

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

**GISELI PEREIRA SARMENTO DA SILVA**

**USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO NO SETOR  
PÚBLICO: *DESIGN* DE CURSO À LUZ DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL**

**Porto Alegre**

**2024**

**GISELI PEREIRA SARMENTO DA SILVA**

**USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO NO SETOR  
PÚBLICO: *DESIGN* DE CURSO À LUZ DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Ariel Behr

**Porto Alegre**

**2024**

### CIP - Catalogação na Publicação

Silva , Giseli Pereira Sarmento da  
 Uso da informação de custos para tomada de decisão  
 no setor público: design de curso à luz da  
 aprendizagem experiencial / Giseli Pereira Sarmento da  
 Silva . -- 2024.  
 173 f.  
 Orientador: Ariel Behr.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do  
 Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,  
 Programa de Pós-Graduação em Controladoria e  
 Contabilidade, Porto Alegre, BR-RS, 2024.

1. Informação de custos. 2. Tomada de decisão. 3.  
 Setor público. 4. Aprendizagem experiencial. 5. Design  
 science research. I. Behr, Ariel, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

**GISELI PEREIRA SARMENTO DA SILVA**

**USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO NO SETOR  
PÚBLICO: *DESIGN* DE CURSO À LUZ DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Aprovada em: Porto Alegre, 20 de fevereiro de 2024.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. Ariel Behr – Orientador  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Giovana Sordi Schiavi  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Alexandre Costa Quintana  
Universidade Federal do Rio Grande

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Cristina Daí Pra Martens  
Universidade Nove de Julho

---

Prof. Dr. Jeferson Luís Lopes Goularte  
Universidade Federal do Pampa

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela dádiva da minha vida, bem como pela vida das pessoas que fizeram ou fazem parte da minha existência (familiares, amigos, professores, colegas de aula e trabalho), que torcem por mim e vibram com as minhas conquistas. Por sua infinita graça e pela oportunidade de cursar o mestrado na UFRGS, instituição à qual sempre tive apreço, e por me envolver nesta atividade tão especial que é a de contribuir para o avanço e transmissão do conhecimento.

Agradeço à minha rede de apoio, meu porto seguro, minha família. Aos meus pais, Antonio e Ereni, que me proporcionaram uma base educacional sólida, a qual foi essencial para a construção de meus princípios. Ao meu marido, Ivo, pelo apoio, carinho e compreensão. Da mesma forma, à minha irmã, Grasieli, minhas sobrinhas, Elisa e Alice, e à Tata. Obrigada por ajudarem a cuidar da minha filha neste período, não teria conseguido sem tê-los ao meu lado. Amo vocês!

Expresso meu agradecimento especial à minha filha, minha riqueza, Maria Clara, que tanto me incentivou e compreendeu com extrema amabilidade os momentos de minha ausência do convívio familiar neste período, mesmo sendo tão nova. Filha, sua presença foi fundamental, pois me manteve firme e perseverante. Meu amor por você é imenso, não cabe dentro do meu coração!

Agradeço à Administração Municipal de Fazenda Vilanova pelo apoio e incentivo.

Agradeço aos colegas do mestrado, pela troca de experiências e divisão de angústias. Em especial, aos colegas da linha de usuários internos, com quem tive mais contato, e à Regina, que conheci no mestrado, apesar de morarmos e trabalharmos tão próximas. Contigo não compartilhei somente caronas, foram momentos de desespero e muitas risadas. Obrigada a todos pela parceria!

Agradeço aos professores do PPGCONT pelos ensinamentos que foram fundamentais para o meu crescimento e para a construção desta dissertação, e por manterem este programa com êxito. Em especial, ao Professor Marco Martins, por dividir seu conhecimento e vasta experiência profissional durante suas aulas presenciais, os quais eu transmitia aos meus alunos.

Agradeço aos Professores César Mauss e Jéferson Goularte, e ao colega Contador Éverton, pelo auxílio na validação e testagem dos instrumentos de pesquisa, e a todos os gestores públicos que aceitaram participar e disponibilizaram seu tempo em prol desta pesquisa.

Agradeço aos professores da banca pelas valiosas contribuições.

Por fim, e com imensa admiração, agradeço ao meu Orientador, Professor Ariel Behr, por me conduzir tão bem nesta jornada, por compartilhar seu conhecimento com grande sabedoria e tornar o processo mais leve. Sou grata por ter me escolhido como orientanda e por acreditar em minha capacidade de desenvolver este estudo! Você é uma inspiração como professor e pesquisador!

*“Posso todas as coisas naquele que me fortalece”*

Filipenses 4:13

## RESUMO

Nos últimos anos, consideráveis esforços têm sido realizados para implementar novas práticas contábeis e de gestão no setor público, com intuito de melhorar a disponibilidade de informações para os gestores e, conseqüentemente, aprimorar a tomada de decisão. Um exemplo dessas práticas é a contabilidade de custos, que oferece benefícios como suporte à eficiência, planejamento e avaliação de desempenho, visando à qualidade do gasto e à otimização dos recursos públicos. No entanto, apesar destes benefícios e das normativas legais existentes que determinam a sua utilização, seu uso para a tomada de decisão é limitado. No cenário brasileiro, embora haja regulamentações legais sobre a mensuração de custos desde a década de 60, a implementação efetiva permanece incipiente, especialmente em municípios. A aprovação da NBC TSP n.º 34 pelo Conselho Federal de Contabilidade visa impulsionar a adoção generalizada do sistema de custos a partir de 2024. Entretanto, estudos internacionais apontam que a ausência de reconhecimento das demandas informacionais do usuário e a falta de compreensão das informações contábeis tornam o processo de uso da informação pelo setor público mais desafiador. Sendo assim, este estudo busca responder à questão central: "Como promover o uso da informação de custos pelos gestores públicos no auxílio aos processos de tomada de decisão?" Considerando os aspectos referidos na construção do problema de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é propor um curso de curta duração, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial. Utilizando a *Design Science Research* (DSR) como método de trabalho, a pesquisa foi estruturada em três artigos. O primeiro consiste em uma Revisão Sistemática da Literatura sobre o uso da informação de custos no setor público. O segundo identifica as necessidades específicas de informação de custos para a tomada de decisão dos gestores públicos. Por fim, o terceiro artigo propõe um curso de curta duração, com base na Teoria da Aprendizagem Experiencial, com a finalidade de promover o uso efetivo da informação de custos pelos gestores municipais. A pesquisa contribui com a literatura ao sistematizar o conhecimento existente, fornecer material que promove a maturidade do tema e identificar lacunas nesse campo, apontando direções promissoras para estudos futuros. Adicionalmente, ao adotar a Teoria da Aprendizagem Experiencial como base teórica para o ensino da contabilidade, a pesquisa enriquece a Educação Contábil do Setor Público, demonstrando os benefícios do ciclo de Kolb e introduzindo novas perspectivas metodológicas para facilitar a compreensão dos conceitos contábeis pelos usuários da informação. Como implicações práticas, apresenta diretrizes para promover a usabilidade da informação de custos no contexto público, ao destacar tipos específicos de informação de custos essenciais para tomada de decisão e demonstrar um *case* de sucesso de implantação em nível municipal. Ademais, sinaliza a adoção da Aprendizagem Experiencial em programas de capacitação para gestores públicos. Desta forma, a pesquisa estabelece condições mais favoráveis para a compreensão e adoção da informação de custos na tomada de decisão, alinhadas às necessidades do setor.

**Palavras-chave:** Informação de custos. Setor público. Tomada de decisão. Aprendizagem experiencial. *Design Science Research*.

## ABSTRACT

In recent years, considerable efforts have been made to implement new accounting and management practices in the public sector, with the aim of improving the availability of information for managers and, consequently, improving decision-making. An example of these practices is cost accounting, which offers benefits such as supporting efficiency, planning and performance evaluation, aiming at the quality of spending and the optimization of public resources. However, despite these benefits and the existing legal regulations that determine its use, its use for decision-making is limited. In the Brazilian scenario, although there have been legal regulations on cost measurement since the 1960s, effective implementation remains incipient, especially in municipalities. The approval of NBC TSP No. 34 by the Federal Accounting Council aims to boost the widespread adoption of the cost system from 2024. However, international studies indicate that the lack of recognition of the user's informational demands and the lack of understanding of the information Accounting systems make the process of using information by the public sector more challenging. Therefore, this study seeks to answer the central question: "How to promote the use of cost information by public managers to aid decision-making processes?" Considering the aspects mentioned in the construction of the research problem, the general objective of this study is to propose a short course, for municipal public managers, on the use of cost information as a tool to aid decision-making processes, in light of the experiential learning. Using Design Science Research (DSR) as a working method, the research was structured into three articles. The first consists of a Systematic Literature Review on the use of cost information in the public sector. The second identifies the specific cost information needs for decision-making by public managers. Finally, the third article proposes a short course, based on the Experiential Learning Theory, with the purpose of promoting the effective use of cost information by municipal managers. The research contributes to the literature by systematizing existing knowledge, providing material that promotes the maturity of the topic and identifying gaps in this field, pointing out promising directions for future studies. Additionally, by adopting the Experiential Learning Theory as a theoretical basis for teaching accounting, the research enriches Public Sector Accounting Education, demonstrating the benefits of the Kolb cycle and introducing new methodological perspectives to facilitate the understanding of accounting concepts by accounting users. As practical implications, it presents guidelines to promote the usability of cost information in the public context, by highlighting specific types of cost information essential for decision making and demonstrating a successful implementation case at the municipal level. Furthermore, it signals the adoption of Experiential Learning in training programs for public managers. In this way, the research establishes more favorable conditions for understanding and adopting cost information in decision making, aligned with the needs of the sector.

**Keywords:** Cost information. Public Sector. Decision making. Experiential Learning. Design Science Research.



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1.1</b> - Conceitualizando o uso da informação contábil pelos gestores públicos.....	17
<b>Figura 1.2</b> - Lacunas do uso da informação de custos por gestores públicos.....	19
<b>Figura 1.3</b> - Desenho da pesquisa.....	22
<b>Figura 2.1</b> - Marcos Legais e Acadêmicos da Informação de Custos no Brasil.....	29
<b>Figura 2.2</b> - Etapas realizadas para a revisão de literatura.....	30
<b>Figura 2.3</b> - Produto gerado a partir da análise de conteúdo.....	32
<b>Figura 2.4</b> - Distribuição da publicação por ano.....	33
<b>Figura 2.5</b> - Nuvem de palavras dos títulos.....	33
<b>Figura 2.6</b> - Nuvem das palavras-chave.....	35
<b>Figura 2.7</b> - Correspondência terminológica: Fases da Despesa e Contabilidade de Custo...37	
<b>Figura 2.8</b> - Síntese das informações essenciais a compreensão de custos no setor público..45	
<b>Figura 3.1</b> - Localização e porte dos municípios da amostra.....	66
<b>Figura 3.2</b> - Etapas da Coleta de Dados.....	67
<b>Figura 3.3</b> - Nuvem de palavras com os problemas e desafios.....	75
<b>Figura 3.4</b> - Nuvem de palavras com as principais decisões e ações gerenciais.....	82
<b>Figura 3.5</b> - Nuvem de palavras com as qualidades da informação de custos.....	87
<b>Figura 3.6</b> - Mapeamento das informações de custos necessárias ao gestor público municipal.....	89
<b>Figura 4.1</b> - Estudiosos que fundamentam a aprendizagem experiencial.....	114
<b>Figura 4.2</b> - O ciclo de aprendizagem experiencial.....	113
<b>Figura 4.3</b> - Trajetória da DSR até o quase-experimento.....	119
<b>Figura 4.4</b> - Grupos de análise do quase-experimento.....	120
<b>Figura 4.5</b> - Motivações para participação no curso.....	127
<b>Figura 4.6</b> - Apresentação dos participantes.....	128
<b>Figura 4.7</b> - Objetivos gerais e sumário do curso.....	129
<b>Figura 4.8</b> - Exemplos dos slides ilustrativos.....	130
<b>Figura 4.9</b> - Nuvem de palavras dos pontos fortes.....	131
<b>Figura 4.10</b> - Nuvem de palavras dos pontos fracos.....	131

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1.1</b> - Classe de problemas e o artefato deste estudo.....	21
<b>Tabela 2.1</b> - Temática dos estudos.....	34
<b>Tabela 2.2</b> - Definição do conceito de custo aplicado ao setor público.....	36
<b>Tabela 2.3</b> - Finalidades do uso da informação de custos no setor público.....	38
<b>Tabela 2.4</b> - Pressuposto básicos da informação de custos no setor público.....	40
<b>Tabela 2.5</b> - Características qualitativas atribuídas a informação de custos.....	41
<b>Tabela 2.6</b> - Casos de uso da informação de custo no setor público.....	43
<b>Tabela 2.7</b> - Agenda de pesquisa.....	46
<b>Tabela 3.1</b> - Visão geral dos municípios sobre a informação de custos.....	72
<b>Tabela 3.2</b> - Características gerais dos entrevistados.....	73
<b>Tabela 3.3</b> - Evidências dos problemas e desafios por área e subárea.....	77
<b>Tabela 3.4</b> - Necessidades de informação do usuário.....	81
<b>Tabela 3.5</b> - Finalidade da informação de custos x Tipos de decisões.....	83
<b>Tabela 3.6</b> - Qualidades desejáveis da informação de custos na opinião do Gestor Público...87	
<b>Tabela 4.1</b> - Recomendações para pesquisas futuras no ensino experiencial de contabilidade.....	114
<b>Tabela 4.2</b> - Principais características das metodologias ativas PBL e <i>Storytelling</i> .....	117
<b>Tabela 4.3</b> - <i>Design</i> geral do curso: conteúdos e atividades.....	123
<b>Tabela 4.4</b> - Características gerais dos participantes da pesquisa.....	126
<b>Tabela 4.5</b> - Percepção dos participantes sobre a aprendizagem pré e pós-teste.....	133
<b>Tabela 4.6</b> - Resultado geral do aprendizado pré e pós-teste.....	134
<b>Tabela 4.7</b> - Estatística geral de teste <sup>a</sup> Wilcoxon.....	135
<b>Tabela 4.8</b> - Resultado do aprendizado pré e pós-teste por grupo do quase-experimento.....	136
<b>Tabela 4.9</b> - Estatística por grupos de teste <sup>a</sup> Wilcoxon.....	136
<b>Tabela 5.1</b> - Síntese da pesquisa.....	166

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DSR	<i>Design Science Research</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCDA	<i>Multicriteria Decision Aid</i>
NPM	<i>New Public Management</i>
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
OECD	<i>Senior Financial Management and Reporting Officials Symposium</i>
PBI	<i>Power Business Intelligence</i>
PBL	<i>Problem Based Learning</i>
RSL	Revisão Sistemática da Literatura
SIAFIC	Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais
SICSP	Sistema de Informações de Custos do Setor Público
SMAIC-SP	Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCU	Tribunal de Contas da União
UAN	Unidades de Alimentação e Nutrição
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
VPD	Variações Patrimoniais Diminutivas
WoS	<i>Web of Science</i>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	15
1.2	OBJETIVOS .....	15
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo geral</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos específicos</b> .....	<b>15</b>
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	16
1.4	DELIMITAÇÃO DO TEMA .....	19
1.5	ESTRUTURA DA PESQUISA .....	20
<b>1.5.1</b>	<b><i>Design Science Research</i> (DSR)</b> .....	<b>20</b>
<b>1.5.2</b>	<b>Roteiro da pesquisa orientado por DSR</b> .....	<b>21</b>
<b>2</b>	<b>USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA PARA AVANÇO DESTA PRÁTICA</b> .....	<b>24</b>
2.1	INTRODUÇÃO .....	24
2.2	EVOLUÇÃO DA APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	26
2.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	29
2.4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS .....	32
<b>2.4.1</b>	<b>Visão descritiva da pesquisa sobre custos no setor público</b> .....	<b>32</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Informação de custos no contexto público</b> .....	<b>36</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Síntese das informações necessárias a compreensão de custos no setor público</b> .....	<b>44</b>
<b>2.4.4</b>	<b>Consolidação da agenda de pesquisa</b> .....	<b>46</b>
2.5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	48
2.6	REFERÊNCIAS .....	49
<b>3</b>	<b>NECESSIDADES DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO DO GESTOR PÚBLICO MUNICIPAL</b> .....	<b>56</b>
3.1	INTRODUÇÃO .....	56
3.2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	59
<b>3.2.1</b>	<b>Utilidade da informação de custos para o setor público</b> .....	<b>59</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Uso da informação contábil por gestores públicos x Necessidades de informação</b> .	<b>61</b>

<b>3.2.3 Cenário empírico: municípios brasileiros e a baixa implementação da contabilidade de custos .....</b>	<b>62</b>
3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	64
3.4 RESULTADOS.....	68
<b>3.4.1 Visão geral dos municípios com relação a informação de custos .....</b>	<b>68</b>
<b>3.4.2 Perfil dos entrevistados.....</b>	<b>73</b>
<b>3.4.3 Informações de custos úteis para as necessidades dos gestores públicos municipais .</b>	<b>75</b>
<b>3.4.4 Síntese dos resultados sobre a informação de custos úteis as necessidades dos</b>	
<b>gestores públicos municipais .....</b>	<b>88</b>
3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
3.6 REFERÊNCIAS.....	92
3.7 APÊNDICE A – ROTEIRO INICIAL DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA ...	98
3.8 APÊNDICE B – ROTEIRO VALIDADO DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA .	
.....	99
3.9 APÊNDICE C – PROTOCOLO DA PESQUISA DE CAMPO.....	100
3.10 APÊNDICE D – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	101
3.11 APÊNDICE E – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....	102
<b>4 COMPREENDENDO O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA TOMADA DE</b>	
<b>DECISÃO: UM QUASE-EXPERIMENTO COM GESTORES PÚBLICOS</b>	
<b>MUNICIPAIS .....</b>	<b>105</b>
4.1 INTRODUÇÃO .....	105
4.2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	108
<b>4.2.1 Informação de custos para qualificar a tomada de decisão do Gestor Público.....</b>	<b>108</b>
<b>4.2.2 Educação contábil do setor público e a aprendizagem experiencial .....</b>	<b>110</b>
4.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	118
4.4 RESULTADOS.....	122
<b>4.4.1 Projeto e desenvolvimento do curso .....</b>	<b>122</b>
<b>4.4.2 Demonstração e testagem do curso.....</b>	<b>125</b>
<b>4.4.3 Avaliação do curso .....</b>	<b>131</b>
4.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	137
4.6 REFERÊNCIAS.....	138
4.7 APÊNDICE A – PROTOCOLO DA OBSERVAÇÃO .....	144

4.8	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIOS .....	145
4.9	APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....	149
4.10	APÊNDICE D – <i>DESING</i> DE CURSO 1 .....	152
4.11	APÊNDICE E – <i>DESING</i> DE CURSO 2.....	154
4.12	APÊNDICE F – <i>DESING</i> DE CURSO 3.....	156
4.13	APÊNDICE G – ATIVIDADE AULA EXPOSITIVA .....	158
4.14	APÊNDICE H – ATIVIDADE STORYTELLING.....	159
4.15	APÊNDICE I – ATIVIDADE PBL .....	161
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>162</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>169</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, esforços substanciais têm sido realizados para implementar novas práticas contábeis e de gestão no setor público, visando aumentar a disponibilidade de informações que auxiliem os gestores a tomarem melhores decisões (Mohr et al., 2021; Pfiffner et al., 2021). Paralelamente, a ausência de reconhecimento das demandas informacionais do usuário (van Helden, 2016) e a falta de conhecimento e compreensão das informações contábeis específicas (Jethon & Reichard, 2022), tornam o processo de uso da informação mais desafiador (Cohen & Karatzimas, 2022).

Neste contexto, destaca-se o uso da informação de custos, que proporciona vários benefícios ao setor público, como apoio na busca pela eficiência, planejamento, tomada de decisão, monitoramento e avaliação de desempenho, a fim de obter a melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos (Verbeeten, 2011; Mättö & Sippola, 2016; Soares & Parciannelo, 2018; Mohr et al., 2021; Kuroki & Motokawa, 2022), especialmente após um período de recessão econômica, onde são exigidas respostas rápidas às pressões financeiras impostas, sem o comprometimento da prestação de serviços a sociedade (Mohr, 2015; Mohr et al., 2021).

No Brasil, a mensuração de custos no setor público tem previsão legal desde a década de 60, com a edição da Lei n.º 4.320/64, posteriormente reforçada por outros normativos, como a Lei Complementar n.º 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, um marco na história política-administrativa do país. Entretanto, apenas com a edição da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.11, em novembro de 2011, que foi disciplinada a adoção do sistema de custos pelas entidades públicas, dando continuidade ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras do setor público ao padrão internacional, e com o propósito de fortalecer o enfoque patrimonial (Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018).

Mas apesar dos benefícios e das normativas, a utilização da informação de custos no processo de tomada de decisão do setor público encontra-se em fase embrionária (Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018), especialmente nos municípios (Rosa et al., 2015; Monteiro & Pinho 2018; Ferreira et al., 2019). O baixo nível de implementação de um sistema de custo, que envolve a determinação de diretrizes e pressupostos básicos, como a definição de uma metodologia de custeio e a adoção do regime de competência, prejudica a disponibilização desta informação (Machado & Holanda, 2010; Rezende et al., 2010; Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Monteiro & Pinho 2018). O Governo Federal instituiu um sistema de custos que encontra-se em fase de execução. Mas no caso dos municípios, imersos num complexo

orçamentário, enfoque mais adotado na administração pública até então, percebe-se que estão distantes desta realidade (Elias & Vidal, 2018).

A fim de promover a implantação em massa do sistema de custos por todas as entidades públicas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, em dezembro de 2021, a NBC TSP n.º 34 - Custos no Setor Público, em substituição a NBC T 16.11, que tem por objetivo determinar as diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, e os critérios para geração da informação de custos, obrigatoriamente a partir de 01 de janeiro de 2024. Diferentemente das outras normativas, ela destaca o papel considerável do gestor público, e o compromete na implementação do sistema de custos e uso desta informação para fins gerenciais, e ainda cita o progresso da pesquisa para auxiliá-lo neste processo.

No entanto, em seu estudo sobre a implementação da contabilidade de custos em municípios portugueses, Pereira e Romão (2015) constataram que apesar do estágio em que se encontrava a implementação de um sistema de custo em Portugal, ocasionado por imposições legais, as informações de custos produzidas eram pouco utilizadas. Os gestores continuavam a dar primazia, na tomada de decisão, às informações produzidas pelas demonstrações financeiras tradicionais. O que corrobora com o estudo de Mohr (2015), que constatou que um número significativo de governos locais dos Estados Unidos não utilizava a informação sobre custos.

Nesta mesma linha, em estudos sobre o uso de informações por competência e de desempenho, diversos autores evidenciaram que o orçamento ainda é considerado a fonte de informação mais importante (Paulsson, 2006; Jorge et al., 2019; Jethon & Reichard, 2022). A preferência por esta informação é aparente na maioria dos estudos (Poljašević et al., 2021), uma vez que os gestores públicos não identificam a utilidade das informações de custos e de desempenho para a tomada de decisão (Borges et al., 2013).

Desta forma, para que se chegue ao cenário de usabilidade da informação de custos, não basta apenas a exigência legal e normativa, pois o efetivo uso será promovido pela utilidade percebida pelos gestores (Cardoso et al., 2011; Verbeeten, 2011; Mättö & Sippola, 2016; Messias et al., 2018). É necessário que os gestores percebam a utilidade das informações de custos, e estejam familiarizados com esta informação, para o controle e melhor gerenciamento das atividades, bem como, para o aprimoramento dos processos de tomada de decisão (Machado & Holanda, 2010, Rogošić, 2021).

Sendo assim, torna-se pertinente, além da definição de uma estrutura conceitual de custos (*framework*) já proposta por Cardoso et al. (2011), um efetivo incentivo à disseminação desta prática, para que os utilizadores percebam o alcance das informações produzidas e as apliquem na gestão municipal (Pereira & Romão, 2015).



## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando o contexto apresentado, este estudo pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **Como promover o uso da informação de custos, pelos gestores públicos, no auxílio aos processos de tomada de decisão?**

## 1.2 OBJETIVOS

Com base no problema de pesquisa e nos pressupostos teóricos expostos, estabeleceram-se o objetivo geral e os objetivos específicos com o fim de subsidiar o presente estudo.

Cabe destacar que, para a realização desta pesquisa, adotou-se o método de trabalho *Design Science Research*, tendo em vista que este é um método voltado a colaborar com a resolução de problemas reais, por meio da geração e avaliação de um artefato (March & Smith, 1995; Dresch et al., 2015). Com isto, tem-se a intenção de criar um artefato que contribua para a promoção do uso da informação de custos pelos gestores públicos, de forma a qualificar os processos de tomada de decisão.

### 1.2.1 Objetivo geral

Considerando os aspectos referidos na construção do problema de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é **propor um curso de curta duração, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial.**

### 1.2.2 Objetivos específicos

Em consonância ao objetivo geral proposto, o estudo apresenta os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público;
- b) mapear as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão;

c) conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial destinado a gestores públicos sobre o uso da informação de custos para qualificar a tomada de decisão.

Com o intuito de responder à problemática de pesquisa e atender ao objetivo proposto, cada objetivo específico constituirá um estudo da dissertação, representado sob o formato de um artigo.

### 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A mensuração de custos no setor público tem se tornado um processo necessário e inadiável, diante da retração econômica, dentre outras questões, que afetam fortemente as contas públicas, além da necessária eficiência da gestão dos recursos e dos dispositivos legais que ordenam a sua implementação nas entidades públicas. Por isso, tem ocupado um papel de destaque no meio governamental e no âmbito acadêmico. Há um interesse emergente de pesquisa internacional sobre o uso da contabilidade de custos por organizações públicas (Verbeeten, 2011; van Helden & Huijben, 2014; Mohr, 2015; Mohr et al. 2018; Schoute & Budding, 2017; Mohr et al. 2021; Rogošić, 2021).

No Brasil, os estudos disponíveis acerca do tema, geralmente abordam a avaliação do estágio de implantação do sistema de custos, destacando os principais desafios encontrados durante este processo, bem como, exploram as percepções de contadores e gestores sobre o assunto (Rosa et al., 2015; Lorenzato et al., 2016; Cavichioli et al., 2018; Monteiro, 2018; Monteiro & Pinho, 2018; Soares & Parcianello, 2018; Silva et al., 2022; Cardoso & Rodrigues, 2023), e ainda, simulam a apuração de custos específicas em algumas entidades públicas (Ferreira et al., 2019; Sá et al., 2019; Brandão, 2022).

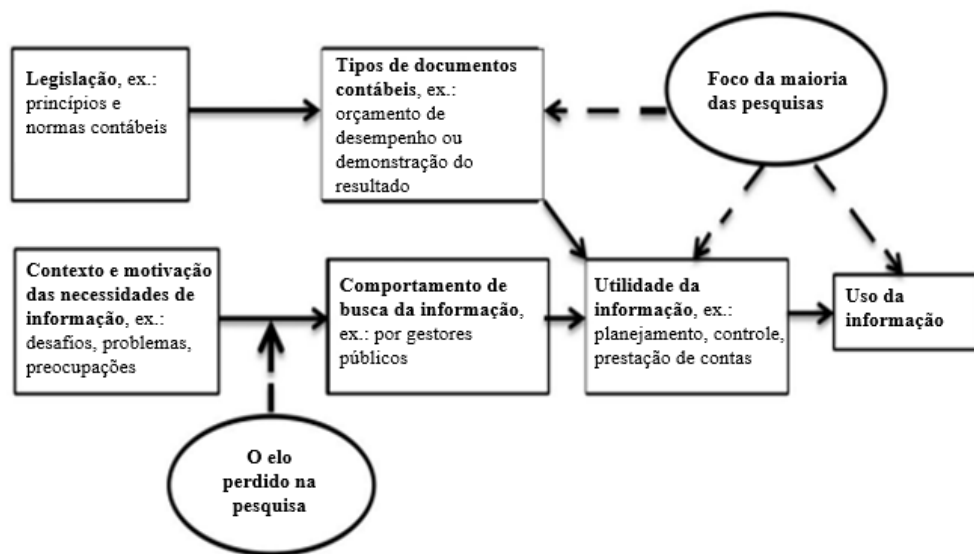
Conforme afirmam Pereira e Calado (2019), em um país com mais de cinco mil municípios, dada a legislação e as discussões que tratam em torno da eficiência na alocação dos recursos, o tema custos no setor público municipal, em geral, é pouco difundido. Além do mais, a publicação da NBC TSP n.º 34 evidencia a preocupação dos órgãos reguladores para a implementação do sistema de custos por todas as entidades públicas e o uso desta informação gerada para fins gerenciais.

No entanto, conforme dito por Machado e Holanda (2010), Cardoso et al. (2011), Verbeeten (2011), Mättö e Sippola (2016) e Messias et al. (2018), para que se chegue ao cenário de usabilidade da informação de custos, não basta apenas a exigência legal e normativa, pois o efetivo uso será promovido pela utilidade percebida pelos gestores, da relevância e eficácia para os processos de tomada de decisão. Neste aspecto, a literatura internacional sobre o uso da informação contábil

aponta que a usabilidade da informação depende principalmente das **necessidades do usuário** e sua **compreensibilidade** (van Helden, 2016; Jethon & Reichard, 2022).

Segundo van Helden (2016), que dedica-se ao estudo do uso da informação contábil por gestores públicos, a utilidade da informação é impulsionada pelas necessidades do usuário, que por sua vez, são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados.

Para o autor, grande parte da pesquisa disponível concentra-se no uso e na utilidade de documentos contábeis regulares, como orçamentos e contas anuais, isso implica que os pesquisadores, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis, devem aumentar sua compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões, e sugere a realização de estudos observacionais em combinação com entrevistas semiestruturadas, já que outras técnicas simplificam demais a complexidade do comportamento de busca de informações dos gestores e geralmente tendem a superestimar o uso real da informação contábil. A figura 1.1 ilustra esta lacuna teórica identificada por van Helden (2016).



**Figura 1.1.** Conceitualizando o uso da informação contábil pelos gestores públicos

Fonte: van Helden (2016).

O estudo de van Helden (2016) vem impulsionando vários autores a pesquisarem sobre a utilidade e uso da informação contábil, assim como, de competência e de desempenho (van Helden & Reichard, 2019; Poljašević et al., 2021; Faber & Budding, 2022; Jethon & Reichard, 2022; Raudla; 2022). Seguindo esta linha, este estudo explorará as necessidades de informação de custos para promoção do seu uso.

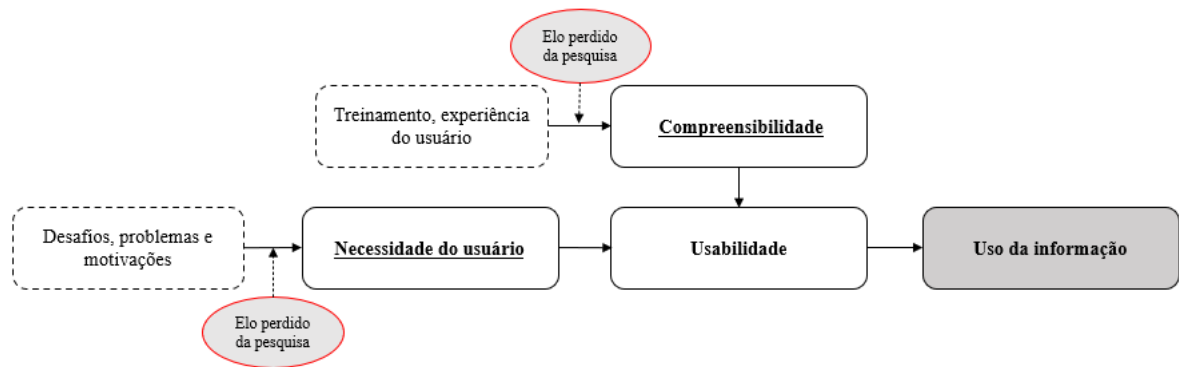
Ademais, conforme dito por Jethon & Reichard (2022), a usabilidade da informação contábil depende também de sua compreensibilidade. Sendo assim, além da identificação das necessidades de informação de custos por parte dos gestores públicos, é necessário que estes estejam familiarizados com as mesmas, o que requer o treinamento do usuário. Kosmas e Dimitropoulos (2014), por sua vez, já relatavam que a preparação e capacitação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores que permeiam a administração pública, e que dificultam o desenvolvimento de novas práticas.

Desta forma, investir na educação contábil do setor público, através da oferta de cursos relevantes e adequados faz-se necessário devido à sua estreita ligação a vários fatores, incluindo a promoção de reformas efetivas, a utilização dos recursos de forma eficiente e a preparação dos gestores que precisam ser capazes de entender os conceitos fundamentais da contabilidade aplicada ao setor público para estarem mais preparados para as mudanças e avanços desta prática. Isso foi observado em várias reformas da Nova Gestão Pública e da Nova Gestão Financeira Pública (Karatzimas et al., 2022).

Entretanto, ensinar contabilidade aplicada ao setor público e seus ramos a não estudantes de contabilidade requer uma orientação e foco diferentes, já que preparadores e usuários das informações não precisam necessariamente ter o mesmo conhecimento, e o gestores públicos, em geral, possuem formações distintas, o que exige a utilização de abordagens alternativas (Cohen & Karatzimas, 2022). Com base nestas afirmações, este estudo testará que formato de curso com abordagem experiencial demonstra ser o mais eficaz para a compreensão da temática.

A aprendizagem experiencial tende a auxiliar nesta compreensão da utilidade e uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão, uma vez que prediz que o indivíduo é capaz de aprender a partir de suas experiências, que é a base para a criação do conhecimento (Kolb, 1984; Kolb & Kolb, 2005). Sendo assim, a fase 3 da pesquisa, seguindo as recomendações de Gitting et al. (2020), predispõe a investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado, comparando e contrastando mais de uma atividade dentro do mesmo estudo. A pesquisa nesta área forneceria ainda, melhores informações para os educadores contábeis decidirem qual, ou que tipo de atividade de aprendizagem experiencial deve ser usada em seu ensino (Gitting et al., 2020). E além do mais, a maioria dos estudos sobre a educação contábil do setor público não emprega uma base teórica (Karatzimas et al., 2022).

Sendo assim, a Figura 1.2 sintetiza as lacunas existente quanto ao uso da informação de custos por gestores públicos a serem preenchidas com este estudo.



**Figura 1.2.** Lacunas do uso da informação de custos por gestores públicos

Fonte: Adaptada de van Helden e Reichard (2019).

Diante do exposto, a presente pesquisa tem sua importância por identificar quais informações de custos são necessárias para suprir as demandas do gestor público nos processos de tomada de decisão e promover a sua compreensibilidade por meio de um curso com abordagem experiencial, a fim de impulsionar o uso desta informação, contribuindo para soluções práticas e vinculando os resultados da pesquisa a um espectro mais amplo de construção do conhecimento acadêmico (van Helden, 2016). E também por acrescentar, conjuntamente, contribuições significativas à educação contábil do setor público e à Teoria da Aprendizagem Experiencial (Gitting et al., 2020).

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A partir dos objetivos propostos, cabe ressaltar algumas limitações do estudo, que centra-se na elaboração e validação de um curso sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio nos processos de tomada de decisão, para gestores públicos municipais, à luz da aprendizagem experiencial. Portanto, não farão parte da amostra gestores públicos de outros níveis de governo, já que os municípios são organizações complexas responsáveis pela prestação de uma grande variedade de serviços (Devas & Delay, 2006), por isso tem ocorrido um crescente interesse na avaliação da eficiência e estrutura de gestão destes governos, e a importância da informação de custos em prefeituras ganha força por estarem mais próximas dos utentes de serviços públicos (Monteiro & Pinho, 2018).

A presente pesquisa limita-se a identificar quais informações de custos são úteis e relevantes de acordo com as necessidades do usuário, e a promover a compreensibilidade desta informação pelos gestores, a fim de impulsionar o seu uso nos processos de tomada de decisão, e não como gerar esta informação que fica sob responsabilidade dos provedores de informação.

Os gestores públicos geralmente não possuem formação contábil necessária, uma vez que podem possuir formações distintas. Neste contexto, Cohen e Karatzimas (2022) afirmam que o foco educacional deve ser a compreensão contábil e não os tecnicismos de geração de informações contábeis. Assim como, neste estudo, não serão discutidas as etapas do processo de tomada de decisão.

## 1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

Para atender o objetivo proposto, esta pesquisa foi desenvolvida por meio de três estudos representados por artigos (Figura 1.3).

A fim de garantir que as pesquisas sejam reconhecidas como sólidas e potencialmente relevantes, tanto pelo meio acadêmico quanto pela sociedade em geral, é necessário a utilização de um método robusto, que demonstre que seu desenvolvimento foi realizado com rigor e que é passível de debate e verificação, para um bom sucesso na condução do estudo (Lacerda et al., 2013). Entende-se, neste caso, por método de pesquisa o conjunto de procedimentos e regras para a construção do conhecimento científico, aceitos pela comunidade acadêmica, (Andery et al., 2004), que define os passos lógicos a serem seguidos para alcançar o objetivo proposto (Dresch et al. 2015).

Para a realização desta pesquisa, adotou-se então, o método *Design Science Research*, tendo em vista que este é um método voltado a colaborar com a resolução de problemas reais, por meio da geração e avaliação de um artefato (March & Smith, 1995; Dresch et al., 2015).

### 1.5.1 *Design Science Research* (DSR)

O método de trabalho *Design Science Research* (DSR) fundamenta, operacionaliza e norteia a trajetória de um estudo quando o objetivo a ser alcançado é a criação ou a prescrição de uma nova ferramenta, se constituindo num processo rigoroso de projetar artefatos para a resolução de problemas, avaliar o que foi projetado e comunicar os resultados obtidos (Lacerda et al., 2013). O surgimento do método *design science* rompeu os paradigmas existentes envolvendo as ciências tradicionais, voltadas a explicar, descrever e explorar determinados fenômenos e suas relações. Epistemologicamente, a DSR preocupa-se que os estudos se ocupem da proposição de soluções dos problemas, promovendo assim, uma redução na distância entre teoria e prática (Dresch et al., 2015).

Para Simon (1996) o artefato é algo criado pelo homem com o propósito de resolver problemas, e March e Smith (1995) acrescentam que este artefato pode ser constructos, modelos, métodos ou instanciações. Nesta pesquisa, o artefato proposto é um modelo de curso

de curta duração sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão do gestor público municipal, à luz da aprendizagem experiencial.

A pesquisa em ciência do design é suscetível à generalização e, portanto, pode ser categorizada em uma classe de problema (van Aken, 2004). Entende-se por classe de problema a estruturação de um conjunto de desafios práticos ou teóricos que contenham artefatos úteis para a tomada de ações dentro das organizações. As classes permitem que os artefatos e por conseguinte, suas soluções, não se restrinjam apenas a uma resposta pontual para um determinado problema em um contexto específico. Em vez disso, possibilitam que o conhecimento gerado, ao ser generalizado, possa ser categorizado em uma classe específica de problemas, o que facilita o acesso por parte de outros pesquisadores ou organizações que enfrentem desafios semelhantes (Dresch et al., 2015). A Tabela 1.1 demonstra a classe de problemas e o artefato associado proposto neste estudo.

**Tabela 1.1**

Classe de problemas e o artefato deste estudo

<b>Classe de problemas</b>	<b>Artefato</b>
Falta de uso da informação contábil na tomada de decisão de usuários internos.	Curso com abordagem experiencial para promoção do uso da informação contábil na tomada de decisão dos usuários internos.

### 1.5.2 Roteiro da pesquisa orientado por DSR

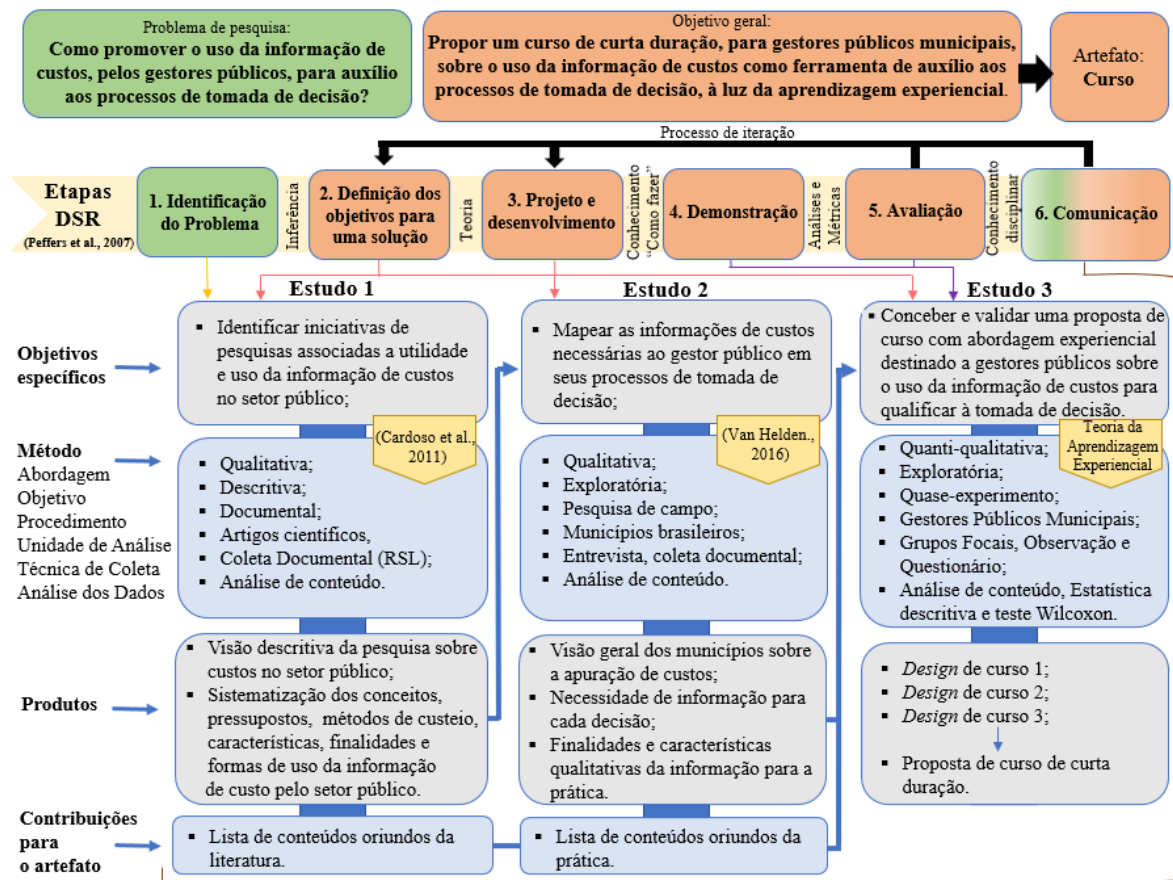
Existem diversos passos formalizados para a condução da DSR (Dresch et al., 2015), e nesta pesquisa foram adaptados os passos propostos por Peffers et al. (2007):

- a) **identificação do problema:** nesta primeira etapa, o pesquisador é capaz de definir o problema de pesquisa, ajudando-o na sua compreensão e raciocínio, que será usado para desenvolver um artefato que possa efetivamente fornecer uma solução. os recursos necessários para esta atividade incluem o conhecimento do estado do problema e a importância de sua solução;
- b) **definição dos objetivos para uma solução:** na segunda etapa, infere-se os objetivos que visam a solução a partir da definição do problema e do conhecimento do que é possível e viável;
- c) **projeto e desenvolvimento:** essa atividade inclui desenvolver e determinar a arquitetura do artefato, para, em seguida, proceder com sua criação real. os recursos

necessários para passar de objetivos para projeto e desenvolvimento incluem conhecimento de teoria que pode ser usado em uma solução;

- d) **demonstração:** refere-se a demonstrar o uso do artefato, pode envolver seu uso em experimentação, simulação, estudo de caso, prova ou outra atividade apropriada;
- e) **avaliação:** nesta etapa deve-se observar e medir o quão bem o artefato suporta uma solução para o problema, com os resultados reais observados do uso do artefato na demonstração. dependendo da natureza do local do problema e do artefato, a avaliação pode assumir muitas formas. no final desta atividade, os pesquisadores podem decidir se devem iterar de volta para a atividade 3 para tentar melhorar a eficácia do artefato ou continuar a comunicação e deixar melhorias adicionais para projetos subsequentes;
- f) **comunicação:** a última etapa consiste em comunicar o problema e sua importância, o artefato, sua utilidade e novidade, o rigor de seu design e sua eficácia para pesquisadores e outros públicos relevantes, como profissionais atuantes, quando apropriado.

Constata-se, na Figura 1.3, o roteiro da pesquisa seguido com a orientação da DSR, que sintetiza as principais informações metodológicas de cada estudo.



**Figura 1.3.** Desenho da pesquisa

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa com base em Peffers et al. (2007).



As seções seguintes desta dissertação dedicam-se, respectivamente, à apresentação do **Artigo 1** – Uso da Informação de Custos no Setor Público: Uma Revisão Sistemática da Literatura para Avanço desta Prática, correspondendo às etapas 1, 2 e 3 da DSR, do **Artigo 2** – Necessidades da Informação de Custos para a Tomada de Decisão do Gestor Público, correspondendo às etapas 2 e 3 da DSR e do **Artigo 3** – Compreendendo o Uso da Informação de Custos na Tomada de Decisão: Um Quase-experimento com Gestores Públicos Municipais, correspondendo às etapas 2, 3, 4, 5 e 6 da DSR. Ao final, são apresentadas as conclusões do presente estudo, mediante discussão sobre o entrelaçamento das etapas apresentadas. Bem como, são evidenciadas as contribuições práticas e teóricas e as sugestões de pesquisas futuras.

## 2 USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA PARA AVANÇO DESTA PRÁTICA

### RESUMO

Este estudo identifica iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público. Para atingir o objetivo, realizou-se uma Revisão Sistemática de Literatura, analisando artigos científicos. Entre os resultados, identificou-se os conceitos aplicados ao custo no setor público, os incentivos associados ao uso da informação, os pressupostos básicos da informação, as características qualitativas da informação de custo, as metodologias de custeio apropriadas e os casos de uso da informação de custo no setor público. Como contribuição teórica, fomenta a discussão sobre o uso da informação de custos pelo setor público, e como contribuição prática e social, pode auxiliar os gestores públicos no processo de adoção da contabilidade de custos e na efetiva utilização da informação por ela fornecida no apoio a tomada de decisão, possibilitando uma melhoria da qualidade do gasto público e avaliação de desempenho das políticas públicas.

**Palavras-chave:** Informação de Custos. Setor Público. Revisão Sistemática da Literatura.

### ABSTRACT

This study identifies research initiatives associated with the use of cost information in the public sector. To achieve the objective, a Systematic Literature Review was carried out, analyzing scientific articles. Among the results, we identified the concepts applied to cost in the public sector, the incentives associated with the use of information, the basic assumptions of information, the qualitative characteristics of cost information, the costing methodologies used and the information use cases cost in the public sector. As a theoretical contribution, it encourages discussion on the use of cost information by the public sector, and as a practical and social contribution, it assists public managers in the process of adopting cost accounting and in the effective use of the information provided by it to support decision making. decision-making, enabling an improvement in the quality of public spending and evaluation of the performance of public policies.

**Keywords:** Cost Information. Public sector. Systematic Literature Review.

### 2.1 INTRODUÇÃO

O uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão no setor público, tem se destacado como uma ferramenta útil diante de um cenário de estresse fiscal, especialmente após períodos de recessão econômica. O aumento na oferta de serviços públicos, em meio às restrições orçamentárias e financeiras, impulsiona a busca por novas abordagens na gestão desses serviços, visando a maximização da eficiência na administração dos recursos públicos. Neste contexto, torna-se crucial responder de forma ágil às pressões financeiras, e a contabilidade de custos oferece mecanismos que permitem ajustes fundamentais para o planejamento, além do suporte ao controle e à tomada de decisões (Lapsley & Wright, 2004; Mohr et al., 2021).

No âmbito do setor público no Brasil, a apuração dos custos vem sendo tratada desde a promulgação da Lei n.º 4.320 em 1964. Com a edição da Lei Complementar n.º 101 no de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu-se a obrigatoriedade da implementação de sistemas de custos pela Administração Pública, uma exigência posteriormente

reforçada por outras normativas, como pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público sobre Custos (Mota et al., 2022). Apesar da existência da legislação, a efetiva adoção e uso da informação de custos está em estágio inicial, e ainda enfrenta numerosos desafios em sua implementação, uma vez que se trata de uma prática relativamente nova (Silva et al., 2008; Bitti et al., 2011; Carneiro et al., 2012; Cavichioli et al., 2018).

Convém ressaltar, que o uso da informação de custos pelo setor privado tem sido uma prática que já ocorre há muito tempo. A novidade reside na utilização desta informação nos processos de tomada de decisão do setor público, para aprimorar a eficiência e proporcionar uma gestão mais sólida (Caperchione et al., 2019). Sendo assim, para que haja uma ampla adoção do sistema de custos por entidades públicas brasileiras, é necessário que os potenciais usuários, ou seja, os gestores públicos, reconheçam a utilidade dessa “inovação”, não se limitando apenas às exigências legais e normativas, como indicado por Cardoso et al. (2011) e corroborado por Verbeeten (2011), Aguilà (2016), Mättö e Sippola (2016) e Messias et al. (2018).

Nesse contexto, o problema desta pesquisa é: **quais iniciativas de pesquisa associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público?** Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o objetivo deste estudo é identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público. Para atingir este objetivo foi definida como estratégia de pesquisa a Revisão Sistemática da Literatura (RSL) no intuito de identificar o que tem sido produzido academicamente sobre o tema.

Como interesses de pesquisas, serão observados primeiramente, os seguintes tópicos com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011): i) conceitos aplicados ao custo no setor público, ii) incentivos associados ao uso da informação, iii) pressupostos básicos da informação, iv) características qualitativas da informação de custo e v) metodologias de custeio apropriadas, a fim de promover a disseminação dos conceitos a outras partes interessadas, como é o caso dos gestores públicos, numa espécie de transferência de conhecimento. Em segundo lugar, serão sintetizados os estudos que apresentem casos de uso da informação de custo no setor público, que possam colaborar para o avanço desta prática. E por fim, será apresentado uma agenda de pesquisa contendo possíveis direções para estudos futuros.

A revisão de literatura de van Helden (2016) vem impulsionando vários autores a pesquisarem sobre o uso da informação contábil por gestores públicos, assim como, a informação de competência e de desempenho (van Helden & Reichard, 2019; Poljašević et al., 2021; Faber & Budding, 2022; Raudla, 2022;). Seguindo esta linha, esta revisão concentrar-se-á no uso da informação de custos para promoção do seu uso pelos gestores públicos, diferenciando-se das demais revisões que cobriram tópicos relacionados (van Helden, 2016; van Helden & Reichard, 2019; Raudla, 2022)

Justifica-se a realização desta pesquisa, tendo em vista que, apesar das normativas e dos benefícios que a implantação do sistema de custo no setor público pode proporcionar, esta prática não é amplamente adotada no Brasil (Cavichioli et al., 2018). Além disso, mesmo que a pesquisa contábil neste tema tenha aumentado, os pesquisadores alegam que a produção científica acerca desta temática é escassa e necessita de mais estudos (Lorenzato et al., 2016; Cardoso & Rodrigues, 2023). Adiciona-se a isso, a edição da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP n.º 34, publicada em 18 de novembro de 2021, que cita o progresso da pesquisa para auxiliar os gestores públicos neste processo de implementação do sistema de custos.

Assim, este estudo contribui com a teoria por sistematizar o conhecimento já existente e fomentar a discussão sobre o uso da informação de custos no setor público. Além disso, identificará lacunas nesta área de pesquisa, apontando possíveis direções para estudos futuros. Em termos de contribuição prática, acadêmica e social, esta pesquisa pode ser útil aos gestores, ao criar condições mais favoráveis para ampliar a compreensão desse tema, colaborando para a adoção e uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão, a fim de possibilitar a melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos públicos.

O artigo procederá da seguinte forma: a próxima seção fará uma abordagem teórica sobre a evolução da informação de custos pelo setor público, seguida pelos procedimentos metodológicos e análise e discussão dos dados.

## 2.2 EVOLUÇÃO DA APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A proposta de implementação da informação contábil de custos no setor público enquadra-se nas prerrogativas da *New Public Management* (NPM), que consiste em um conjunto de reformas administrativas, inseridas por muitos países anglo-saxões a partir da década de 70, que visa a utilização de práticas de gestão do setor privado na administração pública (Pereira & Romão, 2015; Cavichioli et al., 2018). A doutrina NPM busca a promoção da eficiência e eficácia no setor público por meio do uso de instrumentos de gestão (Hood, 1995; Hood & Peters, 2004; Pollitt & Bouckaert, 2004), e a contabilidade de custo, neste seguimento, auxilia no aumento da conscientização financeira das organizações públicas (Mohr et al., 2021).

No Brasil, o tratamento gerencial aplicado aos custos aparece descrito primeiramente em meados dos anos 60, com a publicação da Lei n.º 4.320/64, que o menciona em seus dispositivos para serviços industriais (Souza et al., 2018; Mota et al., 2022) . Em seguida, reforçando a importância desta informação, houve a promulgação do Decreto-Lei n.º 200/1967, que por meio do artigo 79, expressa que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços a

fim de evidenciar os resultados da gestão. Nesta mesma perspectiva, tratou o artigo 137 do Decreto nº 93.872/1986, especificando a forma pela qual a contabilidade deve apurar os custos dos serviços (Fernandes & Bezerra Filho, 2016).

Posteriormente, em 04 de maio de 2000, foi promulgada a Lei complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – um marco na história política-administrativa do país, que também estabeleceu normas para a implementação do sistema de custos como ferramenta para acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além de expandir o controle dos custos para todas as contas da administração pública (Souza et al., 2018; Mota et al., 2022). Conforme Mauss e Souza (2020) a contabilidade de custos é a base para mensurar a eficiência da gestão pública, trata-se de um instrumento de informação como determina a LRF, e ao mesmo tempo possibilita o controle como estabelece a Lei Federal 4.320/1964.

Em 2001, ocorreu a publicação da Lei n.º 10.180, a chamada “Lei dos Sistemas” que determinou que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da Administração (Pereira & Callado, 2019). Entretanto, apesar de haver previsão legal, a contabilidade de custos não era utilizada, salvo iniciativas isoladas, por não existir uma metodologia adequada e efetivo sistema, além da necessidade de adoção do regime de competência (Fernandes & Bezerra Filho, 2016).

A fim de suprir esta lacuna, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dando continuidade ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras do setor público ao padrão internacional, com o propósito ainda de fortalecer o enfoque patrimonial, editou a Resolução n.º 1366/11 que aprovou a NBC T 16.11, disciplinando a adoção do sistema de custos pelas entidades públicas. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por sua vez, através da emissão da Portaria nº 634/2013, determinou que a informação de custos deve ser estruturada em sistema que possa permitir o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas. Assim, passa-se a exigir a adoção do sistema de custos por todos os entes públicos brasileiros (Fernandes & Bezerra Filho, 2016).

O Governo Federal já possui um Sistema de Custo em fase de execução. A Portaria STN n.º 518/2018 trouxe o Manual de Informações de Custos para o Governo Federal. Mas no caso dos municípios, imersos num complexo orçamentário, enfoque mais adotado na administração pública até então, percebe-se que estão distantes desta realidade, tendo em vista a inexistência de uma cultura de gestão e avaliação de custos no serviço público, o que demonstra que a maioria despreza a utilização desta informação para fins gerenciais (Elias & Vidal, 2018).

Em 2020, o Decreto Federal n.º 10.540/2020, que versa sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), correspondente à solução de tecnologia da informação mantida e gerenciada

pelo Poder Executivo dos três níveis de governo, determinou que este permita a evidenciação das informações necessárias a apuração de custos.

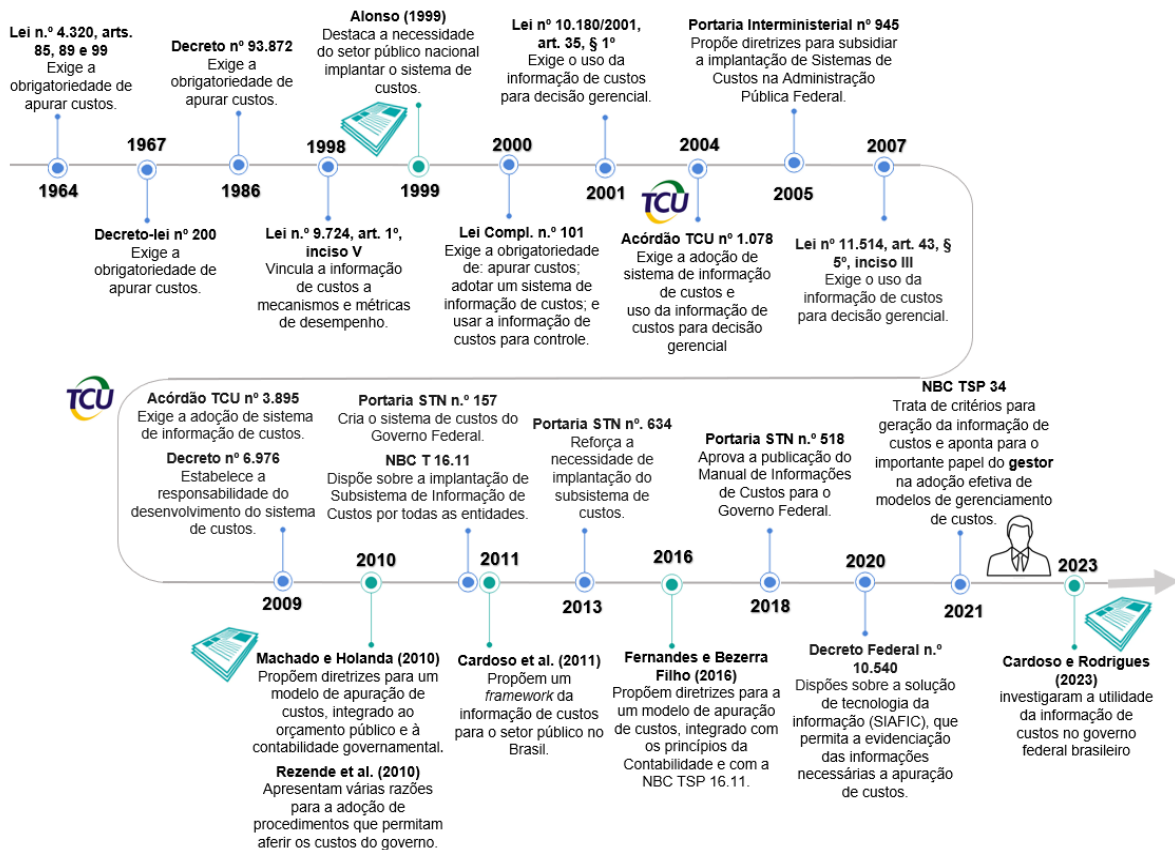
Não obstante, em dezembro de 2021, o CFC aprovou a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, que passou a substituir NBC T 16.11 em janeiro de 2024. Esta norma tem por objetivo determinar diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, e ainda, trata dos critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública.

Dentre os critérios, destaca-se que a geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, porém, para que seja possível gerar esta informação é necessário a implantação do Sistema de Custo Municipal, que compreende o modelo de gerenciamento de custos, o Sistema de Informação de Custos (SIC) e a definição de funções e responsabilidades organizacionais. O SIC, por sua vez, é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos, não tratando-se apenas de um *software* específico para apuração de custos. A referida norma, destaca ainda o papel considerável do gestor público na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos, e cita o progresso da pesquisa para auxiliar os gestores públicos neste processo de implementação do sistema de custos.

Acompanhando os marcos legais, foram realizados estudos relevantes sobre a implantação da contabilidade de custos em âmbito nacional. Como exemplo, destaca-se os estudos amplamente citados e/ou divulgados em revistas com classificação Qualis A2, como o de Alonso (1999), que foi o primeiro estudo voltado para a difusão do sistema de custo na administração pública. Em 2010, Machado e Holanda (2010) sugeriram diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo, integrado conceitual e sistemicamente ao orçamento público e à contabilidade governamental. No mesmo ano, Rezende et al. (2010) apresentaram inúmeras razões para a adoção de práticas que permitem aferir os custos do governo.

Já Cardoso et al. (2011) sumarizaram uma proposta de *framework* da informação de custos para o setor público no Brasil. E Fernandes e Bezerra Filho (2016) propuseram diretrizes para implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), integrado com os princípios da Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11. Em 2023, Cardoso e Rodrigues (2023) direcionaram seu estudo nos gestores públicos do governo federal brasileiro, examinando a forma como estes percebem as informações de custos. Os dados coletados foram tratados mediante metodologia *Multicriteria Decision Aid* (MCDA), e eles observaram que as pressões normativas, coercitivas ou de mimetismo não asseguram que a implementação do sistema de custos esteja centrada nos usuários da informação.

A Figura 2.1 apresenta os marcos legais e acadêmicos da informação de custos no Brasil.



**Figura 2.1.** Marcos Legais e Acadêmicos da Informação de Custos no Brasil

Neste ponto de vista, conforme dito por Machado e Holanda (2010), Cardoso et al. (2011), Verbeeten (2011), Aguilá (2016), Mättö e Sippola (2016), Messias et al. (2018) e Rogošić (2021), para alcançar o estágio de uso das informações de custos, não basta o mero cumprimento das exigências legais e nem do aprimoramento da estrutura conceitual, embora esses elementos sejam cruciais. Primordialmente, é essencial que os gestores públicos reconheçam a relevância das informações de custos para o setor público, sendo um elemento fundamental na adoção efetiva dessa prática.

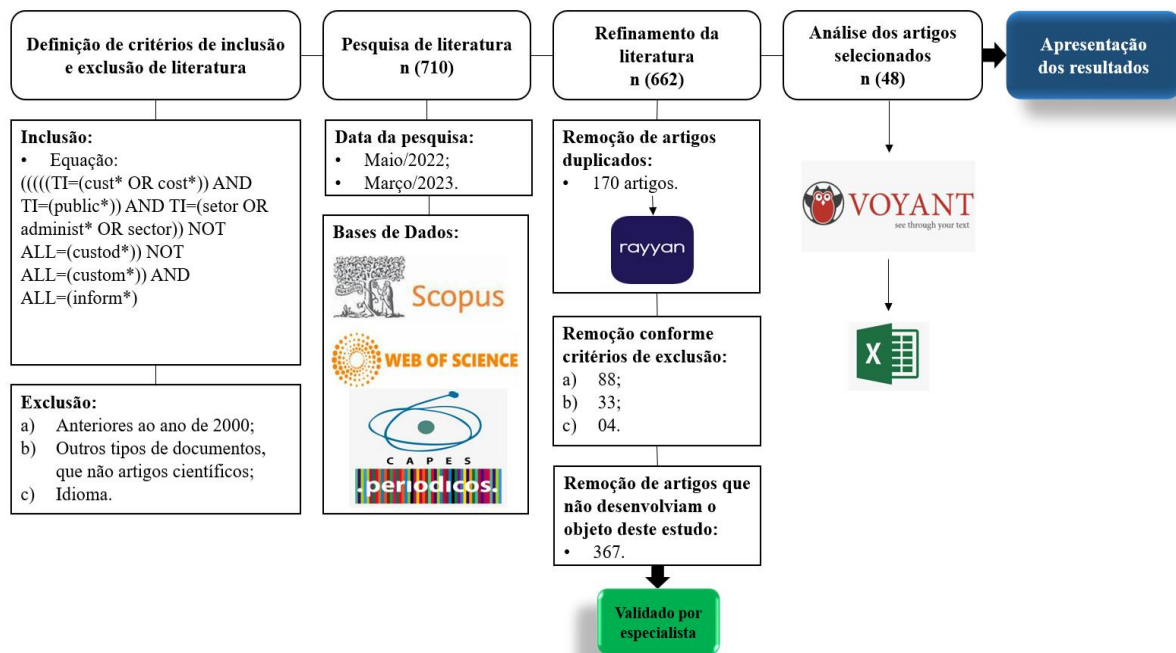
## 2.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista o objetivo do estudo de identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, realizou-se uma Revisão Sistemática de Literatura, a partir de uma abordagem qualitativa e descritiva. Foram utilizados os passos propostos por Wolfswinkel et al. (2013), composto de cinco etapas:

- definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura,

- b) pesquisa de literatura;
- c) refinamento de literatura;
- d) análise de artigos selecionados;
- e) apresentação dos resultados.

A Figura 2.2 ilustra as cinco etapas executadas para a realização desta pesquisa.



**Figura 2.2** Etapas realizadas para a revisão de literatura

Fonte: Elaborada com base em Wolfswinkel et al. (2013).

A primeira etapa consistiu na **definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura**. Seguindo as sugestões práticas de Webster e Watson (2002) sobre a melhor forma de identificar quais artigos são relevantes, os critérios de inclusão na literatura buscaram por artigos científicos de maior rigor, sendo assim, incluiu-se apenas artigos de periódicos e excluiu-se dissertações, capítulos de livro e erratas, artigos de opinião (*reviews*), editoriais e índices de anais, bem como, foram excluídas as publicações que não estavam escritas em inglês, espanhol ou português.

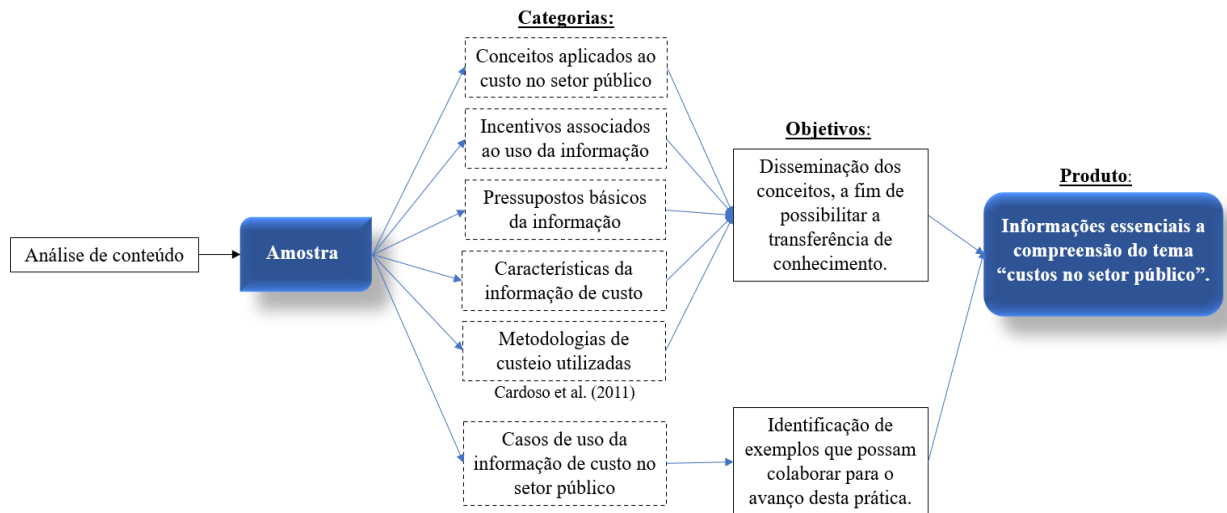
Como limite temporal, foram incluídas apenas as publicações que ocorreram a partir do ano de 2000, ano da publicação da LC n.º 101/2000, pois segundo Arruda e Callado (2018), em âmbito nacional são poucos os casos de implantação de sistema de custos no setor público, e as movimentações em torno da necessidade de implementação deste sistema cresceram nos últimos anos, principalmente após o advento da LRF. Os termos de buscas utilizados correspondem a



seguinte equação: (((((TI=(cust\* OR cost\*)) AND TI=(public\*)) AND TI=(setor OR administ\* OR sector)) NOT ALL=(custod\*)) NOT ALL=(custom\*)) AND ALL=(inform\*). No “título” foram cust\* OR *cost*, public\*, setor OR administ\* OR *sector*. Já em “qualquer campo” optou-se por excluir os termos custod\* e custom\* por remeter a artigos que não correspondem a temática, e incluir o termo informa\* já que trata-se da análise do uso da informação de custos no setor público.

A **pesquisa de literatura** foi realizada inicialmente no mês de maio de 2022 e refeita no mês de março de 2023 (a fim de incluir novas publicações) nas bases de dados Scopus, *Web of Science* (WoS) e Periódico CAPES. No total desta etapa, retornaram 710 resultados. O **refinamento da literatura** ocorreu com o auxílio do *software Rayyan*, por meio da remoção de 170 artigos duplicados e dos demais artigos que não atendiam aos critérios de inclusão, que totalizaram 125. Na sequência, partiu-se para a leitura dos títulos e resumos coletados a fim de identificar sua pertinência ao tema. Nesta análise, 367 artigos foram excluídos por pertencerem a outras áreas, como saúde, ou por não atenderem ao objetivo da pesquisa. A eliminação destes artigos foi validada por especialista, que os revisou novamente para garantir que as decisões foram consistentes e justificadas. Ao final desta etapa restaram 48 artigos.

Para a **análise dos artigos selecionados** foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que consiste em um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que por meio do uso de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo, permite a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens (Bardin, 2021). Esta etapa foi realizada com o suporte do *software Voyant Tools* e ainda foram utilizadas planilhas eletrônicas em *Excel*. O primeiro passo para análise de conteúdo consistiu na leitura completa de todos os artigos. A seguir, foram geradas tabelas síntese sobre os principais assuntos (códigos) abordados, bem como foram definidas as categorias para analisar as iniciativas do uso da informação de custos no processo gerencial do setor público. As categorias foram definidas por abordagem *theory driven*, tendo como base o framework de Cardoso et al. (2011). Já a categoria dos “casos de uso...” foi definida por abordagem *data driven*.



**Figura 2.3.** Produto gerado a partir da análise de conteúdo

Finalmente, os resultados foram consolidados a partir das categorias, com o objetivo de gerar uma lista contendo informações essenciais a compreensão do tema, com o intuito de incentivar o avanço da prática do uso da informação de custos no setor público. Dessa forma, a próxima seção destina-se a descrição da **análise das fontes selecionadas** e **discussão dos resultados**.

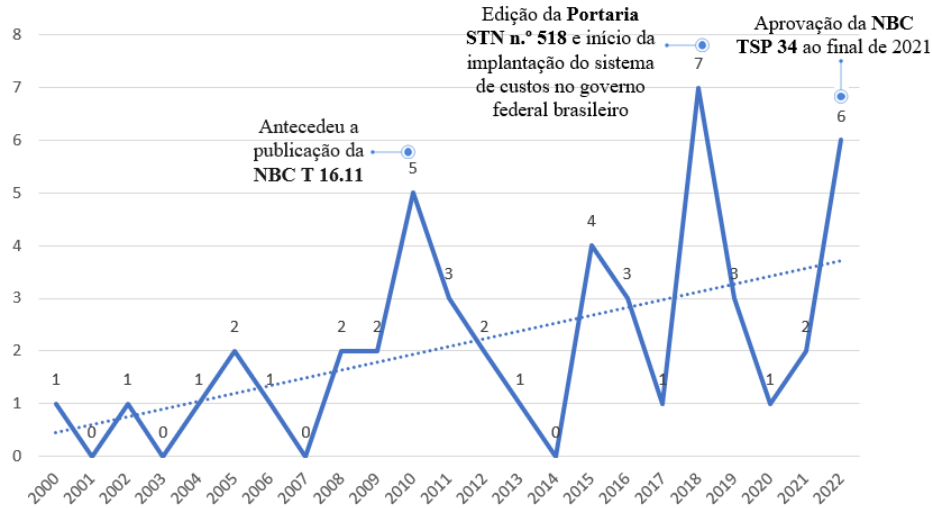
## 2.4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos por meio da análise dos artigos. Inicia-se pela visão descritiva da pesquisa e segue-se para a análise dos tópicos.

### 2.4.1 Visão descritiva da pesquisa sobre custos no setor público

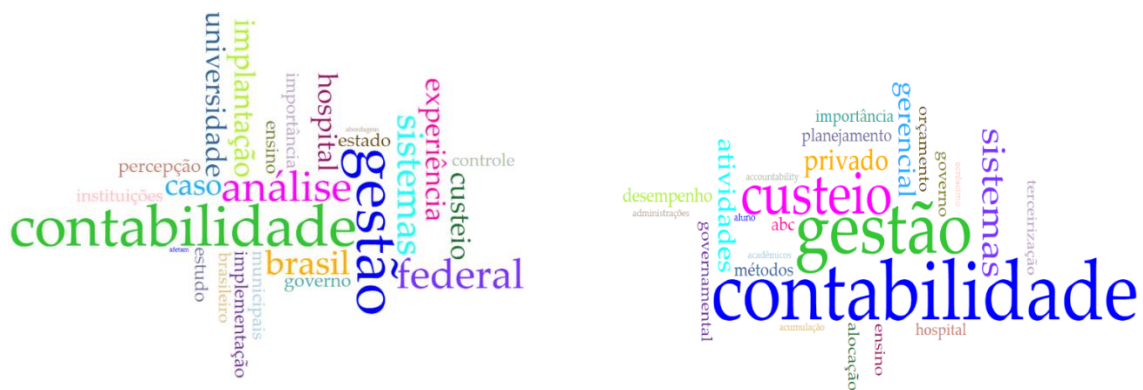
Na análise da distribuição de artigos por ano evidencia-se, considerando os termos de busca definidos para esta pesquisa, que os anos com o maior número de publicações foram 2018, 2022 e 2010, com 7, 6, e 5 publicações cada. No Brasil, o ano de 2010 antecedeu a publicação da NBC T 16.11, e estudos relevantes foram desenvolvidos neste período, como o de Machado e Holanda (2010), que se tornou referência sobre o tema em âmbito nacional. Já o ano de 2018 foi marcado pela publicação da Portaria STN n.º 518/2018 e início da implantação do sistema de custos no governo federal brasileiro, fator que pode ter motivado o número estudos, tendo em vista, que todos tratavam-se de artigos nacionais. O que pode ter ocorrido em 2022, considerando a aprovação da NBC TSP 34 - Custos no Setor Público ao final de 2021.

Observa-se que 63% da amostra foi publicada nos últimos 10 anos, o que demonstra um crescente interesse sobre o tema.



**Figura 2.4.** Distribuição da publicação por ano

Posteriormente, analisou-se a frequência das palavras, por meio das nuvens de palavras plotadas a partir dos títulos e das palavras-chave da amostra, excluindo os termos de buscas ilustrados na Figura 2.2, limitadas às 25 palavras com maior frequência, a fim de apresentar um panorama dos estudos verificados. Os termos foram contados no idioma inglês e traduzidos para o português para gerar as Figuras 2.5 e 2.6.



**Figura 2.5.** Nuvem de palavras dos títulos **Figura 2.6.** Nuvem das palavras-chave

Ao verificar as Figuras 2.5 e 2.6, constata-se que os termos de maior frequência são “contabilidade” e “gestão”, uma vez que a apuração de custos se refere a um ramo da Ciência Contábil que se destina a produzir informações úteis para melhorar a gestão das organizações. Os termos

“federal”, “Brasil”, “universidades”, “hospital”, “municípios” e “ensino” indicam as unidades de análise da amostra. Os termos “implantação/implementação”, “experiência”, “percepção”, “importância” e “caso”, por sua vez, remetem a temática dos estudos, resumizada na Tabela 2.1.

**Tabela 2.1**

Temática dos estudos

Temática		Referência	
Categoria Inicial	Categoria Final	Nacional	Internacional
Nível de <b>implantação</b> do sistema de custos no setor público	-	Almeida et al. (2009); Borges et al. (2013); Monteiro e Pinho (2018); Soares e Parcianello (2018).	Lutitsky et al. (2012); Puntillo (2012); Výtupová et al. (2020); Alqudah et al. (2022).
Percepção sobre a <b>importância</b> da implantação do sistema de custos no setor público	Usuários da informação	Lovato et al. (2016); Souza e Rodrigues (2022).	Verbeeten (2011); Mohr et al. (2021).
	Profissionais contábeis	Rosa et al. (2015); Cavichioli et al. (2018); Silva e Miranda (2022).	Rogošić (2021).
Experiências de uso da informação de custos	<u>Propostas de novas abordagens teóricas, metodologias e modelos</u> para apurar e aprimorar a informação de custos	Luque et al. (2008); Machado e Holanda (2010); Rezende et al. (2010); Cardoso et al. (2011); Fernandes e Bezerra Filho (2016).	Bjørnenak (2000); Cizman (2002); Rodriguez et al. (2005); Kulmala et al. (2006); Mohr (2015).
	<u>Casos de apuração de custos promovidos por pesquisa</u>	Silva et al. (2004); Magalhães et al. (2010); Martins e Rosa (2015); Arruda e Callado (2018); Caldeira e Caldeira (2019); Ferreira et al. (2019); Sá et al. (2019); Brandão (2022).	Pigatto et al. (2010); Gosselin et al. (2015); Mättö & Sippola (2016); Ostandi e Zare (2022).
	<u>Casos de uso da informação no setor público</u>	Silva et al. (2008); Bonacim e Araújo (2010); Padrones et al. (2017).	Webster e Hoque (2005); Kuroki e Motokawa (2022).
Outras temáticas	Revisões de literatura	Bitti et al. (2011); Messias et al. (2018); Monteiro (2018); Soares (2018).	Tibério (2009).

Como pode ser observado na Tabela 2.1, a amostra totalizou 29 artigos nacionais e 19 internacionais. Os estudos que tratam do **nível de implantação do sistema de custos**, de maneira geral, elencam os principais desafios encontrados durante este processo e indicam a limitada adoção no cenário brasileiro. O mesmo pode ser observado naqueles que apresentam a **percepção dos gestores e contadores** sobre o assunto, incluindo os benefícios esperados com a implantação do sistema de custos.

Em **Experiências de uso da informação de custos**, foram identificadas pesquisas que apresentaram novas perspectivas teóricas, metodologias e modelos com o intuito de esclarecer e melhorar a produção de informações de custos no âmbito do setor público. A subcategoria “Casos de

apuração de custos promovidos por pesquisa” refere-se a estudos que simularam e/ou fizeram testes de implantação e apuração de custos em contextos específicos de entidades organizacionais, como apuração de custo por aluno em escolas (por exemplo o estudo de Ferreira et al. em 2019), introdução do custeio ABC (*Activity Based Costing*) em hospitais e instituições de ensino (por exemplo Arruda e Callado em 2019 e Ostandi e Zare em 2022), ou análise do custo com terceirizações de profissionais (como exemplo o estudo de Caldeira e Caldeira realizado em 2019). Já a subcategoria “casos de uso da informação no setor público” abrange análises de situações reais em que organizações públicas implantaram a apuração de custos, os quais serão examinados na subseção 2.4.2.6.

Em **outras temáticas**, as Revisões de literaturas encontradas correspondiam a revisões bibliométricas (Soares, 2018) e análises tradicionais e/ou críticas de alguns estudos específicos, como é o caso de estudos internacionais e estudos publicados em anais de Congresso (Tibério, 2009; Bitti et al., 2011, Messias et al., 2018). Desta forma não se tratavam de Revisão Sistemática da Literatura.

Como visto, a temática dos estudos brasileiros dos últimos anos, considerando o período de 2018 a 2022, tem sido a avaliação do estágio de implementação do sistema de custos, destacando os principais desafios encontrados durante este processo, haja vista a baixa implementação observada, bem como, a análise das percepções de contadores e gestores sobre o assunto, a simulação da apuração de custos específicas em algumas entidades públicas e revisões narrativas e/ou tradicionais de literatura.

Na análise dos estudos publicados especificamente no ano de 2022, pode-se constatar que o estudo de Souza e Rodrigues (2022) teve como objetivo principal identificar a percepção de usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal por parte dos gestores e usuários das informações de custos, utilizando para isso, uma abordagem quantitativa. Os resultados demonstraram que a maioria dos usuários percebeu a relevância significativa dos critérios propostos no estudo quanto à usabilidade do sistema de custos governamental. Da mesma forma, ficou evidente que o desafio principal reside em encontrar uma metodologia de custos pertinentes aos objetivos do órgão, revelando-se ser superior em comparação as ferramentas tecnológicas atualmente disponíveis.

Já Silva e Miranda (2022), se propuseram a identificar a percepção dos contadores municipais sobre as dificuldades e benefícios em implementar um Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP) nos municípios rondonienses. Os resultados obtidos demonstraram que, dentre as principais dificuldades encontradas, destaca-se a falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP, assim como, a insuficiência de preparação e capacitação profissional dos gestores e colaboradores públicos sobre esta temática.

E Brandão (2022) objetivou a proposição de controles de custos em Unidades de Alimentação e Nutrição (UAN) de instituições de ensino públicas fornecedoras da alimentação

escolar. Como resultados, a aplicação simulada do modelo de controle de custos indicou a utilidade de informações de custos para tomada de decisão do gestor e controle social do gasto público, bem como as limitações que precisam ser consideradas quando se pretende implementar este sistema em unidades de alimentação e nutrição. Assim, essa análise expõe a ênfase que os pesquisadores brasileiros têm direcionado ao tema.

## 2.4.2 Informação de custos no contexto público

Com o objetivo de sistematizar as iniciativas de pesquisa associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público constantes na amostra, optou-se pela categorização dos elementos em tópicos, com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011), sendo as categorias apresentadas nas Subseções 2.4.2.1, 2.4.2.2, 2.4.2.3, 2.4.2.4 e 2.4.2.5. A definição de um *framework* (estrutura conceitual), segundo os autores, além de promover o aperfeiçoamento do nível de *accountability*, visa contribuir para a disseminação dos conceitos a outras partes interessadas, numa espécie de transferência de conhecimento. A subseção 2.4.2.6 apresenta os casos de uso da informação de custo no setor público.

### 2.4.2.1 Conceitos aplicados ao custo no setor público

Com base na análise dos artigos da amostra identificou-se os conceitos aplicados ao custo no setor público, conforme descrito na Tabela 2.2.

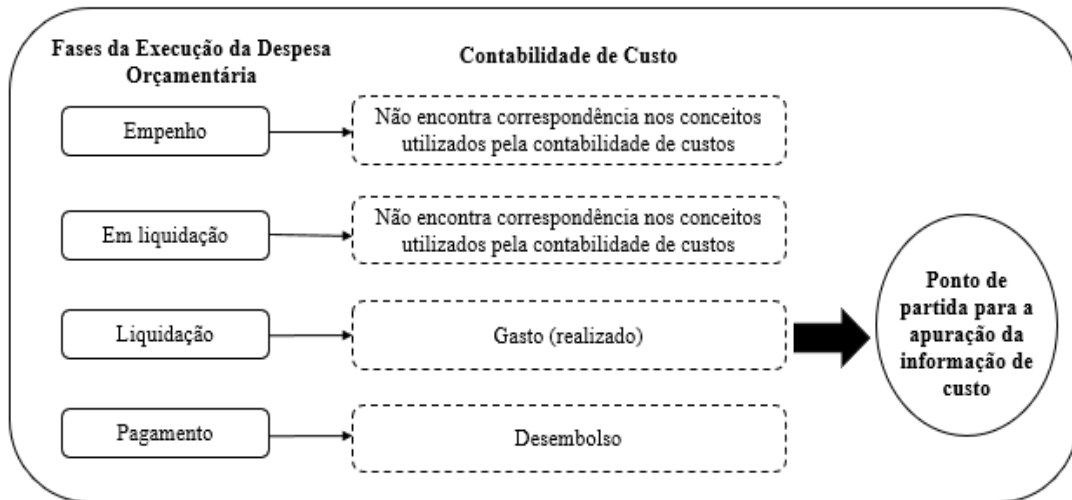
**Tabela 2.2**

Definição do conceito de custo aplicado ao setor público

Referência	Conceito
Tibério (2009)	Custo é o sacrifício econômico originado no desenvolvimento de uma determinada atividade.
Machado e Holanda (2010)	Custo — gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Pigatto et al. (2010)	Custo representa o valor que foi ou que deve ser utilizado ou sacrificado em favor de um objetivo em particular.
Soares e Parcianello (2018)	Considera-se todas as despesas públicas; todos os gastos patrimoniais; todos os gastos públicos que constituem valores relevantes; e todos os gastos com prestação de serviços à sociedade. Com relação aos gastos patrimoniais, estão incluídos os custos de depreciação e manutenção.

Na definição do conceito de custos, alguns estudos relataram que se trata do dispêndio de valor em prol de uma finalidade específica (Tibério, 2009; Pigatto et al., 2010; Machado & Holanda, 2010; Soares & Parcianello, 2018). No estudo de Machado e Holanda (2010), também

foram apresentados conceitos com base em Martins (2003), que objetivou uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos, para possibilitar o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, tendo em vista que o setor público possui um ciclo próprio para as despesas orçamentárias. A Figura 2.7 ilustra um resumo dessa correspondência terminológica.



**Figura 2.7.** Correspondência terminológica: Fases da Despesa e Contabilidade de Custo  
Fonte: Elaborada com base em Machado e Holanda (2010).

Assumindo, então, que os conceitos de “gastos” e valores “liquidados” se equivalem, pode-se afirmar que no setor público, a despesa liquidada é a variável a partir da qual deve-se realizar os ajustes conceituais necessários para se chegar à informação de custos, funcionando como elo conceitual e metodológico para apuração dos custos (Machado & Holanda, 2010).

Desta forma, na apuração dos custos, deve-se considerar todas as despesas diretas liquidadas por centro de custos, o gasto de pessoal com seus respectivos encargos previdenciários gerados pelo sistema de folha de pagamento, os gastos com materiais diretos, emitidos pelo Setor de Almojarifado, empregados na prestação do serviço, e demais gastos como energia e comunicações (Rezende et al., 2010; Soares & Parcianello, 2018). A depreciação de bens móveis e imóveis (equipamentos e instalações) apurados pelo setor de patrimônio, também deve ser considerada na apuração dos custos (Machado & Holanda, 2010; Pigatto et al., 2010; Rezende et al., 2010; Soares & Parcianello, 2018).

Nesta perspectiva, a NBC TSP n.º 34 esclarece que os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente da execução do orçamento, coincidindo com o momento da liquidação,

ou independentes da execução orçamentária, em que o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação.

Constata-se também, no estudo de Soares e Parcianello (2018), que na análise de quais gastos devem ser considerados na apuração dos custos, houve dificuldade dos respondentes em classificar os gastos públicos como custos, e a maioria deles não apresentou convergência nas respostas, demonstrando que interpretam o tema de maneira diferente, inferindo-se assim, que as ações em prol do desenvolvimento e implementação de um sistema de custos dependem diretamente do conhecimento dos envolvidos no projeto.

#### 2.4.2.2 Incentivos associados ao uso da informação

Visando destacar os incentivos associados ao uso da informação, a Tabela 2.3 indica as finalidades do uso da informação de custos no setor público.

**Tabela 2.3**

Finalidades do uso da informação de custos no setor público

Referência	Finalidades
Almeida et al. (2009)	Permitir uma maior economicidade na aplicação dos recursos tendo em vista a insuficiência de verbas. Nutrir o processo de avaliação de gestão de qualquer organização.
Machado e Holanda (2010)	Maior eficiência operacional e processo alocativo de recursos. Subsidiar o processo de planejamento e orçamentação. Apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade.
Rezende et al. (2010)	Melhorar a qualidade e a transparência do gasto público, e possibilitar um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados. Evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios.
Verbeeten (2011)	Fornecer insights para reduzir custos, descentralizar atividades, oportunidades para gestão de desempenho e aumento da responsabilidade gerencial.
Lutlisky et al. (2012)	Base de informações para a tomada de decisões (ou seja, decisões sobre preços de serviços, criação de novos programas, novas direções para um programa específico, introdução de novos serviços, etc.).
Rosa et al. (2015)	Útil tanto no planejamento orçamentário, quanto nas demais fases de atuação da administração pública, como na tomada de decisões e na busca pela transparência.
Fernandes e Bezerra Filho (2016)	Contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, bem como servir de apoio ao processo de gestão e análise de custos. Auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos.
Lovato et al. (2016)	Fornecimento de subsídios para a melhor tomada de decisão, quanto para a elaboração de políticas públicas de desenvolvimento local.
Mättö e Sippola (2016)	Busca pela eficiência do setor público.
Padrones et al. (2017)	Subsidiar a tomada de decisão.
Soares (2018)	Auxiliar na medição da eficiência dos serviços públicos. Auxiliar no processo decisório e apoio à gestão. Medir e avaliar desempenho, indicador de desempenho. Reduzir e melhorar os gastos públicos, auxiliando no



Referência	Finalidades
	planejamento orçamentário e no controle social. Criar maior valor para o Setor público.
Monteiro (2018)	Melhoria da informação para a tomada de decisão, planejamento orçamentário e financeiro, e transparência pública. Apoio a implementação de política públicas.
Monteiro e Pinho (2018)	Melhoria no planejamento financeiro, orçamentário, controle de custos e preço de serviços.
Soares e Parcianello (2018)	Suporte à tomada de decisões. Auxílio ao planejamento e controle orçamentário. Informação gerada serviria de instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na qualidade do gasto. Apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos e terceirizações; exercer a transparência nos gastos públicos.
Mohr et al. (2021)	Monitorar as estruturas descentralizadas e aliviar possíveis assimetrias informacionais para a tomada de decisão.
Rogošić (2021)	Útil para o planejamento dos custos na elaboração do orçamento, que possui papel fundamental nas finanças públicas.
Kuroki e Motokawa (2022)	Governos locais que enfrentam severas restrições fiscais podem suprimir orçamentos incrementais adotando informações sobre os custos e desempenho não financeiro de cada projeto.

Constata-se que apoio à tomada de decisão, melhoria no planejamento orçamentário e financeiro, e aumento da qualidade do gasto público e da transparência são os benefícios mais destacados pelos autores associados ao uso da informação de custo no setor público. Rezende et al. (2010) considera que sem o conhecimento dos custos pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado. Com a redução de desperdícios e melhora da qualidade do gasto, é possível baixar a arrecadação sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais. Cabe ressaltar, que decisões relacionadas a investimentos, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que devem ser considerados, caso o contrário, provocarão desequilíbrios financeiros severos a organização (Rezende et al., 2010).

#### 2.4.2.3 Pressupostos básicos da informação

Os pressupostos básicos servem para nortear o usuário quanto às premissas fundamentais de acordo com as quais a informação de custos deve ser elaborada. A Tabela 2.4 sintetiza os pressupostos mais citados pelos artigos da amostra.

**Tabela 2.4****Pressuposto básicos da informação de custos no setor público**

<b>Referência</b>	<b>Conceito</b>
Machado e Holanda (2010)	A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência. Enquanto a contabilidade governamental não o adotar na sua plenitude, serão necessários a realização de “ajustes contábeis”.
Rezende et al. (2010)	Sem a adoção da contabilidade de competência é impossível avançar na implementação de uma reforma na gestão pública, por isso, ela constitui um passo essencial.
Cardoso et al. (2011)	A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência pelos sistemas estruturantes. Podem-se depreender dois pressupostos básicos da informação de custos (regime de competência e flexibilização) e um pressuposto do processo de implantação do sistema (gradualismo).
Lutilsky et al. (2012)	O método de alocação de custos pode ser implementado se o regime de competência total for usado, o que garantiria que a base para relatórios internos e externos seja a mesma.
Fernandes e Bezerra Filho (2016)	Deve-se registrar as variações patrimoniais que afetam o patrimônio de forma completa e no momento em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, ou seja, pelo princípio da competência contábil.

Conforme pode-se observar na Tabela 2.4, é unânime entre os estudos destacados que a adoção do regime de competência é um pressuposto fundamental para a geração da informação de custos no setor público, corroborando com Rezende et al. (2010), que evidenciou o mesmo fato em todas as experiências internacionais analisadas em seu estudo. Consoante a este ponto de vista, a NBC TSP n.º 34 orienta que o custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, pois o fato gerador do custo do período é o momento do consumo.

Segundo Pigatto et al. (2010), o uso do regime de caixa ou financeiro, isoladamente, distorce o valor do custo das operações governamentais, uma vez que atribui ao período gastos que não deveriam ser reconhecidos como “custos do período”, como por exemplo, aquisição de materiais que ficam estocados e não são de consumo imediato. O mesmo pode se dizer a respeito de passivos em formação que consistem em restrições financeiras futuras com imputação de responsabilidade presente no patrimônio, como precatórios e passivos previdenciários.

Entretanto, as informações geradas pela contabilidade de competência são mais difíceis de serem compreendidas, o que exige um grande esforço de interpretação e comunicação por parte dos seus usuários, para que os objetivos desta mudança sejam de fato atingidos (Rezende et al., 2010).

#### 2.4.2.4 Características qualitativas da informação de custo

A descrição das características qualitativas da informação, que difere-se da enunciação de pressupostos básicos, é essencial para esclarecer o que se espera em termos de qualidade da

informação de custos (Cardoso et al., 2011). A Tabela 2.5 apresenta as principais características qualitativas atribuídas a informação de custo.

**Tabela 2.5**

Características qualitativas atribuídas a informação de custos

<b>Características</b>	<b>Descrição</b>
Relevância	A informação relevante é aquela que contribui de maneira útil para a tomada de decisão, seja por parte do controle externo, do gestor da unidade ou de qualquer outro usuário.
Confiabilidade	Capacidade da informação refletir com precisão imparcialidade e verificabilidade.
Compreensibilidade	Se os usuários não conseguirem compreender a informação, ela dificilmente será percebida por eles. Por isso, é essencial gerar a informação considerando critérios simples e passíveis de verificação pelos usuários.
Tempestividade	A percepção da informação ocorre com maior probabilidade quando a mesma é apresentada em tempo hábil para a tomada de decisão.
Comparabilidade	A informação de custos deve possibilitar a comparação dos custos ao longo de períodos temporais e entre diferentes unidades, funções, subfunções, programas, entre outros (análise de corte transversal).
Granularidade	Devido às distintas expectativas e requisitos informativos dos variados usuários, é necessário que o sistema tenha a capacidade de produzir informações de custos em diversos níveis de detalhamento, assegurando assim a pertinência dos dados por meio da geração de relatórios distintos.

Fonte: Elaborada com base em Cardoso et al. (2011).

A partir deste tópico pode-se constatar que alguns estudos caracterizaram como relevante a informação de custos para uso pelo setor público (Luque et al., 2008; Almeida et al., 2009; Rosa et. al, 2015; Lovato et al., 2016; Monteiro & Pinho, 2018; Soares & Parcianello, 2018; Rogošić, 2021). Contudo, é necessário salientar que a qualidade das informações de custos vai depender do rigor com que são feitas as associações dos recursos com as atividades/projetos na elaboração do orçamento, e posteriormente, na execução, com a correta classificação e lançamento contábil de cada transação (Machado & Holanda, 2010).

#### 2.4.2.5 Metodologias de custeio apropriadas

Na seção sobre critério de mensuração, o estudo de Cardoso et al. (2011) trata da escolha do método de custeio a ser adotado pela entidade pública. Segundo os autores, desde que a informação para fins de controle externo seja gerada em conformidade com os requerimentos do órgão de controle, a escolha do método deve ser a que melhor atender à necessidade dos gestores. Luque et al. (2008) inferem que a escolha do método de custeio deve ser compatível com os sistemas de informação existentes, mas que, em geral, os sistemas de informação do setor público permitem um método de custeio mais apurado do que o custeio direto.

Alguns autores descrevem que as organizações que contém atividades de prestação de serviço possuem características alinhadas com o ABC - Sistema de Custeio Baseado em Atividade (Arruda & Calado, 2018; Sá et al., 2019). Neste sentido, Lutitsky et al. (2012) recomendam a utilização do método ABC no setor público, considerando seus processos e a natureza dos programas, uma vez que este método aloca todos os custos ocorridos com base nas atividades, e assim, permitiria que o governo cobrasse os preços dos serviços prestados com base nos custos ocorridos.

O estudo de Bonacim e Araújo (2010) demonstrou as vantagens de se ter um custo mais adequado à realidade e com maiores perspectivas para a gestão de recursos, no entanto, relataram na prática as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público. Nos casos examinados por Výtupová et al. (2020), tanto no setor privado quanto no público, o método ABC não era utilizado devido às dificuldades e as demandas financeiras relacionadas à aplicação a este método, alinhando-se com o resultado do estudo de Verbeeten (2011), que indicou que o custeio baseado em atividades não é usado em larga escala na Holanda.

As dificuldades na definição do método, devido à complexidade na identificação e alocação dos custos, além da falta de envolvimento das pessoas, dos sistemas e da cultura organizacional foram relatadas na pesquisa realizada por Soares e Parcianello (2018), em que não houve consenso quanto ao método a ser utilizado, destacando-se o custeio Direto, por Absorção e o ABC. Já para Martins e Rosa (2015), o método de custeio padrão deve ser aplicado na fase de planejamento, enquanto os métodos de custeio direto, por absorção e ABC devem ser aplicados após a execução do orçamento.

Desta forma, infere-se que a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, uma vez que há defensores para quase todos os métodos, muitas das vezes motivados por experiências de sucesso de implantação de determinado método em entidades com perfil semelhantes, sendo assim, pode ser adotado qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto). Contudo, os autores defendem que a informação de custos poderá ser inicialmente baseada em custo direto, e em um segundo momento, gradualmente, ser implantado outros métodos como o ABC, tendo em vistas as dificuldades elencadas (Machado & Holanda, 2010; Cardoso et al., 2011). Evidencia-se que tal recomendação é também dada pela NBC TSP n.º 34.

#### 2.4.2.6 Casos de uso da informação de custo no setor público

Com o intuito de evidenciar casos de uso da informação de custos no setor público, esta subseção abrange os estudos que se propuseram a investigar situações reais em que organizações públicas implantaram a apuração de custos. A Tabela 2.6 apresenta estes estudos.

**Tabela 2.6**

Casos de uso da informação de custo no setor público

Referências	Cenário	Descrição do caso	Constatações
Webster e Hoque (2005)	Hospital estadual australiano	Relata um estudo de caso da utilização de informações de custos por gestores de um hospital estadual de ensino e pesquisa na Austrália.	Os resultados indicaram que apenas os executivos de alto escalão dentro da gestão fazem uso das informações de custos, revelando uma participação restrita de gestores nesse contexto. Além disso, destacaram obstáculos para essa utilização, como a precisão dos dados gerados e a resistência dos gestores diante de novas iniciativas de gestão.
Silva et al. (2008)	Marinha do Brasil – uma das três forças armadas do governo federal brasileiro	Examina o estabelecimento de um novo indicador de desempenho, com base em informações de custos, pela Diretoria de Finanças da Marinha, devido a constantes cortes em seu orçamento.	Verificou-se que o emprego de conceitos teóricos contidos na contabilidade de custos, se revelou como uma ferramenta adequada ao oferecimento de informações que facilitam a tomada de decisão pelos administradores públicos. Isso ocorre ao destacar de forma mais evidente os pontos de desperdícios cometidos, permitindo uma melhor realocação de recursos.
Bonacim e Araújo (2010)	Hospital público federal brasileiro	Apresenta a experiência de implantação da metodologia de custos baseada em atividades (ABC) de um hospital universitário, por meio de um estudo de caso em unidades piloto.	Algumas restrições na execução dos sistemas de custeio (por absorção e ABC) foram detectadas, como a dificuldade na obtenção dos dados, consequência da incompatibilidade dos sistemas informatizados existentes. Para melhorar a qualidade das informações, foi necessária a conscientização da organização sobre a importância de um sistema de custeio e o envolvimento dos gestores responsáveis das unidades.
Padrones et al. (2017)	Governo federal brasileiro	Relata a experiência da implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal, as expectativas para a sua utilização e as dificuldades no processo de implantação.	Verificou-se que poucos órgãos já estão estruturados para utilização das informações extraídas do SIC para tomada de decisão. Contudo, aqueles que possuem essa estrutura ainda a utilizam de maneira inicial, e há uma escassa utilização dessas informações como suporte à tomada de decisões, principalmente devido à falta de demanda por parte dos gestores por esse tipo de informação.
Kuroki e Motokawa (2022)	Governo local japonês	Fornecer evidências de como os gestores responsáveis pelo orçamento usam informações de custos e de competência na tomada de decisão sobre o processo orçamentário.	Concluíram que os responsáveis pela gestão do orçamento utilizam as informações de custos e de competência para ajustar os valores orçamentários. Em situações de restrições fiscais, os gestores reduzem ainda mais os montantes orçamentários com base em informações de custos.

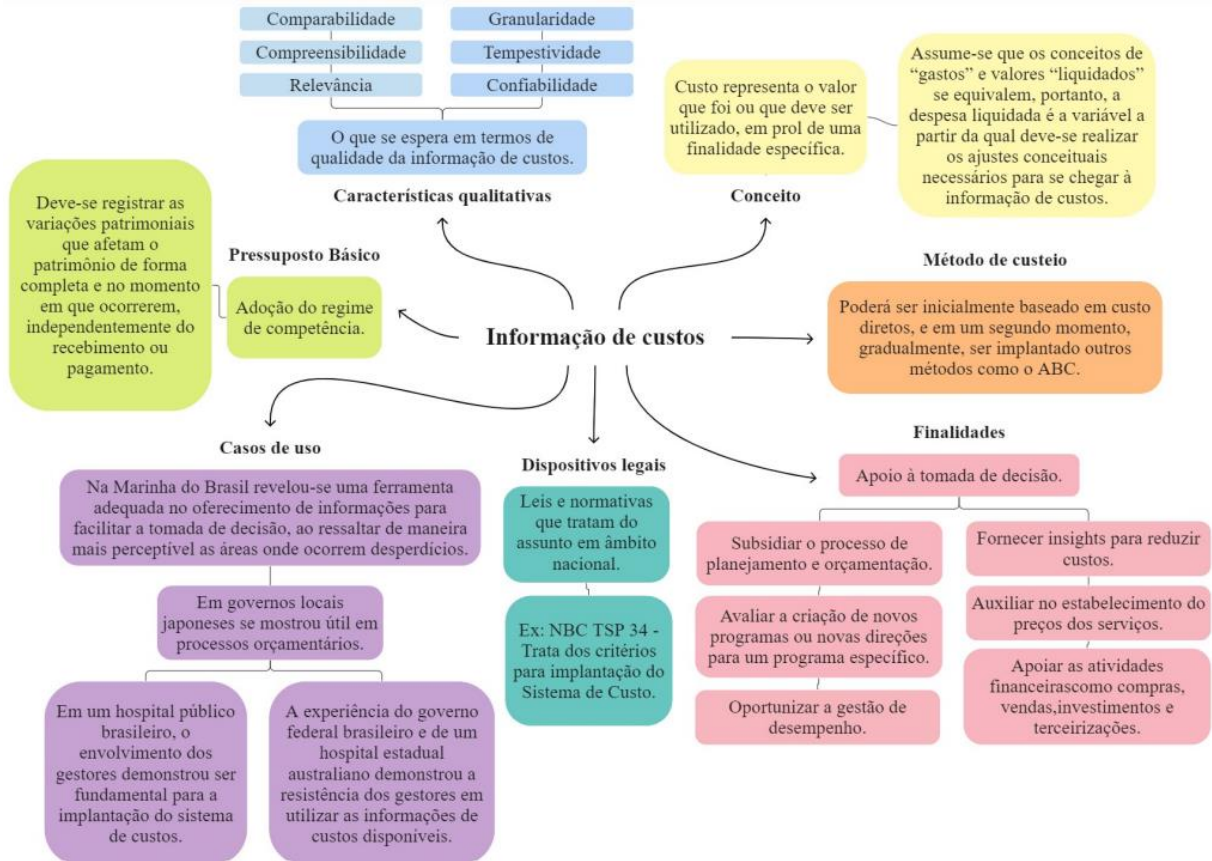
Primeiramente, cabe destacar, o número reduzido de estudos que abordam situações reais da utilização da informação de custos pelo setor público. Ademais, como pode ser observado na Tabela 2.6, os estudos brasileiros destacados se concentraram no contexto federal, ao contrário do observado nos dois estudos internacionais.

As informações de custos se revelaram uma ferramenta adequada no oferecimento de informações para facilitar a tomada de decisão, ao ressaltar de maneira mais perceptível as áreas onde ocorrem desperdícios, conforme as evidências de Silva et al. (2008). Da mesma forma, se mostrou útil em processos orçamentários, segundo relato de Kuroki e Motokawa (2022). Estes foram bons exemplos de uso identificados na amostra. Por outro lado, as constatações de Webster e Hoque (2005) e Padrones et al. (2017) evidenciam a resistência dos gestores em utilizar as informações de custos disponíveis. E por fim, o envolvimento dos gestores também demonstrou ser fundamental para a implantação do sistema de custos (Bonacim e Araújo, 2010).

A informação de custos proporciona o exame aprofundado de diversas ocasiões, evidenciando possibilidades que subsidiam a correta tomada de decisão, amparada em dados reais e concretos, o que demonstra a necessidade de adoção e efetiva utilização desta prática pelo setor público, que depende do conhecimento e envolvimento dos gestores públicos neste processo.

### **2.4.3 Síntese das informações necessárias a compreensão de custos no setor público**

De forma resumida, a Figura 2.8 ilustra e consolida as análises desenvolvidas ao longo do estudo e aponta as informações essenciais a compreensão do tema custos no setor público.



**Figura 2.8.** Síntese das informações essenciais a compreensão de custos no setor público

Com isso, pode-se evidenciar que:

- a) a definição do conceito de custo aplicado ao setor público e sua correspondência terminológica entre as fases da despesa;
- b) a demonstração das finalidades do uso da informação de custos para este setor, destacando-se o apoio à tomada de decisão;
- c) a compreensão de pressupostos básicos, como regime de competência;
- d) a identificação das características da informação de custos, no sentido do que se espera em termos de qualidade da informação;
- e) a determinação de uma metodologia de custeio, podendo ser inicialmente baseada em custo direto e gradualmente serem implantados outros métodos;
- f) e exemplos de casos de uso desta informação na tomada de decisão são informações básicas e essenciais para se ter um bom entendimento sobre o do uso da informação de custo pelo setor público.

Soma-se a essa lista, os dispositivos legais que ordenam a implantação do sistema de custos em âmbito nacional, que além de contextualizar a trajetória percorrida ao longo do tempo pela informação de custos, conforme demonstrado na Figura 2.1 que apresenta os marcos legais e

acadêmicos da informação de custos no Brasil, trazem contribuições significativas à geração desta informação.

#### 2.4.4 Consolidação da agenda de pesquisa

Por fim, foi consolidada uma agenda de pesquisa, segundo as sugestões de estudos futuros identificados pelos autores da amostra, conforme demonstra a Tabela 2.7.

**Tabela 2.7**

Agenda de pesquisa

Temática	Autores	Sugestões para estudos futuros identificadas na literatura revisada
<b>Implantação</b> do Sistema de Custos	Bitti et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Investigar quais os fatores que conduzem à adoção isolada por determinadas entidades;</li> <li>Investigar quais fatores direcionam a escolha de determinadas métricas (sistemas, metodologias etc.) pelas unidades que se lançaram na iniciativa de mensuração de custos;</li> <li>Investigar quais obstáculos justificariam determinadas entidades a não colocarem esforços na mensuração de custos.</li> </ul>
	Rosa et al. (2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Realizar estudos sobre o processo de institucionalização dos sistemas de custos;</li> </ul>
	Cavichioli et al. (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Explorar o tema Sistema de Custos no Setor Público sob a ótica de outras teorias e com outros profissionais possivelmente envolvidos em sua implantação.</li> </ul>
	Messias et al. (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Realizar estudos de casos múltiplos, a fim de permitir uma investigação mais aprofundada das origens dos desafios de implantação presentes no setor público.</li> </ul>
	Monteiro (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Explorar, quantitativamente, a aplicação dos fatores de relevância e obstáculos identificados, em contextos diversos, como municípios, universidades e hospitais, confrontando a realidade do setor público com as percepções dos usuários sobre a importância da informação, assim como avaliar as opiniões dos profissionais em relação às dificuldades que enfrentam.</li> </ul>
	Monteiro e Pinho (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Investigar se diferentes características, tais como variáveis relacionadas à estrutura da organização ou ao seu ambiente organizacional influenciam os níveis de implementação do Sistema de Custos;</li> <li>Explorar as barreiras e fatores limitadores da implantação, se estão presentes em determinado perfil de organização ou município e seu nível de impacto.</li> </ul>
	Soares e Parciannelo (2018)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Desenvolver uma proposta de modelo de gestão de custos aplicável aos municípios, incluindo a comparação dos resultados obtidos por diferentes métodos de custeio e entidades;</li> <li>Investigar e comparar as características dos sistemas de informações de custos existentes no mercado, voltados ao setor público.</li> </ul>
	Silva e Miranda (2022)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Explorar o tema Sistema de Custos no Setor Público sob a ótica de algumas teorias da administração e ciências contábeis e com outros profissionais possivelmente envolvidos em sua implantação.</li> </ul>
	Verbeeten (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Explorar as inter-relações entre contexto organizacional (cargo gerencial), ambiente organizacional (atual crise econômica financeira) e o uso (plenitude) de informações de gestão de custos;</li> </ul>



Temática	Autores	Sugestões para estudos futuros identificadas na literatura revisada
<b>Uso da Informação</b> de custos para tomada de decisão	Verbeeten (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar se diferentes camadas gerenciais não usam informações de gerenciamento de custos porque são irrelevantes ou incompletas para suas decisões (ou seja, se o sistema de gestão de custos é projetado de forma inadequada) ou se eles não têm incentivos para usar os sistemas (ou seja, se os sistemas de gestão de custos são projetados para satisfazer as partes externas e não para fins internos).</li> </ul>
	Borges et al. (2013)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisar de maneira aprofundada o Sistema de Custos em organizações públicas, especialmente no que se refere ao uso das informações de custos pela gestão.</li> </ul>
	Rosa et al. (2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar em que nível os sistemas de custos auxiliam na elaboração e controle orçamentário e processos decisórios municipais.</li> </ul>
	Mättö e Sippola (2016)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conduzir uma investigação, por meio de uma análise preliminar, para identificar mudanças na gestão de custos que resultem na tomada de decisões concretas, como entrevistar os funcionários dessas organizações. Isso aumentaria a compreensão das práticas que levam ao uso de novas informações.</li> </ul>
	Rogošić (2021)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar a compreensão da terminologia contábil por gestores públicos, visto que a formação profissional da maioria desses gestores difere da dos gestores do setor privado;</li> <li>• Examinar minuciosamente, a qualidade, relevância, apresentação e demanda dos usuários da informação no setor público como variáveis explicativas, a fim de recomendar formulários e processos para geração de relatórios que melhorem a usabilidade da informação.</li> </ul>
<b>Simulação de apuração de custos</b> em contextos específicos	Ferreira et al. (2019)	Analisar custos educacionais com as mesmas variáveis e métodos contidos no estudo “Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/GO” em outras cidades que possuem características socioeconômicas similares, para avaliar se os achados da pesquisa também se fazem presentes em diferentes municípios.
	Brandão (2022)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar estudos de caso em realidades diferentes e em períodos maiores, como em escolas de ensino fundamental e médio, sendo adaptado o modelo conceitual proposto no estudo “Controle de Custos da Alimentação Escolar no Setor Público” ou elaborado outros modelos.</li> </ul>

Como demonstrado na Tabela 2.7, as sugestões de estudos futuros foram categorizadas em três grupos de acordo com a temática: “Implantação do sistema de custos”; “Uso da Informação de custos para tomada de decisão” e “Simulação de apuração de custos em contextos específicos”.

Observa-se que os estudos internacionais (Verbeeten, 2011; Mättö & Sippola, 2016; Rogošić, 2021) sugerem pesquisas que explorem o uso da informação de custos para a tomada de decisão. Já os estudos brasileiros, em sua maioria, indicam investigar sobre a implantação do sistema de custos. Todavia, a implantação do sistema de custo no contexto brasileiro encontra-se numa etapa inicial de desenvolvimento, mesmo com todas as normativas legais tratando sobre o tema desde a década de 60, como relatado neste estudo.

Porém, uma alternativa para os pesquisadores brasileiros evoluir com este tema é mudar o foco da pesquisa, voltando-se para fatores que promovam o uso da informação de custos na

tomada de decisão pelos gestores públicos, conforme indicação e experiência dos estudos internacionais, a fim de envolver os gestores neste processo, para avanço desta prática.

## 2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, a partir de uma Revisão Sistemática de Literatura realizada nas bases de dados Scopus, *Web of Science* (WoS) e Periódico CAPES. Ao todo, foram identificados 48 artigos científicos publicados sobre o assunto.

Para se atingir o objetivo proposto, foi realizada uma análise de conteúdo sobre os elementos da amostra, em que ocorreu a sistematização das iniciativas de pesquisa por meio da categorização dos elementos em tópicos, com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011), bem como, na demonstração de casos de uso da informação de custo no setor público, visando a disseminação dos conceitos, a fim de possibilitar a transferência de conhecimento e a identificação de exemplos que possam colaborar para o avanço desta prática.

Conforme evidenciado na análise, os estudos brasileiros encontrados geralmente abordam a avaliação do estágio de implantação do sistema de custos, destacando os principais desafios encontrados durante este processo, bem como, exploram as percepções de contadores e gestores sobre o assunto, e ainda, simulam a apuração de custos específicas em algumas entidades públicas. Ressalta-se ainda, o número reduzido de estudos que abordam situações reais da utilização da informação de custos pelo setor público.

Como benefícios esperados pelo uso da informação de custos no setor público, os autores destacam o apoio à tomada de decisão, melhoria no planejamento orçamentário e financeiro, e aumento da qualidade do gasto público e da transparência. A adoção do regime de competência é caracterizada como um pressuposto fundamental para a geração desta informação. Os autores defendem que a informação de custos poderá ser inicialmente baseada em custo direto, e gradualmente, ser implantado outros métodos de custeio, como o ABC. Por fim, as ações em prol do desenvolvimento, implementação de um sistema e uso da informação de custos pelo setor público dependem do conhecimento e envolvimento dos seus usuários.

Para que haja uma ampla adoção do sistema de custos por entidades públicas, Cardoso et al. (2011), Verbeeten (2011), Aguilà (2016), Mättö e Sippola (2016) e Messias et al. (2018) alegam que é necessário que os gestores públicos, reconheçam a sua utilidade, não se limitando apenas às exigências legais e normativas. Desta forma, se faz necessário identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, para a promoção do seu uso

pelos gestores públicos. Posto isso, como contribuições teóricas, este estudo sistematiza o conhecimento já existente, fomentando a discussão acerca do uso da informação de custos no setor público. Além disso, identifica lacunas nesta área de pesquisa, apontando direções possíveis para estudos futuros. Em termos de contribuição prática, esta pesquisa apresenta potencial para beneficiar gestores públicos, ao estabelecer condições mais favoráveis para ampliar a compreensão desse tema, colaborando para a adoção e uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão, a fim de aprimorar a qualidade do gasto e otimizar a utilização dos recursos públicos.

Como limitações desta pesquisa destaca-se a definição dos termos de busca, bases de dados e artigos analisados. Portanto, para estudos futuros sugere-se a utilização de outras estratégias de pesquisa como, por exemplo, utilizar outros termos de buscas, mais bases de dados e outros tipos de publicações, onde informações complementares podem ser encontradas. E ainda, que realizem mais estudos de caso em organizações que já implantaram sistema de custos e investiguem fatores que promovam o uso da informação de custos na tomada de decisão pelos gestores públicos, a fim de envolver os gestores neste processo, para avanço desta prática.

## 2.6 REFERÊNCIAS

- Aguilà, S. (2016). In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management. *Intangible Capital*, 12(1), 17-50. <http://dx.doi.org/10.3926/ic.684>
- Alqudah, O. M.; Mansor, N. & Salleh, S. I. M. (2022). Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. *Cogent Business & Management*, 9(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2150119>
- Almeida, A. G. de, Borba, J. A., & Flores, L. C. da S. (2009). A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: Um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 43(3), 579–607. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000300004>
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37–63. <https://doi.org/10.21874/rsp.v50i1>
- Arruda, L. de S., & Callado, A. A. C. (2018). Custeio baseado em atividade: análise das atividades realizadas no setor de nutrição de um hospital público universitário. *Revista de Informação Contábil*, 12(13), 18-30. <https://doi.org/10.34629/ric.v12i3.18-30>
- Bardin, L. (2021). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B. de, & Cardoso, R. L. (2011). The adoption of costs systems in the public sector: reflexions on the brazilian literature published in academic journals. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06–24. <https://doi.org/10.4270/ruc.2011319>

- Bonacim, C. A. G., & Araújo, A. M. P. de. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: A experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 903–931. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400007>
- Borges, T. B., Mario, P. C. & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469-491. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200009>
- Brandão, I. F. (2022). Controle de Custos da Alimentação Escolar no Setor Público. *ABCustos*, 17(2), 49-76. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v17i2.643>
- Caldeira, L. B., & Caldeira, P. Z. (2019). Comparação de custos com motoristas em universidade federal: Servidores públicos vs terceirizados. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 780–790. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180343>
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F., & Brusca, I. (2019). Editorial: Innovations in public sector financial and management accounting—for better or worse? *Public Money & Management*, 39(6), 385–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583906>
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2023). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1), 2-22. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Bitti, E. J. da S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565–1586. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>
- Carneiro, A. D. F., Silva Neto, J. M. da, Locks, R., & Santos, M. M. A. dos. (2012). Custos na Administração Pública: Revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3–22. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p3>
- Mota, S.C., Oliveira, A. R. V. de, Nunes, N. T. S., & Figueirêdo Junior, H. S. (2022). Análise comparativa da gestão de custos nas instituições federais brasileiras de ensino superior. *Revista do Serviço Público*, 73(1), 112–135. <https://doi.org/10.21874/rsp.v73.i1.4934>
- Cavichioli, D., Dall’asta, D., Fiirst, C., & Baldissera, J. F. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188–204. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2018110201>
- Decreto n. 10.540, de 5 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10540.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10540.htm)
- Elias, L. M., & Vidal, J. P. (2018). Sistemas de informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 18(34), 105–132. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/19483>.

- Faber, A. S., & Budding, G. T. (2022). Roles and user characteristics as driving forces of information use in the Dutch parliament. *Public Money & Management*, 42(3), 160-168. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1967634>
- Fernandes, E.S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 204–223. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2016090205>
- Ferreira, T. S., Ferri, C. M., Vieira, S. F. A., Vinsentin, I. C., & Capucho, P. H. P. (2019). Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/go. *Revista Contabilidade e Controladoria*. <https://doi.org/10.5380/rcc.v11i2.71019>
- Gosselin, M., Henri, J. F., & Laurin, C. (2015). Costing governmental services in a reformed environment: Unreachable goal or unfinished business? *Canadian Public Administration*, 58(3), 384–405. <https://doi.org/10.1111/capa.12116>
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hood, C., & Peters, G. (2004). The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? *Journal of Public Administration Research na Theory*, 14(3), 267-282. <https://doi.org/10.1093/jopart/muh019>
- Kulmala, H. I., Ojala, M., Ahoniemi, L., & Uusi-Rauva, E. (2006). Unit cost behaviour in public sector outsourcing. *International Journal of Public Sector Management*, 19(2), 130–149. <https://doi.org/10.1108/09513550610650400>
- Kuroki, M., & Motokawa, K. (2022). Do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 95–116. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0056>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista ConTexto*, 16(32), 126-141. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/66327>
- Lovato, L., Oliveira, E. G., Guimarães, I. A., & Capatan, A. (2016). Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. *Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, 10(1). <https://doi.org/10.3232/GCG.2016.V10.N1.01>
- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S., & Santos, P. M. dos. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(3), 309–331. <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/1511/1/2008%20Vol.59%2Cn.3%20Luque%2C%20Cruz%2C%20Amaral%2C%20Bender%20e%20Santos.pdf>

- Lutlisky, I. D., Vašiček, V., & Vašiček, D. (2012). Cost Planning and Control in Croatian Public Sector. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), 413-434. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517515>
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>
- Magalhães, E. A. de, Silveira, S. de F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: O caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 637-666. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6940>
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, J. A. S., & Rosa, F. S. da. (2015). Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do maranhão. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 66, 57-79.
- Mättö, T., & Sippola, K. Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. (2016) *Financial Accountability & Management*, 32(2), p. 179-201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. de. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público* (2a ed). Juruá.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: Um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>
- Mohr, Z.T. (2015). Performance Measurement and Cost Accounting: Are they Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, 76(4), 616-625. <https://doi.org/10.1111/puar.12503>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, 81(2), 299-307. <https://doi.org/10.1111/puar.13162>
- Monteiro, R. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71-89. <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2018). Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. *Revista Espacios*, 39(3), 31. <http://www.revistaespacios.com/a18v39n03/a18v39n03p31.pdf>
- NBC TSP 34, 18 de Novembro 2021. Custos no setor público. <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.
- Ostandi, B., & Zare, R. (2022). Activity-based costing in the public sector and non-profit organisations: towards risk-based approach. *Journal of Productivity and Quality Management*, 35(1), 1-16. <https://doi.org/10.1504/IJPQM.2022.120708>

- Padrones, K. G. de S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, 2(1), 68-98. <https://doi.org/10.21501/2500-669X.2323>
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Pereira, V.H., & Calado, J. E. (2019). Produção científica sobre custos no setor público municipal: um estudo bibliométrico. *Revista Científica Semana Acadêmica*, 166. <https://semanaacademica.org.br/artigo/producao-cientifica-sobre-custos-no-setor-publico-municipal-um-estudo-bibliometrico>
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B. de, Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821–837. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400004>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press.
- Poljašević, J., Vašiček, V., & Kostić, M. D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money & Management*, 41(6), 456–465. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534>
- Puntillo, P. (2012). An empirical analysis of fiscal federalism implementation and of cost accounting in Italian public administrations. *Risk governance & control: financial markets & institutions*, 2(3), 64-75. <https://doi.org/10.22495/rgcv2i3art5>
- Raudla, R. (2022). Politicians' use of performance information in the budget process. *Public Money & Management*, 42(3), 144-151. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1989779>
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959–992. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009>
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209-227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Rosa, F. S. da, Silva, L. C. da, & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios*, 19(10), 27-42. <https://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519003.pdf>
- Sá, C. B. de, Callado, A. A. C., Arruda, L. de S., & Callado, A. L. C. (2019). Relações entre direcionadores de custos e a intensidade do uso de recursos humanos a partir do custeio ABC no contexto de um hospital público universitário. *RAHIS- Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 16(2), 110–125. <https://doi.org/10.21450/rahis.v16i2.6010>
- Silva, A. M. & Miranda, R. L. (2022). Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: Percepção dos Contadores Públicos de Rondônia. *Revista Estudo & Debate*, 29(4). <https://doi.org/10.22410/issn.1983-036X.v29i4a2022.3223>

- Silva, A. S., Davis, M. D., & Viveiros, A. R. (2008). Contabilidade de Custos na Administração Pública: O Estabelecimento dos Gatos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59(4), 421–440. <https://doi.org/10.21874/rsp.v59i4.157>
- Silva, C. A. T., Morgan, B. F., & Costa, P. de S. (2004). Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. *Revista de Administração Pública*, 38(2), 243 a 260. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6536>
- Soares, C. S. (2018). Sistemas de custos nos setores público e privado: uma análise a partir de um fragmento da literatura teórica e empírica. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 11, 74. <https://doi.org/10.19177/reen.v11e0201874-100>
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. *Revista GESTO*, 6(1), 2. <https://doi.org/10.31512/rg.v6i1.2247>
- Souza, E. A. & Rodrigues, E. C. C. (2022). Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, 1-20. <https://doi.org/10.16930/2237-7662202232241>
- Souza, K. D. B. de Leismann, E. L., & Brandalise, L. T. (2018). Custos para o setor público na atuação como mercado para agricultura familiar no PAA em Toledo-PR. *Novos Cadernos NAEA*, 21(3). <https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/4374>
- Tibério, J. C. (2009). Costos en el sector publico importancia de la relacion con la presupuestacion. *Vision de Futuro*, 10(1). <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA224865407&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=16697634&p=IFME&sw=w&userGroupName=anon%7E5026b2ff>
- Webster, C., & Hoque, Z. (2008). Cost Information in the New Public-Sector Environment: Cost Accounting Change in a State-Owned Hospital. *Australian Accounting Review*, 37(15), 47-54. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2005.tb00302.x>
- Webster, J., & Watsom, R.T. (2002). Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review. *MIS Quarterly*, 26(2), 13-23. <http://www.jstor.org/stable/4132319>
- Wolfswinkel, J. F., Furtmueller, E., & Wilderom, C.P. M. (2013). Using grounded theory as a method for rigorously reviewing literature. *European Journal of Information Systems*, 22, 45–55. <https://doi.org/10.1057/ejis.2011.51>
- van Helden, G. J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478– 495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>



Výstupová, L., Zámečník, R., & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice* , 28(1). <https://editorial.upce.cz/1804-8048/28/1/1025>

### 3 NECESSIDADES DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO DO GESTOR PÚBLICO MUNICIPAL

#### RESUMO

O objetivo do artigo é mapear as informações de custos necessárias ao gestor público municipal em seus processos de tomada de decisão, a fim de fortalecer o alinhamento entre demanda e oferta da informação de custos fornecida pelos provedores (contadores) para a promoção do seu uso. No geral, os gestores públicos tendem a reconhecer a importância da informação de custos, mas seu uso para tomada de decisão é limitado. Por meio de uma metodologia qualitativa e exploratória, para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa de campo, combinando entrevistas semiestruturadas com coleta documental. O contexto-alvo foram os municípios brasileiros. Entre os resultados, foram apresentados alguns exemplos de informação de custos conforme as necessidades dos gestores públicos e também, um *case* municipal bem-sucedido de implantação de custos no setor público. Assim, este estudo acrescenta a literatura anterior fornecendo um material que ajuda na maturidade do tema, e contribui com a prática ao demonstrar aos preparadores alguns exemplos de informação necessárias e seus atributos considerados indispensáveis pelos gestores públicos para a tomada de decisão, fornecendo diretrizes para contribuir para um uso eficaz das informações de custos na gestão pública.

**Palavras-chave:** Informação de Custos. Necessidades de Informação. Tomada de decisão. Gestor Público. Municípios.

#### ABSTRACT

The objective of the article is to map the cost information necessary for municipal public managers in their decision-making processes, in order to strengthen the alignment between demand and supply of cost information provided by providers (accountants) to promote its use. In general, public managers tend to recognize the importance of cost information, but its use for decision making is limited. Using a qualitative and exploratory methodology, to achieve the proposed objective, field research was carried out, combining semi-structured interviews with documentary collection. The target context was Brazilian municipalities. Among the results, some examples of cost information were presented according to the needs of public managers and also a successful municipal case of cost implementation in the public sector. Thus, this study adds to previous literature by providing material that helps in the maturity of the topic, and contributes to practice by demonstrating to preparers some examples of necessary information and its attributes considered indispensable by public managers for decision making, providing guidelines to contribute for effective use of cost information in public management.

**Keywords:** Cost Information. Information Needs. Decision Making. Public Manager. Counties.

#### 3.1 INTRODUÇÃO

As crises desencadeadas pela pandemia da Covid-19 deverão colocar as reformas no setor público novamente na ordem do dia (Raudla & Bur, 2023), o que geralmente envolve a adoção de novas técnicas contábeis (Hood, 1995; Lapsley, 1999; Liguori et al., 2012). Neste contexto, destaca-se o uso da informação contábil gerada pela contabilidade de custos, que proporciona vários benefícios ao setor público, como apoio na busca pela eficiência, planejamento, tomada de decisão, monitoramento e avaliação de desempenho, a fim de obter a melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos (Verbeeten, 2011; Mättö & Sippola, 2016; Mohr et al., 2021; Rogošić, 2021; Kuroki & Motokawa, 2022), especialmente após um período de recessão econômica, onde são exigidas respostas rápidas

às pressões financeiras impostas, sem o comprometimento da prestação de serviços a sociedade (Mohr, 2015; Mohr et al., 2021).

A literatura acadêmica internacional vem discutindo o uso da informação de custos pelas organizações públicas em vários países, como Holanda, Portugal, Croácia, Suécia, Estados Unidos. No geral, apesar dos benefícios de sua utilização para a tomada de decisão, os resultados indicam que a informação de custos é utilizada principalmente para satisfazer as necessidades de *stakeholders* externos, o que consiste no atendimento da legislação e regulamentos, para fins de prestação de contas e legitimação da organização, e insuficientemente utilizada para fins mais gerenciais (Geiger e Ittner, 1996; Ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2011; Carvalho et al., 2012; Lutilsky et al., 2012; Mohr, 2015; Schoute & Budding, 2017).

No Brasil, enraizado pelo estilo napoleônico da tradição europeia continental (Painter & Peters, 2010) devido a sua colonização portuguesa, os esforços para introduzir a informação contábil de custos nos processos de tomada de decisão do gestor público já datam de meados da década de 60, com a edição da Lei n.º 4.320/64, reforçada posteriormente por outros normativos, como a Lei complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público n.º 16.11 de 2011 e n.º 34 de 2021, que visam a conversão das normas brasileiras aos padrões internacionais. Ainda assim, está longe de ser uma realidade (Cavichioli et al., 2018), especialmente nos municípios (Ferreira et al., 2019), imersos num complexo orçamentário, enfoque mais adotado na administração pública até então no país (Elias & Vidal, 2018).

Desta forma, para que se chegue ao cenário de uso da informação de custos para fins gerenciais, não basta apenas a exigência legal e normativa, pois o efetivo uso será promovido pela utilidade percebida pelos gestores (Verbeeten, 2011; Aguilá, 2016; Mättö & Sippola, 2016; Rogošić, 2021).

Neste contexto, van Helden (2016) argumentou que a utilidade da informação é impulsionada pelas necessidades do usuário, que, por sua vez, são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados. O presente artigo procura abordar esta lacuna, atendendo ao chamado de van Helden (2016) para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis, já que grande parte da pesquisa disponível concentra-se no uso e na utilidade de documentos contábeis regulares, como orçamentos e contas anuais. À luz disso, o problema desta pesquisa é: **quais as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão?**

O estudo de van Helden (2016) vem impulsionando vários autores a pesquisarem sobre a utilidade e uso da informação contábil, assim como, de competência e de desempenho, por gestores públicos (van Helden & Reichard, 2019; Poljašević et al., 2021; Domingos et al., 2022; Faber & Budding, 2022; Jethon & Reichard, 2022; Raudla, 2022; Sneller & Snels, 2022). Seguindo esta linha, este estudo se concentra no uso da informação de custos, e objetiva mapear as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão. Esse intuito visa fortalecer o alinhamento entre demanda e oferta da informação de custos fornecida pelos provedores (contadores) para a promoção do seu uso, diferenciando-se assim, dos demais estudos.

Por meio de uma metodologia qualitativa e exploratória, para atingir o objetivo proposto, foi aplicado um método de abordagem múltiplo, combinando entrevistas semiestruturadas com coleta documental. O contexto-alvo foram os municípios brasileiros. Justifica-se a realização desta pesquisa, tendo em vista que, a mensuração de custos no setor público tem se tornado um processo necessário e inadiável, diante da retração econômica, dentre outras questões, que afetam fortemente as contas públicas, além da necessária eficiência da gestão dos recursos públicos e dos dispositivos legais que ordenam a implementação de um controle de custos nas entidades públicas brasileiras. Por isso, tem ocupado um papel de destaque no meio governamental e no âmbito acadêmico.

Há um interesse emergente de pesquisa internacional sobre o uso da contabilidade de custos por organizações públicas (Jackson & Lapsley, 2003, Flury & Schedler, 2006; ter Bogt, 2008; Verbeeten, 2011; Carvalho et al., 2012; Lutitsky et al., 2012; van Helden & Huijben, 2014; Mohr, 2015; Schoute & Budding, 2017; Mohr et al., 2018; Mohr et al., 2021; Rogošić, 2021). E no Brasil, os estudos existentes, em geral, tratam apenas do nível de maturidade da implantação de custos e elencam os principais desafios encontrados para a implantação deste sistema, além da percepção dos contadores e gestores acerca do tema (Rosa et al., 2015; Lorenzato et al., 2016; Cavichioli et al., 2018; Monteiro, 2018; Soares & Parciannelo, 2018; Silva et al., 2022; Cardoso & Rodrigues, 2023).

Mesmo que a pesquisa contábil neste tema tenha aumentado, Cardoso & Rodrigues (2023) afirmam que a produção científica sobre a efetiva aplicação da informação em processos decisórios das organizações públicas é escassa e necessita de mais estudos. Adiciona-se a isso, a edição da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP n.º 34, publicada em dezembro de 2021, com início da vigência em janeiro de 2024, que compromete o gestor público com a adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos e cita o progresso da pesquisa para auxiliar os gestores públicos neste processo.

Assim, este estudo contribui para o conhecimento geral sobre o uso da informação contábil de custos pelos usuários internos, já que estudos acadêmicos até o momento não reuniram evidências suficientes sobre quais os tipos de informação de custos são realmente importantes para os gestores públicos. Como contribuição prática e social, esta pesquisa possibilita a cocriação da informação contábil por provedores e usuários gestores públicos, fornecendo diretrizes para contribuir para um uso eficaz das informações contábeis de custos na gestão pública.

## 3.2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico sobre a utilidade da informação de custos para tomada de decisão do setor público, o uso da informação contábil por gestores públicos e suas necessidades de informação, seguida pelo contexto brasileiro.

### 3.2.1 Utilidade da informação de custos para o setor público

A contabilidade de custos envolve os sistemas e práticas usados pelas organizações para determinar o custo organizacional de fornecer um bem ou serviço (Mohr, 2017), e tem como objetivo principal prover informações relevantes para a tomada de decisão (Kaplan & Norton, 1992), devido às limitações da informação produzida pelas demonstrações financeiras tradicionais (Johnson & Kaplan, 1987).

A implementação da contabilidade de custos no setor público foi impulsionada pelos elementos da *New Public Management* (NPM) (Verbeeten, 2011), que consiste em um conjunto de reformas administrativas visando a adoção de práticas de gestão do setor privado para melhorar a eficiência do setor público (Hood & Peters, 2004). A NPM foi motivada pelas crises financeiras das décadas de 1980 e 1990 e a consequente pressão para cortar gastos e controlar déficits orçamentários (Pollitt & Bouckaert, 2004), com isso, a informação de custos tornou-se crucial para melhorar gestão financeira em organizações governamentais (Geiger e Ittner, 1996; Lapsley & Wright, 2004; Mohr et al., 2021).

O Comitê do Setor Público da IFAC - *International Federation of Accountants* (2000) conclui que, a contabilidade de custos possui seis funções gerenciais básicas para o setor público:

- a) auxiliar no processo orçamentário;
- b) introduzir controle e redução de custos;
- c) fixar preços e taxas;
- d) medir o desempenho do governo;

- e) avaliar a eficiência e eficácia dos programas; e
- f) auxiliar em uma variedade de decisões econômicas.

Desta forma, a técnica de alocação de custos em objetos de custeio, que inicialmente era considerada “problema dos contadores”, atualmente é utilizada para apresentar informações de custos com o objetivo principal de suprir as necessidades gerenciais do gestor público, auxiliando-os em seus processos de tomada de decisão (Lutilsky et al., 2012).

No entanto, em sua pesquisa exploratória no campo das organizações governamentais locais holandesas, ter Bogt (2008) observa que as mudanças nos sistemas de gerenciamento de custos podem não ter um efeito direto, e que pode levar vários anos até que essas informações sejam usadas para fins gerenciais. Verbeeten (2011), ao analisar as organizações do setor público da Holanda, inferiu que os sistemas de gerenciamento de custos são usados principalmente para fins de prestação de contas e cumprimento de requisitos legislativos, não sendo usadas para fins mais gerenciais.

Em seu estudo sobre a implementação da contabilidade de custos em municípios portugueses, Pereira e Romão (2015) constataram que apesar do estágio em que se encontrava a implementação de um sistema de custo em Portugal, ocasionado por imposições legais, as informações de custos produzidas eram pouco utilizadas. O que corrobora com o estudo de Carvalho et al. (2012) e Mohr (2015), que constatou que um número significativo de governos locais dos Estados Unidos não utilizava a informação sobre custos.

Ao examinar as relações entre as necessidades de informação dos stakeholders, o desenho do sistema de custos e a eficácia deste sistema em municípios holandeses, Schoute e Budding (2017) descobriram que, apesar das mudanças nos regulamentos ocorridas em 2003, o projeto do sistema de custo visa atender principalmente as necessidades de informações dos *stakeholders* externos.

Cardoso e Rodrigues (2023) direcionaram sua pesquisa a gestores públicos do governo federal brasileiro para verificação da percepção sobre a informação de custos, e constataram que pressões normativas, coercitivas ou por mimetismo não garantem que a implantação do sistema de custo tenha foco nos usuários da informação. Portanto, são as necessidades de informação e as decisões específicas que são tomadas com base nesta informação que determinam a intensidade com que o sistema de custos é usado (Schoute & Budding, 2017).

### 3.2.2 Uso da informação contábil por gestores públicos x Necessidades de informação

Nos últimos anos, o uso da informação contábil por gestores públicos tem recebido atenção de diversos pesquisadores (Faber & Budding, 2022). A revisão de literatura de van Helden e Reichard (2019) aponta que a maioria dos artigos revisados é dedicada aos gestores públicos como os usuários da informação contábil do setor público, e o foco tem sido a interação entre as necessidades do usuário, a usabilidade e o uso real das informações contábeis.

Define-se como necessidade do usuário, uma característica desejável da informação contida em um documento contábil, expressada pelos potenciais usuários desse documento. A usabilidade, por sua vez, significa que os usuários apreciam potencialmente a informação contida em um documento contábil, por apoiar a sua tomada de decisão. Os termos “usabilidade” e “utilidade” são frequentemente usados como sinônimos, pois está mais focado na adequação dos dados contábeis para os usuários. Por fim, a utilização consiste na consulta propriamente dita da informação constante em um documento contábil, que pode incluir a leitura e análise pelos seus utilizadores, ou seja, o uso real da informação, para apoio à sua tomada de decisão ou prestação de contas (van Helden & Reichard, 2019).

Desta forma, acredita-se que se as necessidades do usuário forem consideradas nos documentos contábeis, essa adequação leve à usabilidade e, quando a usabilidade estiver vigente, isso estimule o uso. Contudo, cabe destacar que a usabilidade e o uso real das informações contábeis podem ser afetados por um conjunto divergente de fatores, onde se destacam duas questões: a qualidade/relevância da informação e sua compreensibilidade (Budding & van Helden, 2022). Se a qualidade da informação for baixa, isso impedirá seu uso, como observado por Raudla (2022) em sua revisão de estudos empíricos sobre como as informações de desempenho estão sendo usadas no processo orçamentário, e por Jethon e Reichard (2022) em seu estudo sobre o uso da informação de desempenho no contexto dos municípios alemães.

Resumidamente, para possibilitar a usabilidade da informação por gestores públicos, parte-se da premissa que uma determinada informação deve atender às reais necessidades deste usuário. Essas necessidades, por sua vez, são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados. Todavia, os problemas muitas vezes não são bem estruturados, e nunca é absolutamente claro de antemão quais informações contábeis serão úteis aos usuários (van Helden, 2016). Há necessidade de perguntar aos gestores públicos o que eles querem ou precisam saber para desenvolver suas atividades (Askim, 2015), só então a informação pode ser útil para enquadrar problemas relativamente complexos (van Helden, 2016).

Há evidências de que os preparadores da informação (contadores) têm interesses e conhecimentos divergentes dos usuários, e que as necessidades do usuário não têm recebido muita atenção (Mack, 2003). Budding e van Helden (2023) inferem que a usabilidade da informação depende fortemente de uma boa interação entre contadores e utilizadores desta informação. Cardoso e Rodrigues (2023) obtiveram indícios de que a harmonia entre contadores e gestores é um fator relevante para que a informação tenha as condições necessárias para sua geração, os devidos mecanismos para seu acesso e o alcance de seus propósitos. Isso implica que, os pesquisadores devem atentar-se para o lado da demanda, e aumentar a sua compreensão de como os políticos chegam às decisões e, principalmente, quais informações são necessárias para tomar essas decisões, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis (van Helden, 2016).

### **3.2.3 Cenário empírico: municípios brasileiros e a baixa implementação da contabilidade de custos**

No Brasil, a mensuração de custos no setor público tem previsão legal desde a década de 60 com a edição da Lei n.º 4.320/64, que trata das normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes da federação, reforçada posteriormente por outros normativos. Em meados dos anos 2000, foi promulgada a Lei complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, um marco na história política-administrativa do país, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e que determinou normas para a implementação do sistema de custos como ferramenta para acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além de expandir o controle dos custos para todas os órgãos da administração pública (Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018).

Mas apesar destas normativas, a contabilidade de custos não foi implementada, salvo iniciativas isoladas, pela falta de diretrizes e pressupostos básicos, como a definição de uma metodologia de custeio adequada, disponibilidade de um sistema e adoção do regime de competência. Em 2011, a fim de suprir esta lacuna o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão que visa regulamentar e fiscalizar a prática do exercício contábil no Brasil, dando continuidade ao processo de convergência das práticas contábeis brasileiras do setor público ao padrão internacional, e com o propósito ainda de fortalecer o enfoque patrimonial, editou a Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público NBC T nº 16.11, disciplinando a adoção do sistema de custos pelas entidades públicas (Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018).



Em face disto, e por recomendações do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão fiscalizador de controle externo, em 2018, o Governo Federal instituiu um sistema de apuração de custos que encontra-se em fase de execução. Mas no caso dos municípios, imersos num complexo orçamentário, enfoque mais adotado na administração pública até então, percebe-se que estão distantes desta realidade, tendo em vista a inexistência de uma cultura de gestão e avaliação de custos no serviço público, o que demonstra que a maioria despreza a utilização desta informação para fins gerenciais (Elias & Vidal, 2018).

Por sua colonização portuguesa, é de se esperar que o país possua traços do estilo napoleônico da tradição europeia continental, como Portugal, Espanha, França e Itália (Mohr et al., 2021), que enfatizam abordagens hierárquicas e burocráticas nas tomadas de decisões do setor público (Pina & Torres, 2003), e que são menos prováveis a prestarem atenção às medidas orientadas à eficiência, que fazem parte dos sistemas de contabilidade de custos, para a tomada de decisão (Raudla & Douglas, 2016).

A fim de promover a implantação em massa da contabilidade de custos por todas as entidades públicas, o CFC aprovou, em dezembro de 2021, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público NBC TSP n.º 34 – Custos no Setor Público, em substituição a NBC T n.º 16.11, que passou a ser obrigatória em janeiro de 2024. Diferentemente das outras normativas, ela destaca o papel considerável do gestor público na implementação do sistema de custos e uso desta informação para fins gerenciais, e ainda cita o progresso da pesquisa para auxiliá-lo neste processo.

Este é o cenário em que atuam os gestores públicos de um país em desenvolvimento, que no compasso de outros países, também está adotando reformas impulsionadas pelo processo de melhoria da gestão pública, em busca de maior eficiência e otimização da aplicação dos recursos, com ênfase nos preceitos da *New Public Management*, que culminou na necessidade de aperfeiçoamento da contabilidade do setor público, muito voltada para o orçamento (Monteiro & Pinho, 2018).

Logo, de acordo com o evidenciado na literatura acadêmica, para que se chegue ao cenário de uso da informação de custos, não basta apenas a exigência legal e normativa, pois o efetivo uso será promovido pela utilidade percebida pelos gestores, da relevância e eficácia para os processos de tomada de decisão, ou seja, tornando a informação de custos usual, partindo das necessidades de informação do usuário, observando a qualidade desta informação.

### 3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo empírico, exploratório, de natureza qualitativa, objetiva mapear as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão. É considerado exploratório por aprofundar uma temática não contemplada de modo satisfatório que necessita de mais abordagem, visando reunir maior conhecimento e incorporar características inéditas ao assunto, haja vista a recente alteração de normativa no Brasil (Raupp & Beuren, 2013).

Em resposta ao apelo de van Helden (2016) para desenvolver análises mais qualitativas, foi aplicado um método de abordagem múltiplo, combinando entrevistas semiestruturadas com pesquisa documental. Entrevistar potenciais usuários da informação contábil é uma maneira promissora de identificar as necessidades do usuário, pois este método permite abordar os respondentes de forma mais aberta do que se comparado a aplicação do questionário, que quase sempre se baseia em categorias de respostas pré-definidas para cada pergunta (van Helden & Reichard, 2019).

O contexto-alvo foram os municípios brasileiros. Os municípios (governo local) são organizações complexas responsáveis pela prestação de uma grande variedade de serviços (Devas & Delay, 2006), por isso tem ocorrido um crescente interesse na avaliação da eficiência e estrutura de gestão destes governos: Askim (2007) investigou o governo local na Noruega; Liguori et al. (2012) testou hipóteses em municípios italianos; Carvalho et al. (2012) e Pereira e Romão (2015) investigaram municípios portugueses; Schoute e Budding (2017) realizaram sua pesquisa em municípios holandeses; Jethon e Reichard utilizaram como amostra municípios alemães; Poljaševič et al. (2021) e Rogošić (2021) investigaram o governo local da Croácia; e Domingos et al. (2022) analisaram os conselhos municipais no Brasil. E a importância da informação de custos em municípios ganha força por estarem mais próximas dos utentes de serviços públicos (Monteiro & Pinho, 2018).

Para a realização das entrevistas semiestruturadas, um Roteiro de Entrevista foi elaborado de acordo com a estrutura conceitual e os resultados empíricos de estudos anteriores (ter Bogt, 2004; Lutitsky et al., 2012; van Helden, 2016; Lau et al., 2017; van Helden & Reichard, 2019; Rogošić, 2021). O roteiro foi encaminhado para validação de 2 especialistas, com notório saber da área de custos e de gestão pública. À luz dos objetivos da pesquisa, eles avaliaram as questões vendo o quanto elas eram suficientes para representar estes objetivos, e elaboraram seus pareceres com indicação de sugestões de complemento ou ajuste das questões apresentadas.

De posse dos pareceres dos especialistas, constatou-se a necessidade da realização de um levantamento preliminar junto aos contadores e nos sites institucionais e Portais da Transparências

dos municípios a serem entrevistados, de caráter exploratório, visando ter melhores informações de contexto sobre a existência de sistemas, de rotinas de trabalho e de relatórios que envolvam a informação de custos no município. Os gestores poderiam não ter o conhecimento destas informações, ou outra desvantagem, seria a inclinação dos entrevistados em dar respostas socialmente aceitas, o que acarretaria em um viés ascendentes em suas respostas, conforme elucidada van Helden e Reichard (2019) . O Roteiro de Entrevista inicial encaminhado para a validação dos especialistas é apresentado no Apêndice A, o Roteiro de Entrevista validado é apresentado no Apêndice B, e o Protocolo da Pesquisa de Campo no Apêndice C.

Por fim, um Pré-teste do roteiro foi realizado com um contador que presta assessoria contábil a 10 municípios, o que possibilitou uma adaptação sensível dos textos das perguntas, a fim de facilitar a compreensão das perguntas pelos respondentes. Estas iniciativas objetivaram aumentar o rigor e a qualidade na pesquisa por meio da validação procedimental, o que torna os dados da pesquisa mais transparentes, conferindo uma maior confiabilidade e possibilitando a replicação do presente estudo (Flick, 2009). Cabe ressaltar ainda, que a presente pesquisa passou pelo Comitê de Ética em Pesquisa da UFRGS (CEP) e foi aprovada em 07 de abril de 2023, sob Parecer n.º 5.989.702.

Para a seleção da amostra não probabilística, foi utilizado como critério de escolha os municípios melhores posicionados no Ranking Nacional da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal divulgado no ano de 2022. Este ranking é uma iniciativa da Secretaria do Tesouro Nacional Brasileiro que foi criado para avaliar a consistência da informação que o Tesouro recebe por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), e que visa a melhoria da qualidade da informação contábil nacional.

Inicialmente, foi encaminhado e-mail para as 20 primeiras posições no ranking, apresentando a pesquisa, por meio de uma Carta de Apresentação (Apêndice D), e convidando os gestores (preferencialmente o prefeito) a participarem da entrevista. Após cinco dias, um novo e-mail foi encaminhado a estes municípios, reforçando o convite. Passado o mesmo período, novos e-mails foram encaminhados, sucessivamente, aos demais posicionados no ranking, até obter a amostra previamente definida de até 20 entrevistados, condizente com os estudos de Jorge et al. (2019) e Saliteler et al. (2019) que analisaram o uso de informações contábeis por gestores públicos. No entanto, diante da abordagem qualitativa e do interesse na saturação teórica, esse número poderia variar.

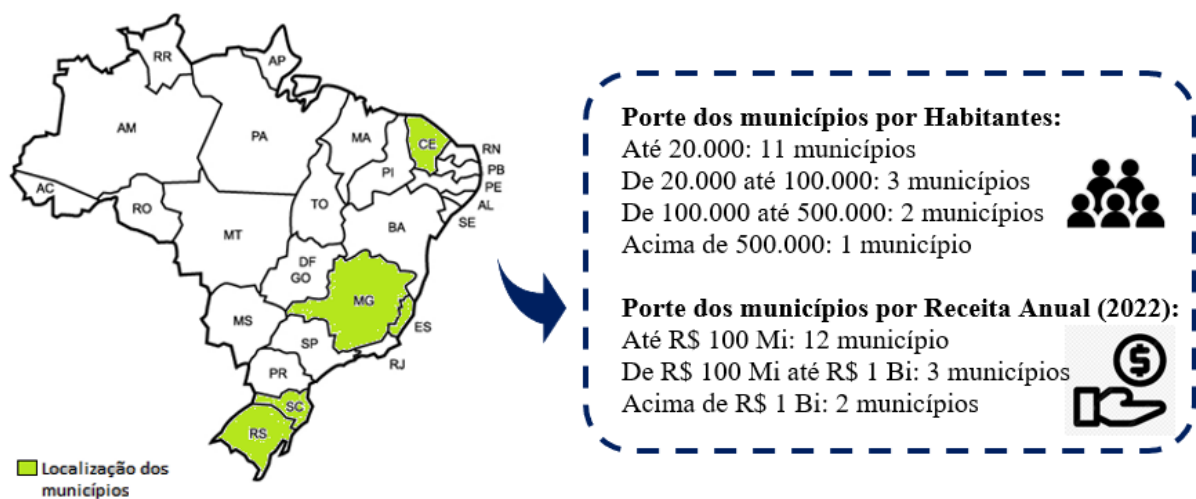
Após este contato inicial, foi obtido retorno de 17 municípios que aceitaram participar do estudo. Dentre eles:

- a) **8 ficaram entre as 20 primeiras posições do ranking;**

b) 7 entre a 21ª e 70ª posição;

c) 2 capitais de estado que ficaram entre as 6 primeiras posições no ranking correspondente as capitais.

Cabe destacar, que **uma capital** estava entre as **20 primeiras posições** do ranking geral, e optou-se por entrevistar **outra capital que foi citada** durante as entrevistas como **referência na utilização da informação de custos**, e que no ranking geral ficou **acima da 71ª posição**. A título informativo, a Figura 3.1 apresenta a localização dos municípios da amostra e seu porte por número de habitantes e receita anual.

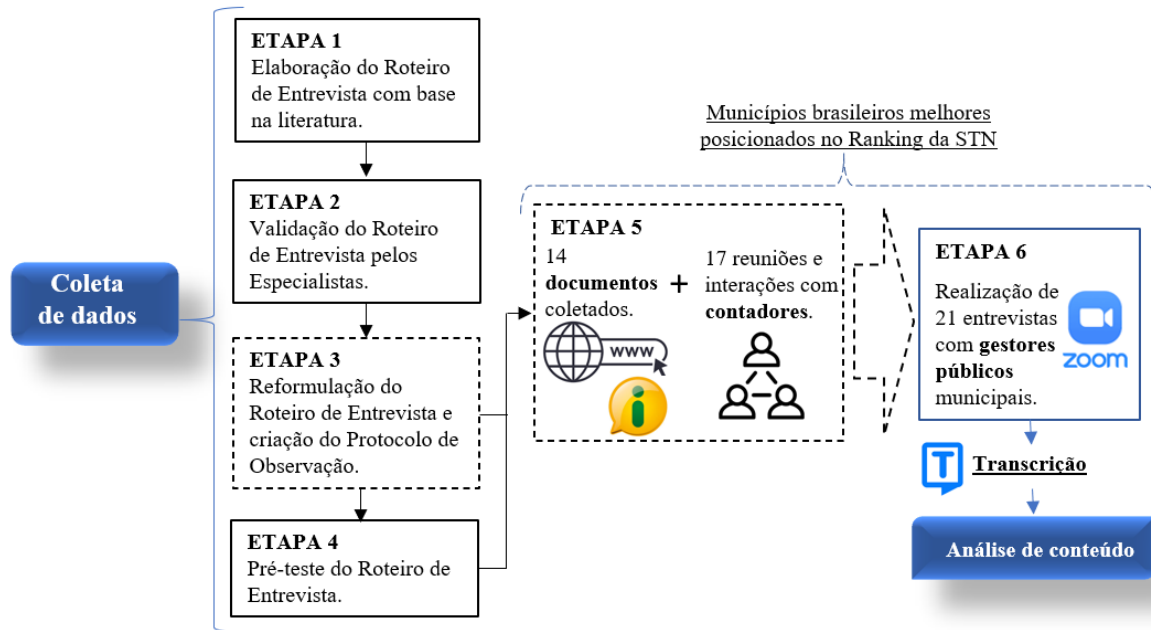


**Figura 3.1.** Localização e porte dos municípios da amostra

A coleta de dados ocorreu entre os meses de maio e junho do ano de 2023. Na pesquisa de campo, foram buscadas informações nos 17 municípios que aceitaram participar do estudo, por meio de coleta documental e conversas com os contadores, gestores e nos *sites* institucionais e Portais da Transparência. Foram realizadas 17 reuniões e/ou interações com os contadores, que ocorreram por meio de reunião virtual via aplicativo *Zoom* e troca de mensagens por *whatsapp* e *e-mail*, e coletados 14 documentos.

Para a entrevista, as unidades de análise foram compostas por gestores públicos municipais (tomadores de decisão) sendo prefeitos, secretários ou coordenadores de área dos municípios da amostra. Foram realizadas no total 21 entrevistas semiestruturadas (em 3 municípios participaram da entrevista 2 gestores simultaneamente) que ocorrem de forma online por meio do aplicativo *Zoom*, com duração de 35 a 60 minutos cada, que foram gravadas e transcritas, em concordância com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice E) pelos entrevistados, para permitir um melhor tratamento e manipulação do material coletado. A transcrição das

entrevistas foi feita com o suporte do *software Transkriptor*. A primeira leitura flutuante das entrevistas foi realizada diretamente no programa, o que possibilitou a verificação e correção da transcrição. Após, foi realizado o download em documento *Word*. A Figura 3.2 sintetiza as etapas da coleta de dados.



**Figura 3.2.** Etapas da Coleta de Dados

Em relação ao tratamento e análise dos dados, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo (Saldaña, 2009). As categorias “existência de um sistema de custo”, “existência de rotinas de trabalho”, “principais problemas e desafios do gestor público municipal”, “necessidades de informação do usuário”, “tipos de decisões e finalidades da informação” e “especificidades dos elementos de apoio a tomada de decisão” foram derivadas da literatura (*theory-driven*). Já a categoria “case municipal” e as inferências foram derivadas da interpretação dos dados (*data-driven*). O *software Voyant Tools* foi utilizado para apoiar nas categorizações e para auxiliar na escolha das melhores ilustrações sobre os resultados obtidos. A fim de garantir o anonimato dos participantes, os municípios são identificados pela sigla “MUN”, os contadores são identificados pela sigla “CONT”, os documentos pela sigla “DOC”, e os gestores públicos entrevistados pela sigla “ENTR”, adicionados de numeração que indica a ordem da abordagem e coleta.

### 3.4 RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados a análise dos dados e os resultados obtidos com a realização da pesquisa, na seguinte ordem: na subseção 3.4.1 é apresentada uma visão geral dos municípios quanto ao fornecimento de informações de custos pelos contadores, na 3.4.2 é apresentado o perfil dos gestores públicos entrevistados, e a partir da subseção 3.4.2 são discutidas as necessidades de informações de custos úteis aos gestores públicos.

#### 3.4.1 Visão geral dos municípios com relação a informação de custos

A primeira análise feita objetivou apresentar uma visão geral dos municípios quanto ao fornecimento de informações de custos pelos contadores aos usuários internos (gestores públicos). Foram contatados 17 contadores dos municípios da amostra, que forneceram informações preliminares o que possibilitou a verificação da existência de sistemas, de rotinas de trabalho e de relatórios que envolvam a informação de custos.

##### 3.4.1.1 Existência de um sistema de custos

Dos 17 municípios pesquisados, 14 municípios não possuem um sistema informatizado (*software*) ou um módulo que permita a apuração de custos, 2 municípios alegaram possuir um mecanismo dentro de seu sistema informatizado de contabilidade para alocação da despesa em Centro de Custos, embora não o utilizem, e 1 município afirmou ter desenvolvido ferramentas para controle de custos, fruto da parceria entre o setor de contabilidade e a Empresa de Tecnologia da Informação Municipal.

Questionados se há previsão de contratação de um módulo informatizado (*software*) para apuração de custos, conforme determina o Decreto n.º 10.540/2020, que trata da contratação de um Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), ou seja, a contratação de um *software* único que deve ser utilizado pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e órgãos de cada ente no Brasil, com base de dados compartilhada e integrado aos sistemas estruturantes (gestão de pessoas, patrimônio, controle etc.), constatou-se que apenas 9 municípios possuem esta previsão de contratação. O CONT5 afirma que “o município fará a contratação de um sistema informatizado de custo assim que a empresa que fornece o *software* disponibilizar esse módulo”. O CONT13 alega que “o sistema de informática atual está fazendo adaptações para atender as demandas do SIAFIC”. O que também é elucidado

pelo CONT10: “a parametrização do sistema atual de controle contábil está em andamento, essa alteração possibilitará um controle de custos mais analítico”.

Contudo, no MUN1, apesar de a empresa que fornece o sistema de informática entender que seu sistema está apto e que atende a este requisito do SIAFIC, pois permite vincular a execução da despesa a centros de custos, o CONT1 ressalta que “ainda está em fase de análise se tais informações são suficientes para apurar os custos, pois não permite alocar gastos que não sejam oriundas de despesas orçamentárias, como por exemplo, depreciação de bens”. Na opinião do CONT09: “os *softwares* que atendem a gestão pública não estão preparados, como está um *software* da iniciativa privada. Então, vão ter que melhorar muito a qualidade do *software* para poder atender a necessidade da gestão, e não somente a da legislação”, referindo-se à geração de relatórios para cumprimento das obrigações fiscais.

#### 3.4.1.2 Existência de rotinas de trabalho para apuração dos custos

Entre os municípios que não utilizam sistema informatizado para apuração dos custos, observou-se controles manuais, em planilhas de *excel*, e a elaboração de relatórios personalizados (como gráficos) sobre a evolução da receita orçamentária, gerenciamento da despesa orçamentária em formato mais analítico (como demonstrativo de gastos por projeto e atividades, por secretarias e por fonte de recursos), demonstrativos de disponibilidade financeira, controle das metas fiscais, entre outros, além das demonstrações financeiras tradicionais (DOC1, DOC2, DOC3, DOC4, DOC5, DOC6, DOC7, DOC8, DOC9, DOC10, DOC11, DOC12, DOC13) Para o CONT9 “se você retirar do sistema um relatório sobre determinada informação, serão gerados muitos dados nesse relatório. Então, a gente compila esses dados em uma planilha de *excel*, tornando mais compreensível e que agilize a tomada de decisão”.

No entanto, constatou-se que somente dois municípios possuem algum controle manual que aproxima-se da apuração de custos, feitos em planilhas de *excel*, relacionados a casos específicos, conforme relata o CONT1: “utilizamos planilhas de *excel*, com base na execução orçamentária, com os ajustes de valores de bens depreciados no período”, e o CONT15: “possuímos planilhas de *excel* para controlar os custos com manutenção de veículos e máquinas”, porém, não são gerados relatórios gerenciais destas informações para a tomada de decisão.

Diante deste contexto, o CONT16 enfatiza que “na área pública a gente se vira com o que a gente tem, mas não na metodologia que deveria ser, não na forma correta de se apurar custo”. O CONT11 relata que “o sistema de custos está bem incipiente, quase em todo o Brasil”, e o CONT12 pondera que “é difícil encontrar municípios no país em que a implantação de

custos tenha obtidos resultados satisfatórios e de continuidade”. Ele complementa com a narrativa de que iniciou um projeto de apuração de custos nas Unidades Básicas de Saúde de seu município, porém, foi imprescindível buscar conhecimento: “é necessário fortalecer a parte teórica, estou fazendo Pós-Graduação de Gestão de Custos, para depois realizar um novo alinhamento técnico com a equipe da saúde e, aparadas todas as arestas, posteriormente dialogar com a empresa de *software*” (CONT12).

Neste sentido, os contadores afirmam não possuir no município alguém capaz de assumir essa tarefa, com conhecimento e experiência anterior em custos (CONT2, CONT3, CONT4, CONT7, CONT9, CONT13, CONT14), conforme explica o CONT1: “embora o município tenha bons profissionais, os mesmos precisam ser capacitados, valorizados e remunerados” e adiciona o CONT14: “com experiência, eu entendo que até para contratar vai ser difícil na área pública”. Além disso, o contador público no Brasil tem muitas obrigações fiscais a cumprir, ele é responsável pelo preenchimento e envio de inúmeras prestações de contas a vários órgãos de controle externo, muitas vezes tratando-se da mesma informação, o que demanda muito trabalho do contador que fica sem tempo para dedicar-se a outras tarefas de fins mais gerenciais (CONT5, CONT9).

A falta de entendimento dos gestores sobre a utilização da informação de custos, também é relatada pelos contadores: “na área pública, a preocupação de grande parte dos gestores é fazer despesa, executar a despesa. Ainda não existe essa preocupação, esse olhar para o controle de custos” (CONT16). “Os gestores também devem entender a finalidade de elaboração e avaliação das informações geradas pelo sistema de custos, para que sejam utilizadas na tomada de decisões” (CONT1).

Nos municípios em que foram observadas iniciativas efetivas de modelos de gerenciamento de custos, ou projetos de iniciativas, que visam propiciar a utilização desta informação para auxílio aos processos de tomada de decisão (MUN12, MUN17), o entendimento e apoio dos gestores foi imprescindível, conforme verifica-se na fala do CONT12: “foi o que me deu motivação pra estudar custos, ela (a gestora) é muito interessada em aprimorar a gestão, estou bem motivado, pois há interesse da gestão”, e do ENTR21: “quando eu estava fazendo a transição aqui com o secretário antigo, foi um dos projetos que ele abordou comigo e me disse que via um enorme potencial, consegue-se gerar dados de gestão que vão subsidiar a gestão em diversas secretarias”.

O ENTR21 comenta ainda que, após conhecer o projeto de custos que estava sendo desenvolvido somado a noção acadêmica que possuía sobre este assunto, já que teve uma disciplina de custos na faculdade, deu uma “empurrada mais forte” para que o controle de custos



se tornasse uma realidade presente em quase todas as secretarias municipais. O MUN12 está desenvolvendo um projeto para apuração de custos na área da saúde, e o MUN17, dentre os municípios da amostra, é o que possui iniciativas de controle de custos mais avançadas.

#### 3.4.1.3 *Case* municipal de apuração e controle de custos

No MUN17 foi criado um setor, chamado de Equipe de Custos, subordinado a Divisão de Contabilidade Geral, composto por contadores ocupantes do cargo de Auditor de Controle Interno. Para a implantação do controle de custos, foi provido um estudo para mapear centros de custos, atividades e processos.

Para a modelagem, a departamentalização foi adotada, no qual os centros de custos, em sua grande maioria, são classificados através do organograma, sendo extensível aos sistemas chamados estruturantes (como o sistema orçamentário, material, pessoal, patrimonial e outros) e aos específicos, de acordo com a natureza da atividade finalística do Órgão modelado: saúde, educação, segurança, tributária, entre outras. A modelagem utilizada levou em conta o regime de competência das variações patrimoniais diminutivas (VPD), por intermédio das despesas liquidadas, que são associadas aos rateios realizados, distribuídas de forma metodológica através de direcionadores para os centros de custos, atividades e processos mapeados (DOC14).

A Equipe de custos utiliza o PBI (*Power Business Intelligence*), um conjunto de ferramentas tecnológicas desenvolvidas com o apoio da Empresa de Tecnologia da Informação Municipal, que funciona como um direcionador modelado com os centros de custos, pelo qual busca informações dos outros sistemas estruturantes. Por meio do PBI, que fornece visualizações interativas e recursos de *business intelligence*, são gerados uma série de *dashboards* com informações de custos para facilitar a compreensão na tomada de decisão, personalizados de acordo com a demanda, já que são as secretarias municipais que definem quais são os processos que devem ser monitorados.

Como exemplos de controles já implantados e com resultados satisfatórios, destacam-se o controle de custos das ambulâncias da saúde e controle de impressão e consumo de papel. Gradativamente, esta iniciativa está sendo estendida para os demais processos de todos os órgãos municipais. As informações geradas pelo Sistema de Custos têm caráter gerencial, ainda assim, são publicadas no Caderno Anual das Finanças Públicas (DOC14) do município a título informativo para os usuários externos (população e órgãos fiscalizadores).

#### 3.4.1.4 Síntese da visão geral dos municípios de acordo com os dados analisados

Por fim, a Tabela 3.1 apresenta a visão geral dos municípios sobre a informação de custos.

**Tabela 3.1**

Visão geral dos municípios sobre a informação de custos

Posição no Ranking	Nº de municípios da amostra	Não possui controle de custos	Possui iniciativas de controle de custos (informatizado)	Possui iniciativas de controle de custos (manual)	Possui projeto de controle de custos em andamento
Até a 20ª (MUN 1, 2, 3, 5, 10, 11, 13, 14 e 15)	9	7	-	2	-
Entre a 21ª e a 70ª (MUN 4, 6, 7, 8, 9, 12 e 16)	7	6	-	-	1
Acima da 71ª (MUN 17)	1	-	1	-	-
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>13</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>

Primeiramente, cabe destacar que os gestores públicos alegam não possuir um conhecimento mais específico sobre custos no setor público. Observa-se, frequentemente, confundirem-se com a realização da despesa. Percebe-se na Tabela 3.1, que a maioria dos municípios pesquisados não possuem controle de custos, o que já era esperado tendo em vista os resultados de estudos anteriores sobre o cenário brasileiro (Cavichioli et al., 2018; Silva & Miranda; 2022), corroborando ainda com o estudo de Mohr et al. (2021) em que países com origens napoleônicas usam menos a contabilidade de custos, mesmo se tratando dos municípios melhores posicionados no Ranking Nacional da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal, que presumia-se que estivessem mais evoluídos com relação a iniciativas de implementação do controle de custos, dado o seu comprometimento com a qualidade da informação contábil.

Porém, destaca-se que duas das quatro iniciativas de controle de custos observadas estão entre os municípios que ocupam as 20 primeiras posições do ranking. Dentre estas quatro iniciativas de controle de custos observadas, dois municípios (MUN1, MUN15) possuem algum controle que aproxima-se da apuração de custos, um município (MUN12) está em fase de projeto para implantação, e apenas um município (MUN17) possui iniciativas de controle de custos mais avançadas, com utilização de ferramentas tecnológicas.

Embora os estudos de Lutilsky et al. (2012), Cavichioli et al. (2018) e Silva e Miranda (2022) relatarem que a falta de apoio tecnológico, como um *software* específico, seja um obstáculo para apuração de custos, pode-se constatar em dois municípios da amostra a existência de rotinas de trabalho para controle de custos de forma manual, em planilhas de *excel*. Constatou-se também, o fornecimento de relatórios personalizados para os gestores, o que converge com os resultados encontrados por Rogošić (2021) que indicaram que muitas

entidades do setor público da Croácia fornecem relatórios contábeis adicionais, além das demonstrações financeiras obrigatórias.

O apoio dos gestores aos contadores foi observado nos municípios MUN12 e MUN17, o que reforça a inferência de Budding e van Helden (2023) que a boa interação entre os contadores e gestores favorece a usabilidade da informação. Assim como, destaca-se que a noção teórica somado ao conhecimento prático do gestor impulsionaram o desenvolvimento do controle de custos no MUN17.

Averiguou-se ainda, no município com iniciativas mais avançadas de controle de custos (MUN17), a geração de *dashboard* contendo informação de custos, com o propósito de facilitar a compreensão das informações pelos gestores, este achado fortalece o entendimento de Rogošić (2021) que o acesso à informação seria melhorado se a visualização de dados por *dashboards* fosse incluída nos relatórios gerenciais. Esses *dashboard* são elaborados de acordo com as necessidades de informação demandadas pelos gestores, o que sustenta a afirmação de van Helden (2016) que as necessidades do usuário devem ser levadas em consideração para impulsionar a utilidade da informação. A obtenção destes dados e informações preliminares subsidiou os pesquisadores para a realização das entrevistas.

### 3.4.2 Perfil dos entrevistados

Na etapa das entrevistas, foram entrevistados 21 gestores públicos de 17 municípios brasileiros. A Tabela 3.2 apresenta a lista dos entrevistados e suas características gerais.

**Tabela 3.2**  
Características gerais dos entrevistados

Entrevistado	Município	Cargo/Função	Formação	Tempo aprox. no serviço público	Experiência anterior com custos
ENTR1	MUN1	Sec. da Fazenda	Superior em Gestão Pública e Ciências Contábeis	9 anos	Somente acadêmica
ENTR2	MUN2	Prefeito	Superior em Comunicação Social	7 anos	Não possui
ENTR3	MUN3	Prefeito	Superior em Direito	37 anos	Possui pouca
ENTR4	MUN3	Sec. da Fazenda	Superior em Ciências Contábeis	6 anos	Somente acadêmica
ENTR5	MUN4	Sec. da Fazenda	Mestre e Doutor em Economia	1 ano	Somente acadêmica
ENTR6	MUN5	Prefeito	Superior em Direito	14 anos	Não possui
ENTR7	MUN6	Prefeito	Ensino Médio	22 anos	Não possui
ENTR8	MUN7	Prefeito	Superior em Jornalismo	11 anos	Não possui
ENTR9	MUN7	Sec. de ADM e Gestão	Doutorado em Direito	6 anos	Não possui
ENTR10	MUN8	Prefeito	Magistério	7 anos	Possui pouca

Entrevistado	Município	Cargo/Função	Formação	Tempo aprox. no serviço público	Experiência anterior com custos
ENTR11	MUN9	Prefeito	Ensino Médio	6 anos	Não possui
ENTR12	MUN9	Sec. de ADM e Finanças	Especialização em Direito Público e Gestão Governamental	5 anos	Não possui
ENTR13	MUN10	Sec. de ADM e Fazenda	Técnico em contabilidade	26 anos	Possui pouca
ENTR14	MUN11	Sec. de Gestão e Planejamento	Mestrado em Gestão Empresarial	28 anos	Não possui
ENTR15	MUN11	Sec. de Governo	Doutor em Contabilidade	20 anos	Possui pouca
ENTR16	MUN12	Prefeito	Superior em Administração	18 anos	Somente acadêmica
ENTR17	MUN13	Prefeito	Mestrado na área ambiental	8 anos	Não possui
ENTR18	MUN14	Sec. da Fazenda	Especialização em Contabilidade	33 anos	Somente acadêmica
ENTR19	MUN15	Prefeito	Superior em Medicina	11 anos	Não possui
ENTR20	MUN16	Prefeito	Especialização em Gestão Pública	19 anos	Somente acadêmica
ENTR21	MUN17	Sec. da Fazenda	Mestre em Economia com ênfase em Controladoria	25 anos	Somente acadêmica

Do total dos entrevistados, 11 são prefeitos e 10 são secretários municipais das pastas: Administração, Fazenda, Gestão e Governo. A média de tempo de atuação no serviço público é de 15 anos. Quanto a formação acadêmica, observa-se um número significativo de gestores que possuem formação na área de contabilidade, administração, gestão pública e afins. Contudo, em relação a possuir experiência anterior com apuração e controle de custos, 06 gestores afirmam possuir apenas acadêmica e 04 entrevistados relatam possuir pouca experiência advinda da iniciativa privada.

Com relação a apuração de custos no setor público, os gestores alegam já terem ouvido falar, mas que não possuem um conhecimento mais específico do assunto (ENTR2, ENTR5, ENTR6, ENTR7, ENTR8, ENTR9, ENTR10, ENTR11, ENTR12, ENTR17, ENTR19, ENTR20).

Já os que possuem uma noção acadêmica e prática sobre custos afirmam que deveria ser uma peça fundamental na gestão pública: “essa questão de custos é de suma importância para todos os gestores, ela abre novos horizontes, principalmente nessa parte de gerenciamento e controle” (ENTR4); “a contabilidade de custos, ela entra no serviço público muito como é na iniciativa privada, para trazer aquele profissionalismo e ter uma gestão eficiente” (ENTR1); “essa parte de custo é fundamental, em qualquer atividade que a gente queira desenvolver. Se você não evitar o desperdício, você não consegue administrar, principalmente no município

pequeno, onde as receitas são bastante aquém das necessidades” (ENTR3). Porém não utilizam essa informação para a sua tomada de decisão.

### 3.4.3 Informações de custos úteis para as necessidades dos gestores públicos municipais

O objetivo da análise de dados desta etapa foi elencar os principais problemas e desafios que o gestor público enfrenta diariamente, as principais decisões a serem tomadas diante destes desafios e sua relação com as finalidades da informação de custos, e ainda, as especificidades dos elementos de apoio a tomada de decisão, com destaque para os requisitos e qualidades da informação de custo na opinião do usuário.

#### 3.4.3.1 Principais problemas e desafios do gestor público municipal envolvendo recursos financeiros

Tendo em vista que a utilidade da informação é impulsionada pelas necessidades do usuário que são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados (van Helden, 2016), foi questionado aos gestores quais os principais problemas e desafios enfrentados diariamente que envolvem a utilização (gasto) de recursos financeiros. Na Figura 3.3 tem-se a nuvem de palavra, plotada a partir das respostas dos entrevistados, excluindo-se os termos da questão e de ligação, limitada às 25 palavras com maior frequência, a fim de elucidar um panorama dos problemas e desafios verificados.



**Figura 3.3.** Nuvem de palavras com os problemas e desafios

Observa-se com destaque as palavras “saúde”, “educação e “obras” que indica as principais áreas onde se encontram os problemas e desafios nos municípios. Na opinião do ENTR5 “as secretarias com mais problemas são a saúde e educação, que possuem os maiores orçamentos, e também o setor de obras, quanto a questão de investimentos e reformas”. As palavras “pisos” (salariais), “manutenção” e “transportes” são alguns dos problemas enfrentados pelos gestores. A palavra “dinheiro” diz respeito a preocupação quanto a sua falta, como elucidado pelo ENTR1: “o problema é a falta de dinheiro, porque as demandas são infinitas”. Já as palavras “orçamento” e “receita” retratam o enfoque dos gestores do setor público para o orçamento e arrecadação.

Sobre esta questão das receitas, muitos gestores demonstraram significativa preocupação quanto à queda de arrecadação e a má divisão do bolo tributário que prejudica os municípios que dependem basicamente dos repasses do governo federal e estadual, já que no Brasil a maior parte dos impostos arrecadados fica com estes entes, e que parte pequena desta fatia retorna aos municípios, que são responsáveis pelo oferecimento de uma gama de serviços a sociedade (ENTR3, ENTR4, ENTR6, ENTR12, ENTR13, ENTR17, ENTR20).

Diante desta situação, o ENTR21 pondera que existem dois pilares a serem trabalhados pelos gestores conjuntamente: o aumento das receitas e a redução das despesas, e que muitas vezes este último não recebe a devida atenção. Para o ENTR3 “você tem que controlar suas despesas, porque a receita é mais difícil, eu não tenho como aumentá-las muito, tirando essas receitas de emendas parlamentares que a gente consegue. Então, você tem que trabalhar mais pelo outro lado, das despesas”. Igualmente é reiterado pelo ENTR10: “no meu caso, seria bom se eu conseguisse melhorar minha arrecadação, mas como no momento isto é impossível, então eu acho que o prefeito tem que ter a responsabilidade com os gastos da prefeitura”.

Na percepção dos ENTR1, ENTR16 e ENTR18, contudo, é difícil um gestor administrar e cortar gastos quando ele não tem noção do seu custo, quando ele não sabe quanto custa um atendimento de um paciente, o custo de um aluno, ou o custo com manutenções de estradas e veículos por exemplo, e não possui a informação precisa para identificar estes gargalos e tomar boas decisões, conforme pode-se observar na fala do ENTR18: “muitas vezes a gente até toma decisões erradas, por não ter a metodologia correta para extrair a informação e ter o custo de determinados serviços”. Estes gestores reconhecem que nos municípios a preocupação maior é a arrecadação das receitas e a realização das despesas, sem ter um olhar aprofundado para a qualidade do gasto. A Tabela 3.3 evidencia os problemas e desafios destacados pelos respondentes.

Tabela 3.3

Evidências dos problemas e desafios por área e subárea

Área	Subárea	Evidência dos problemas	Problemas e Desafios
Saúde	Transportes de pacientes	“A gente presta um serviço na área da saúde, que isso no interior é bem comum, <b>levar pacientes</b> para as regionais. É um mundo de gente indo e voltando, e eu não sei se se isso está adequado, se isso não está caro demais” (ENTR1).	Alta demanda por transporte de pacientes.
		“Transporte de pacientes para outros municípios, diariamente muitas <b>pessoas</b> são <b>transportadas</b> para outros centros e Hospitais de referência” (ENTR2)	
		“Nosso hospital é de pequeno porte, tudo a gente tem que levar para os hospitais da capital. Isso demanda muita despesa. Todo dia, vai 23 carros nosso para capital [...] o município não tem frota que realmente comporte fazer todos esses <b>transportes</b> ” (ENTR3).	
		“Somos um município que está longe dos grandes centros, as minhas especialidades (média e alta complexidade) elas são todas fora do município, então nós investimos muito em <b>transportes</b> na saúde” (ENTR6).	
		“Nós temos 2 hospitais, mas são de baixa complexidade, a alta hoje é feita em outro município a 70 km [...] nós <b>levamos</b> diariamente <b>pacientes</b> a capital” (ENTR7).	
		“Nós estamos distantes 600 km da capital, e é aonde são <b>encaminhados</b> os nossos <b>pacientes</b> com problemas mais graves, temos em torno de 22 carros próprios” (ENTR10).	
	Hospitais Filantrópicos	“No <b>hospital</b> , que é uma associação, então é bem difícil. Ali também consome muito recurso” (ENTR1).	Manutenção de hospitais filantrópicos.
		“A realidade dos pequenos <b>hospitais</b> (filantrópicos) também é um grande desafio, [...] alocar recursos e fazer com que o hospital consiga ter uma programação para andar com suas próprias pernas” (ENTR19).	
		“Nós temos aqui o hospital, um <b>hospital filantrópico</b> , então também esse é um custo que tem nos preocupado [...]” (ENTR20).	
	Folha de Pagamento	“[...] a questão dos <b>pisos da enfermagem</b> , é uma questão que está bem preocupante também, porque os recursos destinados através da portaria que foi editada pelo Ministério da saúde não são suficientes” (ENTR20).	Cumprimento de pisos salariais.
“[...] nosso maior gasto é com os <b>profissionais</b> que a gente precisa para prestação de serviços” (ENTR2).		Alto gasto com contratação de profissionais.	
Atendimento de pacientes	“Para servir uma cidade de 6500 habitantes o ano passado foram feitas no 95000 <b>consultas</b> ” (ENTR10).	Alta demanda por consultas médicas.	
	“[...] então preciso carregar nossa farmácia porque a cada <b>consulta</b> , certamente pede um <b>exame</b> , depois do exame, aí encaminha para a farmácia, para a gente fornecer o <b>medicamento</b> ” (ENTR10).	Alto gasto com medicamentos e exames laboratoriais.	
	“A gente tem muitos gastos na área da saúde, seja na aquisição de mais <b>medicamentos</b> , de mais <b>exames</b> laboratoriais” (ENTR2).		
	“Outra questão que nos preocupa muito, é a questão dos <b>programas federais</b> e também alguns <b>programas estaduais</b> que não sofrem reajustes nos seus repasses para manutenção, cito aqui, SAMU” (ENTR20).	Falta de reajuste dos repasses de outros entes.	
Educação	Atendimento de alunos	“Na área da educação, aumentou a demanda por profissionais para <b>atender</b> nossos <b>alunos</b> ” (ENTR2).	Alta demanda por profissionais.

Área	Subárea	Evidência dos problemas	Problemas e Desafios
Educação	Atendimento de alunos	“Aumentar a qualidade do <b>ensino</b> sem aumentar os gastos” (ENTR19).	Melhoria do ensino sem aumento dos gastos.
	Folha de Pagamento	“[...] o piso do <b>magistério</b> , foi um grande desafio pra nós” (ENTR19).	Cumprimento de pisos salariais.
		“Nós temos o piso do <b>magistério</b> , que acabou tendo 2 grandes reajustes” (ENTR20).	
	Ensino Superior	“A questão do ensino nível <b>superior</b> também é outra demanda que a gente também tem essa necessidade” (ENTR4).	Promoção do Ensino Superior
	Merenda Escolar	“[...] e também nos preocupa a questão do aumento da <b>merenda escolar</b> ” (ENTR2).	Aumento dos preços dos insumos/ Serviços.
		“[...] sem falar em <b>merenda</b> que aumentou o valor e não houve reajuste do repasse” (ENTR6).	
Transporte Escolar	“[...] <b>transporte escolar</b> também tivemos aumento com combustível e manutenção de veículos (ENTR2).	Falta de reajuste dos repasses de outros entes.	
	“O <b>transporte escolar</b> é um problema, [...] os valores que são repassados para atender o transporte escolar, são valores que não chega a contemplar, vamos dizer assim 50%” (ENTR6).		
Obras	Manutenção de estradas e ruas	“Compra de <b>óleo diesel</b> . É esse custo aumentou, do diesel, da <b>gasolina</b> ” (ENTR20).	Aumento dos preços dos insumos.
	Obra de infraestrutura	“[...] um efeito colateral da pandemia que aumentou muito o preço dos insumos [...] Eu pensava que eu ia fazer 1 km de <b>asfalto</b> , e vou fazer no máximo 500m. Aumentou muito rápido o custo do material e agora eu não tenho da onde tirar” (ENTR1).	
		“Nós temos de obras públicas muito caras” (ENTR17).	
		“Na infraestrutura, na parte de mobilidade urbana, <b>asfaltamento de rua</b> , bueiros, saneamento básico.” (ENTR3).	Alta demanda por manutenções de estradas e ruas.
	Manutenção de estradas e ruas	“Na Secretaria de obras, eu tenho uma demanda de trabalho imensa [...] eu já tenho 5 <b>retroescavadeiras</b> no parque de máquinas <b>trabalhando</b> todos os dias e eu precisaria de mais uma, e eu não posso comprar.” (ENTR8).	
		“Não adianta nós termos boas escolas, bons postos de saúde, se para eu chegar no posto de saúde tem que passar numa <b>rua</b> cheia de <b>buraco</b> e coisa assim. Então a infraestrutura é extremamente importante” (ENTR16).	
	Manutenção de estradas e ruas	“Nós temos aí 1200 km de <b>estradas</b> de interior, <b>não pavimentadas</b> , então é uma realidade [...] a demanda maior é nessa parte” (ENTR19).	
		“[...] chove muito pouco aqui na nossa região, e a maior parte da população vive nas comunidades rurais e com isso, a gente enfrenta um problema tanto de abastecimento de água como a <b>manutenção de estradas</b> ” (ENTR10).	
		“ <b>Serviços mecânicos</b> (para conserto de máquinas como retroescavadeira) é um problema gigantesco, mais difícil de controlar” (ENTR13).	Alta demanda por manutenção de máquinas.
	Obra de infraestrutura	“É quando tu queres fazer uma <b>obra</b> , quando tu queres fazer alguma ação e não tem dinheiro para isso ou não tem previsão orçamentária” (ENTR8).	Falta de orçamento.
“Nós temos <b>obras</b> em andamento [...] com recursos federais e estaduais que possuem uma contrapartida bem elevada, então isso está nos preocupando” (ENTR12).		Altas contrapartidas para obras.	



Área	Subárea	Evidência dos problemas	Problemas e Desafios
Obras	Prédios públicos	“[...] quanto a questão de investimentos e reformas.de prédios públicos” (ENTR5).	Investimento e reforma de prédios públicos.
	Iluminação Pública	“ver se aquela minha CIP (Contribuição de <b>Iluminação Pública</b> ), que eu estou cobrando dos contribuintes, está adequado ou não” (ENTR1).	Estabelecimento de taxas pela prestação de serviço.
Agricultura	Programa de Apoio ao Agricultor	“[...] precisamos prestar serviços aos nossos <b>agricultores</b> , com equipamentos agrícolas” (ENTR2).	Incentivo à agricultura e despesas imprevistas
		“Nós temos também a questão que é muito forte na <b>agricultura</b> , na agropecuária, então nós lançamos um <b>programa</b> onde a gente tem a preocupação de dar assistência técnica aos <b>agricultores</b> ” (ENTR3).	
		“Outra demanda, do interior, é tu manter o <b>agricultor</b> no campo [...] porque o fenômeno do êxodo rural que se deu nas décadas passadas foi muito grande” (ENTR19).	
		“Precisamos focar muito no <b>agronegócio</b> ” (ENTR17).	
		“Temos despesas imprevistas, como a estiagem que prejudica o <b>agricultor</b> ” (ENTR8).	
Meio Ambiente	Limpeza urbana	“Outro caso, que é muito crônico em todos os municípios é o <b>recolhimento do lixo</b> , e não sei se a taxa que é cobrada da população cobre todos os custos” (ENTR1).	Estabelecimento de taxas pela prestação de serviço.
		“Temos que deixar a <b>cidade limpa</b> [...] e contrato que faz a coleta de lixo, a varrição e a destinação desse lixo, é o nosso maior contrato hoje” (ENTR18).	Alto gasto com recolhimento de lixo.
		“Nós temos a questão da <b>limpeza urbana</b> e o recolhimento de lixo, é um custo elevado dentro da dos municípios” (ENTR20).	
	Programas Ambientais	“Nós estamos investindo muito no município nessa parte de energia <b>renováveis</b> ” (ENTR3).	Preservação do meio ambiente.
		“É, questões que envolvem também <b>sustentabilidade</b> [...] que nos preocupa bastante” (ENTR20).	
	Impressão e consumos de papel	“O prefeito se comprometeu de <b>reduzir o consumo de papel</b> na prefeitura (em um evento) até por ser uma política mais sustentável [...] e aí a gente identificou que tinha um parque de <b>impressoras</b> muito grande” (ENTR21).	Alto gasto com impressão e consumo de papel.
“Quando entrei na prefeitura tinha uma <b>impressora</b> em cada mesa, não fazia sentido, [...] eu perguntei se tinham um rascunho, aí a pessoa abriu a gaveta da impressora e pegou uma folha nova [...] nós temos muito <b>desperdício</b> no setor público” (ENTR16).			
Assistência Social	Programas de Assistência Social	“Após a pandemia, a questão <b>social</b> é um desafio [...]” (ENTR11).	Apoio as famílias de baixa renda.
		“Nós fizemos um <b>programa</b> que foi até a iniciativa da primeira-dama, um programa cartão mais família, para <b>beneficiar</b> 200 <b>famílias</b> ” (ENTR3).	
		“Geração de <b>emprego e renda</b> é muito complicado. É uma coisa que a gente recebe demanda de manhã, de tarde, de noite e a prefeitura não tem como absorver toda essa demanda” (ENTR4).	
Segurança Pública	Programas de segurança pública	“A cidade não é um bloco, quando você vai em determinadas regiões, as demandas são por serviços mais essenciais, quando você vai para outros polos da cidade, a demanda maior é por <b>segurança</b> ” (ENTR15).	Promoção da segurança

Área	Subárea	Evidência dos problemas	Problemas e Desafios
Cultura	Programas culturais	“Nós precisamos investir em cultura [...] que é um pilar da sociedade (ENTR17).	Incentivo à cultura
Gestão	Folha de pagamento	“A gente tem um custo muito elevado com a nossa <b>folha de pagamento</b> ” (ENTR1).	Alto gasto com folha de pagamento.
		“A primeira delas é a folha de pagamento, muitos municípios vão, vão ultrapassar os limites de gastos com a <b>folha de pagamento</b> ” (ENTR20).	
	Patrimônio	“Temos equipamentos que precisam ser reformados ou trocados” (ENTR5).	Aquisição ou reforma de equipamentos.
	Dívidas e precatórios	“O principal problema nosso, nós pegamos o município <b>inadimplente, em atraso com as obrigações</b> ” (ENTR3).	Alto gasto com dívidas e precatórios.
		“Quando assumimos o município nós tínhamos bastante problemas, sendo que a metade da <b>dívida era precatórios trabalhistas</b> e o restante era com <b>fornecedores</b> ” (ENTR6).	
		“ <b>Precatórios</b> na justiça, ações de servidores que não foram pagos e hoje geram um passivo” (ENTR11).	
		“A demanda dos <b>precatórios</b> . A gente sabia que viria, mas não imaginou que ia ser num montante tão grande” (ENTR12).	
	Financeiro e Orçamentário	“A previsão de <b>orçamento</b> versus o fluxo de <b>dinheiro</b> que se tem em caixa. Acredito que esse é o grande medo, chegar lá no final do ano, e ter gasto conforme a tua previsão orçamentária, mas não tem recurso suficiente e não ter tido esse controle” (ENTR9).	Elaboração e controle Orçamentário e financeiro e despesas imprevistas
		“É você ter <b>recursos</b> em certas secretarias (saúde e educação) e está <b>faltando em outras</b> ” (ENTR7).	
		“Por mais que a gente faça previsão dos gastos quando a gente elabora o orçamento, durante a execução <b>orçamentária</b> aparece <b>outros gastos não previstos</b> ” (ENTR18).	
“Mas as maiores dificuldades é saber que <b>recursos</b> que eu tenho para alocar [...] existe todo um pré-requisito de passar pelo legislativo, então a maior dificuldade é eu <b>entender</b> estes entraves e saber preparar o <b>orçamento</b> ” (ENTR19).		Falta de entendimento dos assuntos contábeis	
“Tem compras que não são urgentes e precisam ser <b>planejadas</b> , então, o maior desafio é fazer as outras secretarias entenderem o processo. A contabilidade é complexa, especialmente a contabilidade pública, é <b>difícil compreender</b> ” (ENTR5).			

A partir da Tabela 3.3, pode-se verificar os principais problemas e desafios de acordo com a visão dos respondentes da pesquisa, estruturados por área, com base nas análises da nuvem de palavras (Figura 3.3), e em subárea conforme identificado nas evidências, indicando a alta demanda em diversas áreas, principalmente saúde, educação e obras, e a consequente escassez de recursos financeiros para atendê-las, somado ao necessário controle orçamentário e financeiro e a eficiência na aplicação dos recursos, considerando ainda, os gastos não previstos e a falta de entendimento dos gestores sobre as questões relacionadas a contabilidade pública.

Neste aspecto, outras considerações complementares foram feitas pelos gestores: “A manutenção da máquina pública envolve muito recurso, já que as despesas obrigatórias, de custeio, consomem praticamente quase todo os recursos e sobra muito pouco para fazer

investimentos, e aparecem outros gastos não previstos, então o dinheiro não é suficiente” (ENTR16); “as demandas são infinitas, e o povo é muito criativo, e aí a gente não tem braço (dinheiro) para atender essas demandas” (ENTR1); “a população acha que o dinheiro nunca termina, que o prefeito tem uma maquininha de fazer dinheiro” (ENTR11).

Segundo o ENTR15, “a principal demanda é ter uma previsibilidade dá sequência de execução de um programa e a disponibilidade de caixa para começar e acabar o programa dentro de uma regularidade, sem interferir na capacidade de pagamento do município”. Para o ENTR16, “talvez o grande problema é as pessoas terem consciência e respeito pelo dinheiro público e fazer uma boa aplicação”.

A determinação dos principais problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados pelos gestores públicos possibilitou a identificação das necessidades de informação de custos do usuário, seguindo as alegações de van Helden (2016), sintetizada na Tabela 3.4.

**Tabela 3.4**

**Necessidades de informação do usuário**

<b>Problemas e Desafios</b>	<b>Necessidades do usuário</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alta demanda por transporte de pacientes.</li> </ul>	→ Reduzir o gasto com transporte de pacientes da saúde.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manutenção de hospitais filantrópicos.</li> </ul>	→ Alocar mais recursos para a manutenção da atividade.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumprimento de pisos salariais.</li> </ul>	→ Alocar mais recursos para cumprimento dos pisos salariais.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alto gasto com contratação de profissionais da saúde;</li> <li>• Alta demanda por consultas médicas;</li> <li>• Alto gasto com medicamentos e exames.</li> </ul>	→ Reduzir o gasto com atendimentos de pacientes da saúde sem comprometer a qualidade do serviço prestado;
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de reajuste dos repasses de outros entes.</li> </ul>	→ Alocar mais recursos para a manutenção da atividade.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alta demanda por profissionais da educação;</li> <li>• Melhoria do ensino sem aumento dos gastos.</li> </ul>	→ Realizar a contratação de profissionais da educação;
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento dos preços dos insumos da merenda escolar;</li> <li>• Falta de reajuste dos repasses de outros entes.</li> </ul>	→ Melhorar a qualidade do ensino sem aumentar gastos.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento dos preços dos insumos/serviços do transporte escolar;</li> <li>• Falta de reajuste dos repasses de outros entes.</li> </ul>	→ Reduzir o gasto da merenda escolar, sem comprometer a qualidade das refeições.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promoção do Ensino Superior;</li> <li>• Incentivo à agricultura;</li> <li>• Preservação do meio ambiente;</li> <li>• Apoio as famílias de baixa renda;</li> <li>• Promoção da segurança;</li> <li>• Incentivo à cultura.</li> </ul>	→ Reduzir o gasto com o transporte escolar.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alta demanda por manutenções de estradas e ruas;</li> <li>• Aumento dos preços dos insumos;</li> <li>• Alta demanda por manutenção de máquinas.</li> </ul>	→ Promover e manter programas sociais, ambientais e de incentivo com eficiência.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento dos preços dos insumos de obras de infraestrutura;</li> <li>• Altas contrapartidas para obras de infraestrutura;</li> <li>• Falta de orçamento.</li> </ul>	→ Reduzir o gasto com manutenção de estradas e ruas.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investimento e reforma de prédios públicos.</li> </ul>	→ Alocar recursos para obras de infraestrutura.
	→ Realizar a construção ou reformar prédios públicos.

Problemas e Desafios	Necessidades do usuário
• Aquisição ou reforma de equipamentos.	→ Realizar a aquisição ou reformar equipamentos.
• Estabelecimento de taxas pelo fornecimento da iluminação pública.	→ Estabelecer o valor a ser cobrado de taxa de iluminação pública.
• Estabelecimento de taxas pelo serviço de limpeza urbana;	→ Estabelecer o valor a ser cobrado de taxa de limpeza urbana;
• Alto gasto com recolhimento de lixo.	→ Reduzir o gasto com recolhimento de lixo.
• Alto gasto com impressão e consumo de papel.	→ Reduzir o gasto com impressão e consumo de papel.
• Alto gasto com folha de pagamento.	→ Reduzir o gasto com a folha de pagamento.
• Alto gasto com dívidas e precatórios.	→ Alocar mais recursos para pagamento de dívidas e precatórios.
• Elaboração e controle orçamentário e financeiro.	→ Alocar melhor os recursos entre órgãos e setores.
• Despesas imprevistas;	→ Alocar mais recursos para custear imprevistos.
• Falta de entendimento dos assuntos contábeis	→ Ter um melhor entendimento dos assuntos contábeis.

Por fim, o ENTR1 conclui que “a gente está investindo muito dinheiro [...] e a população não está satisfeita, o que está faltando? A gente não tem essa métrica para entender, precisamos de mais dinheiro para fazer mais [...]”. Ele complementa que “talvez a informação de custos possa nos ajudar a esclarecer um pouco isso, e nos auxiliar a tomar melhores decisões” (ENTR1).

#### 3.4.3.2 Tipos de decisões do gestor público

Após a identificação dos principais problemas e desafios, que resultou na identificação das necessidades do usuário, foi questionado aos gestores quais as decisões que podem ser tomadas frente a esses problemas, a fim de entendê-los em um sentido amplo, pois segundo van Helden (2016), se um problema estiver bem definido, por exemplo, como uma escolha entre várias opções de investimento com base em critérios claramente definidos, as informações contábeis podem auxiliar na escolha da melhor opção. As decisões citadas pelos gestores podem ser observadas na nuvem de palavras na Figura 3.4.



**Figura 3.4.** Nuvem de palavras com as principais decisões e ações gerenciais

Com base na Figura 3.4, destaca-se as palavras “investir”, “comprar” e “alugar”, que foram usadas pelos gestores como exemplos de decisões a serem tomadas diariamente, e as palavras “carro” e “pessoal” que estão no contexto destas decisões, conforme demonstrado pelo ENTR20: “A questão se eu vou poder **investir** ou não”, pelo ENTR18: “se vou **comprar** ou **alugar** alguns **carros**”, e pelo ENTR14: “[...] se vamos terceirizar ou fazer a contratação direta de **pessoal**”, por exemplo.

Decisões relacionadas a terceirização, manutenção, reforma de equipamentos e de prédios públicos e redução de gastos são bem frequentes (ENTR5, ENTR14). Na opinião do ENTR20, as principais decisões implicam em você deixar de fazer algo que já estava planejado e que é de extrema necessidade, como por exemplo um projeto social ou outro programa em desenvolvimento, porque apareceu uma dívida extra. Segundo o ENTR5, algumas decisões referem-se a situações não planejadas, referente a imprevistos que acontecem e tem impacto no curto prazo, e outras decisões que são previamente planejadas, de alcance a longo prazo.

Com base nas respostas dos entrevistados, observou-se que os gestores públicos têm necessidades de decidir sobre questões que envolvem a escolha entre ações alternativas, contingenciamento orçamentário, economia de recursos e controle dos desperdícios, entre outras. A partir desta análise, foi possível correlacionar as decisões citadas com as finalidades de uso da informação de custos segundo o IFAC (2000), o que possibilitou ainda, determinar os tipos de decisões com base nos conceitos de custos a serem utilizados. Para o IFAC (2000), as finalidades de uso da informação determinam os conceitos de custos, ou seja, estes conceitos de custos devem refletir os objetivos da informação, tendo por exemplo, o conceito de custo total que é apropriado para muitos objetivos administrativos. A Tabela 3.5 descreve a respectiva análise.

**Tabela 3.5**

Finalidade da informação de custos x Tipos de decisões

<b>Decisões observadas</b>	<b>Finalidade da informação de custos para estas decisões</b>	<b>Tipos de decisões</b>
Decidir sobre melhores alocações de recursos entre as secretarias (ENTR1, ENTR2, ENTR5, ENTR14, ENTR16, ENTR21).	<b>Orçamento</b> – auxilia o gestor na decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.	<b>Decisão com base em custos totais</b>
Decidir se posso alocar mais recursos para a manutenção de uma atividade, para suprir despesas imprevistas e para cumprir com obrigações legais e trabalhistas (ENTR1, ENTR2, ENTR3, ENTR5, ENTR6, ENTR10, ENTR11, ENTR12, ENTR14, ENTR17, ENTR19, ENTR20, ENTR21).	<b>Redução e Controle de Custos</b> – auxilia o gestor na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.	

<b>Decisões observadas</b>	<b>Finalidade da informação de custos para estas decisões</b>	<b>Tipos de decisões</b>
Decidir sobre cortes em atividades que geram altos gastos (ENTR1, ENTR2, ENTR13, ENTR17).	<b>Redução e Controle de Custos</b> – auxilia o gestor na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.	<b>Decisão com base em custos totais</b>
Decidir o valor a ser cobrado de taxas pela prestação de serviços públicos (ENTR1).	<b>Ajuste de Preços e Tarifas</b> - contribui para o estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo.	
Decidir sobre cortes em serviços que não estão sendo eficientes (ENTR1, ENTR2, ENTR13, ENTR17).	<b>Avaliação de Desempenho</b> – pode auxiliar o gestor na mensuração do desempenho financeiro e não-financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e resultados alcançados.	<b>Decisão com base em custos controláveis</b>
Decidir entre realizar mais contratações ou remanejar melhor os recursos humanos (ENTR2, ENTR8, ENTR9, ENTR10, ENTR14, ENTR17).		
Decidir sobre cortes em programas que não estão sendo eficiente (ENTR1, ENTR13, ENTR17).		
Decidir se posso autorizar a criação de novos programas (ENTR2, ENTR3, ENTR4, ENTR11, ENTR14, ENTR15, ENTR16, ENTR19, ENTR20, ENTR21).	<b>Avaliação de Programas</b> - o custo dos programas governamentais combinados com medidas de desempenho adequadas apoia o gestor nas decisões relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses.	
Decidir sobre terceirizações de serviços (ENTR5, ENTR14).	<b>Outras Decisões Econômicas</b> – ampara o gestor na escolha entre as alternativas de ações que requerem comparação de custos incrementais, como por exemplo, decisões de privatização.	<b>Decisão com base em custos diferenciais</b>
Decidir entre realizar o serviço com frota própria ou fazer um contrato de locação/prestação de serviço (ENTR1, ENTR2, ENTR6, ENTR7).		
Decidir entre investir em uma compra de um equipamento/máquina ou fazer um contrato de locação (ENTR5, ENTR18, ENTR20).		<b>Decisão com base em custo de oportunidade</b>
Decidir entre investir em um novo projeto, executar uma obra ou apenas fazer uma manutenção, exemplo em prédios e ruas (ENTR1, ENTR2, ENTR5, ENTR10, ENTR12, ENTR14).		

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2023) com base em IFAC (2000).

Como pode ser verificado na Tabela 3.5, se a finalidade da informação for para subsidiar decisões relacionadas a proposta orçamentária, contingenciamento e redução e controle de custos, então, os custos totais são as informações necessárias, pois contém o valor total dos gastos incorridos até determinada data. Cabe ressaltar que, a definição do que constitui o custo total pode ser afetada pelas normas de contabilidade e pode haver diferenças entre os países na definição do custo total.

Contudo, se a finalidade da informação for o auxílio as decisões que abrangem avaliações de desempenho e de programas, logo, os custos controláveis são os mais indicados, por englobar apenas os itens de custo que podem ser controlados pelo gestor, levando em consideração a sua influência sobre o consumo dos recursos, excluindo aqueles consumidos

independentemente da sua influência, como por exemplo, depreciação/exaustão/amortização e pessoal inativo/pensionistas.

Por sua vez, os custos diferenciais devem ser utilizados se a necessidade do gestor é avaliar os diferenciais de custo entre alternativas, como em decisões de “fazer ou comprar”. Neste caso, todos os custos comuns às opções que estão sendo consideradas são normalmente ignorados, e a análise se concentraria nos custos relevantes que mudariam dependendo da opção selecionada.

O IFAC (2000) cita ainda outros tipos de conceitos de custos que frequentemente podem ser considerados em combinação com outras informações de custos. O custo de oportunidade é um deles, que se baseia no valor que deve ser abdicado para se obter um resultado. As decisões de investimentos normalmente são feitas usando este conceito. Com relação a isso, o ENTR3 comenta: “Tem ocasiões que não podemos ver só a questão do custo, do que é mais econômico, pois envolve outras situações. [...] às vezes, é melhor pagar um pouquinho mais e ter um retorno melhor. Esta avaliação também deve ser feita.”

A preocupação com **questões políticas** também é demonstrada pelos gestores em suas decisões: “Tem um detalhe que a gente tem que levar em consideração, principalmente na administração pública municipal, que é a questão política. Temos que fazer uma administração sólida, eficiente, mas sem desconsiderar a parte política. As pessoas precisam ficar satisfeitas” (ENTR3); “a gestão pública, principalmente em cidade pequena, é extremamente complicada, porque você mexe com pessoas que te apoiam na política, e tem decisões que precisam ser tomadas para equilibrar as contas, mas ferem muita gente” (ENTR10); e argumenta o ENTR20:

É importante a gente poder conversar sobre esse assunto e poder falar sobre essas questões [...] a maior dificuldade que muitas vezes nós temos na prática são as decisões políticas. Dentro de todo esse negócio da gestão pública, não dá para trabalhar só com a questão técnica em si, porque há também esse fator político que acaba influenciando em algumas decisões. Uma coisa também não dá para ficar descolada da outra. Eu considero que a gestão pública, melhorou muito nos últimos anos, e ainda vai melhorar ainda mais, até porque as pessoas também estão adquirindo consciência dessas questões, mas isso faz parte do processo e cabe a nós também, gestores, podermos levar isso em consideração e tomarmos as decisões muito mais às vezes, baseado nos critérios técnicos do que somente no político (ENTR20).

Em relação as **finalidades da informação de custos**, para os gestores entrevistados, a informação de custos seria útil, primeiramente, para auxiliá-los na redução e controle de custos, em contraponto ao estudo de Rogošić (2021) que apontou que os contadores da Croácia julgam que a informação de custo é útil para os gestores principalmente para fins orçamentários. Convém relatar que houve uma breve explicação das finalidades da informação de custos

preliminarmente, tendo em vista que na seção 3.4.2 foi identificado que muitos gestores não tinham conhecimentos mais específicos sobre a informação de custos.

#### 3.4.3.3 Especificidades dos elementos de apoio a tomada de decisão

Sobre os **elementos de apoio** a tomada de decisão, os gestores públicos evidenciaram que, além dos contadores, auditores de controles internos e demais gestores do seu município, também utilizam de **conversas informais** com outros especialistas, prefeitos de outros municípios, prefeitos mais experientes e confederações estaduais e nacionais em suas tomadas de decisões mais específicas, como salienta o ENTR16: “A decisão é minha, eu é que tenho a responsabilidade, mas eu gosto de ouvir outras opiniões, e buscar informações de fora [...] tem muitas situações que a gente toma as decisões até conjunta com os prefeitos da região” e o ENTR8: “além da minha equipe, eu ainda conto com o apoio de assessorias, federações estaduais e nacionais, e prefeitos mais experientes para certas decisões.”

Os **relatórios personalizados** são os preferidos dos gestores públicos para a tomada de decisão em detrimento as demonstrações financeiras tradicionais (ENTR2, ENTR3, ENTR4, ENTR6, ENTR13, ENTR16, ENTR17, ENTR18, ENTR20, ENTR21). Como demonstrado na seção 3.4.1.2, os contadores fornecem relatórios personalizados aos gestores públicos sobre informações orçamentárias e financeiras, e apenas no MUN17 que é disponibilizado sobre informações de custos.

Esses relatórios se diferenciam das informações contidas nas demonstrações financeiras por serem mais compreensíveis, o que pode ser contemplado nas falas dos gestores: “Os relatórios personalizados são mais didáticos, fica mais fácil mostrar em uma reunião, pois quem não é da área contábil pode ter uma certa deficiência para entender” (ENTR3); “bem sincero, eu olho menos Balanço Patrimonial, porque eu prefiro olhar os relatórios personalizados. O Balanço é mais uma fotografia, enquanto o importante para mim em uma decisão é ver o vídeo, vamos dizer assim” (ENTR5); “eu adoro gráficos, que já vem com a demanda consolidada para a gente tomar a decisão, até porque o balanço eu vou ter uma dificuldade, porque eu não sou da área” (ENTR6); “os relatórios personalizados facilitam muito o que de repente eu ia demorar meio-dia para entender” (ENTR12); “é uma maneira mais resumida, as informações dos balanços são mais complicadas, são mais difíceis. Elas não são exatamente para a auxiliar a tomada de decisão” (ENTR16).

Em relação as **qualidades da informação de custos**, tendo em vista que a maioria dos gestores da amostra não possuem esta informação, como constatado na seção 3.4.1, foi



questionado aos gestores quais as características desejáveis que a informação de custos deve possuir para a tomada de decisão. A Figura 3.5 ilustra as características elencadas.



**Figura 3.5.** Nuvem de palavras com as qualidades da informação de custos

De modo geral, os gestores públicos esperam que a informação de custos possa ser confiável, fidedigna, em tempo oportuno para a tomada de decisão, além de ser compreensível e de fácil entendimento. Sumariza-se na Tabela 3.6 as principais qualidades da informação de custos na opinião do gestor público, correlacionando-as com as características da informação definidas pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016.

**Tabela 3.6**

Qualidades desejáveis da informação de custos na opinião do Gestor Público

ENTR	Qualidades desejáveis segundo o Entrevistado	Qualidade da informação de custos
ENTR1	“O dado precisa estar ali ao alcance. Quanto mais <b>rápido</b> ele tiver, mais rápido eu vou poder tomar uma decisão e impactar em uma boa prestação de serviço para a população”.	<b>Tempestividade</b>
ENTR2	“A informação precisa estar disponível <b>no momento</b> da tomada de uma decisão, isso é fundamental, porque às vezes você tem que tomar uma decisão imediata”.	
ENTR11	“No meu ponto de vista, eu vejo que a informação tem que ser <b>imediate</b> ”.	
ENTR10	“A primeira é a informação <b>verdadeira</b> . E outra é a informação passada no <b>tempo hábil</b> ”.	
ENTR13	“A informação tem que ser <b>confiável</b> e <b>tempestiva</b> ”.	<b>Representação Fidedigna</b>
ENTR16	“Ela tem que ser <b>fidedigna</b> , não pode ser mais ou menos, porque pode estar me enganando. E eu tenho que ter <b>no momento</b> da decisão.	
ENTR3	“Eu acredito que a informação, tem que ser <b>real</b> . Você tem que trabalhar com dados concretos”.	
ENTR21	“A informação tem que ser <b>fidedigna</b> . Uma informação equivocada pode te apontar um problema inexistente”.	
ENTR18	“Você tem que ter a informação <b>no tempo certo</b> , quando você precisa, e tem que ser <b>fidedigna</b> e de <b>fácil leitura</b> , você tem que <b>compreender</b> a informação para utilizar na tomada de decisão”.	<b>Compreensibilidade</b>
ENTR6	“Para mim, a qualidade é a parte didática, que a gente visualiza e consegue de forma leiga <b>compreender</b> , porque de nada adianta me	

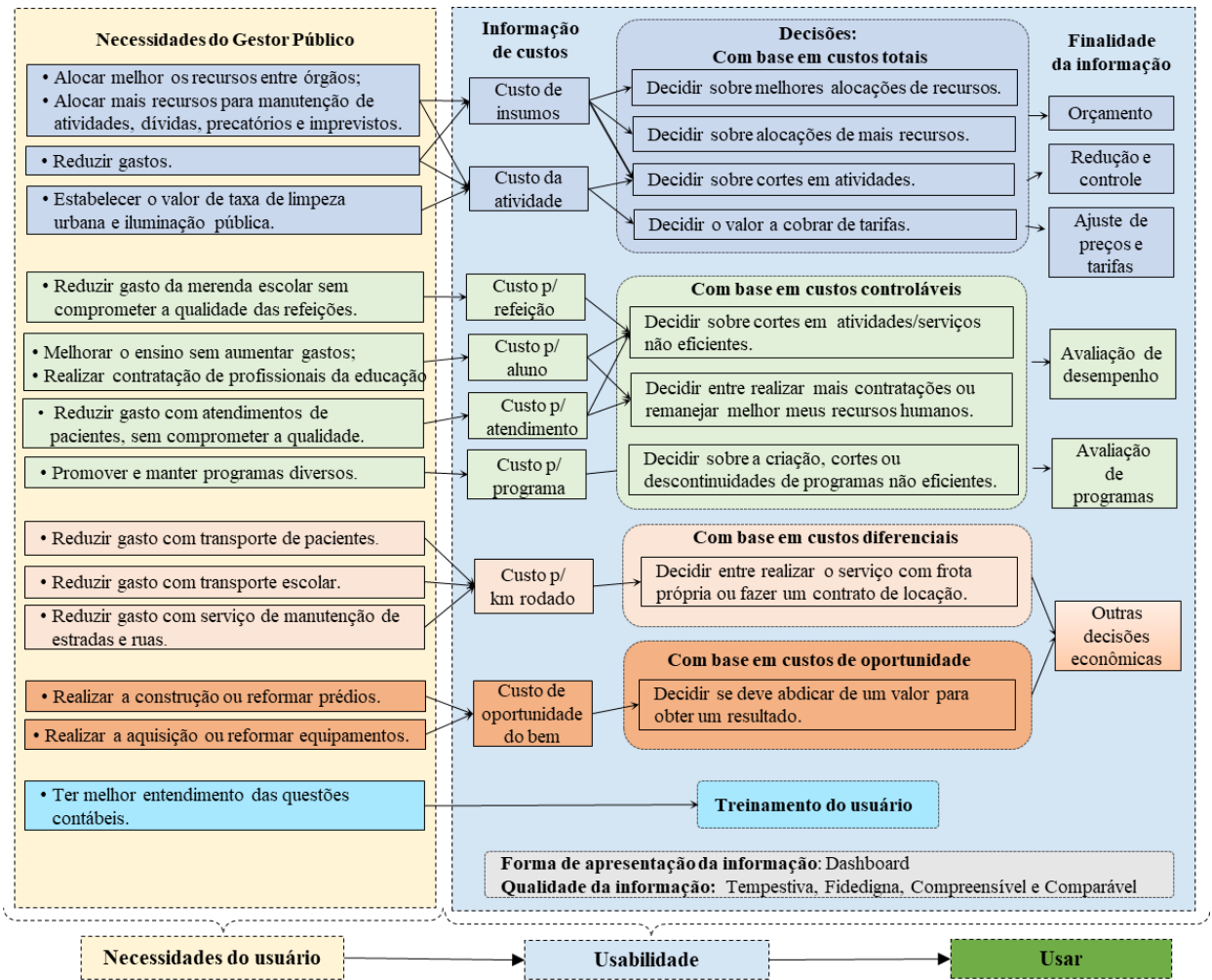
	entregar um monte de papel e eu não consegui entender, por não ser da área”.	
ENTR9	“Eu acredito que as informações precisam ser <b>claras</b> . Um relatório não pode vir só cheio de números e não dizer nada com nada. Ele precisa ser resumido para auxiliar na tomada de decisão”.	<b>Compreensibilidade</b>
ENTR5	“A <b>comparabilidade</b> da informação é muito importante. É sempre importante poder comparar com outros municípios e entre nossos órgãos”.	<b>Comparabilidade</b>

O ENTR21, único gestor da amostra que dispõe da informação de custos em seu município, sinaliza que a informação deve ser customizada minuciosamente, já que muitos gestores não estão acostumados a este tipo de análise, e se os relatórios não forem facilitados os gestores podem não dar a devida importância a esta informação, sendo, portanto, um grande desafio. Ele conclui salientando que os benefícios proporcionados pela informação de custos superam os esforços despendidos para a sua geração, o que é uma preocupação demonstrada por Budding e van Helden (2023).

Na percepção de van Helden e Reichard (2019), há poucas evidências sobre as especificidades dos documentos que fornecem a informação contábil, como em relatórios específicos, ou vários outros formatos, como o papel das conversas informais de usuários com terceiros. Sendo assim, perante os gestores públicos municipais brasileiros deste estudo, pode-se inferir que para a tomada de decisão os gestores públicos, muitas vezes, consideram as informações obtidas por meio de conversas informais, e que preferem relatórios personalizados, resumidos, que contenham informações tempestivas, fidedignas, comparáveis e compreensíveis, respondendo ao questionamento de Budding e van Helden (2023).

#### **3.4.4 Síntese dos resultados sobre a informação de custos úteis as necessidades dos gestores públicos municipais**

De forma resumida, apresenta-se a Figura 3.6 que ilustra e consolida as análises desenvolvidas ao longo da seção 3.4.3 e aponta as informações de custos necessárias ao gestor público municipal em seus processos de tomada de decisão, tendo por base a figura preliminar de van Helden e Reichard (2019) sobre as ligações entre as necessidades do usuário, usabilidade e uso da informação contábil.



**Figura 3.6.** Mapeamento das informações de custos necessárias ao gestor público municipal

A Figura 3.6 apresenta exemplos não exaustivos de informações de custos e decisões para as necessidades elencadas, sendo oportuno ressaltar que outras informações de custos ou tipos de decisões podem ser acrescentadas ou correlacionadas de acordo com a necessidade do usuário.

Como se vê na Figura 3.6, a presente análise faz correspondência com os preceitos identificados no referencial teórico sobre o uso da informação contábil por gestores públicos. Para van Helden e Reichard (2019), a ligação entre grupos de usuários divergentes e suas necessidades específicas de informação contábil é uma das rotas mais promissoras da pesquisa, que deve lançar alguma luz sobre as inter-relações entre as necessidades do usuário e as finalidades do uso da informação, como por exemplo, necessidades especiais de informação em relação à prestação de contas. Neste sentido, esta análise identificou as necessidades de informação de custos do gestor público, usuário interno, para a tomada de decisão.

Segundo van Helden (2016) a usabilidade da informação é impulsionada pelas necessidades do usuário que são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos

e desafios a serem enfrentados. Todavia, os problemas muitas vezes não são bem estruturados, e não se sabe ao certo quais informações contábeis serão úteis aos usuários. Mas se um problema estiver bem definido, o autor alega que as informações contábeis podem auxiliar na escolha da melhor opção. Sendo assim, a presente análise detectou inicialmente os principais problemas e desafios do gestor público, que foram estruturados na sequência, permitindo a identificação das necessidades de informação deste usuário, e com isso, o mapeamento das informações de custos úteis a essas necessidades com a indicação das possibilidades de decisões, relacionando-as ainda, com a finalidade da informação de custos.

As qualidades e requisitos de informação para a tomada de decisão, também são apontados como fatores necessários para van Helden (2016), posto isso, a análise feita destacou as qualidades e formas de apresentação da informação de custos de acordo com a opinião do usuário da informação. Entretanto, apenas a adaptação da informação não leva automaticamente ao seu uso, outros antecedentes devem ser considerados, como o grau de entendimento da informação pelo usuário (van Helden & Reichard, 2019), que, como pode ser observado, foi um dos desafios mencionados pelos gestores, além da afirmação da maioria dos gestores entrevistados de não possuir conhecimento sobre a informação de custos, apontando para a necessidade de treinamento do usuário da informação sobre os atributos que esta informação deve ter, suas origens e aplicações.

### 3.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo mapear as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão, a fim de fortalecer o alinhamento entre demanda e oferta da informação de custos fornecida pelos provedores (contadores) para a promoção do seu uso, atendendo ao chamado de van Helden (2016) para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões. Para atingir esse objetivo, adotou-se uma abordagem qualitativa exploratória, operacionalizada pelo método de abordagem múltiplo, combinando entrevistas semiestruturadas com coleta documental. O contexto-alvo foram os municípios brasileiros. Ao todo foram realizadas 21 entrevistas semiestruturadas com gestores públicos municipais, 17 reuniões e/ou interações com contadores e coletados 14 documentos. A técnica de análise de conteúdo foi utilizada para tratamento a análise dos dados.

Como evidenciado na análise preliminar, a maioria dos municípios pesquisados não possuem controle de custos, e das quatro iniciativas observadas, apenas um município possui

um controle de custos mais avançado, com utilização de ferramentas tecnológicas e geração de *dashboard* contendo informação de custos, com o propósito de facilitar a compreensão das informações pelos gestores. A boa interação entre os contadores e gestores demonstrou favorecer o desenvolvimento do controle de custos neste caso. Observou-se também, uma expressiva preocupação com as receitas municipais por parte dos gestores públicos somado ao baixo conhecimento sobre a apuração de custos, que na maioria das vezes se confunde com a despesa, porém, com a percepção de ser uma ferramenta fundamental para a gestão pública entre aqueles que possuíam uma noção sobre este assunto.

Seguindo as inferências da literatura sobre o uso das informações contábeis pelos gestores públicos (van Helden, 2016), foram detectados e estruturados os principais problemas e desafios do gestor público municipal, o que possibilitou a identificação das necessidades de informação deste usuário, resultando no mapeamento das informações de custos úteis a essas necessidades, e nas possibilidades de decisões relacionando-as com a finalidade da informação de custos. Os elementos de apoio a tomada de decisão, com destaque para os requisitos e qualidades da informação de custo na opinião do usuário, também foram discutidos.

Ademais, van Helden (2016) sugere pesquisas para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis. Por isso, como contribuição teórica, a partir de um contexto exploratório, os resultados encontrados descrevem a real utilização da informação de custos e fornecem um material que ajuda na maturidade do tema para o desenvolvimento de pesquisas mais contributivas, já que estudos acadêmicos até o momento não reuniram evidências suficientes sobre quais tipos de informação de custos são realmente necessárias para auxiliar os gestores públicos municipais em seus processos de tomada de decisão. E, no Brasil, os estudos existentes, em geral, se limitam a identificar o nível de maturidade da implantação do sistema de custos e seus principais desafios, além da percepção dos contadores e gestores acerca do tema.

Em termos de contribuição prática, os resultados deste estudo fornecem diretrizes para promover a usabilidade da informação de custos na arena política, fruto do diálogo entre contadores e gestores públicos. Primeiro, ao demonstrar aos preparadores alguns exemplos de informação de custos necessários e os requisitos e qualidades considerados indispensáveis pelos gestores públicos para a tomada de decisão. Segundo, por apresentar um *case* municipal bem sucedido de implantação de custos no setor público, que apesar de não tratar-se de um sistema de custo (único e integrado) nos moldes exigido pela legislação, possui a sistemática de apuração de custo e norteia o início da implantação. Outro resultado apontado é a necessidade

de treinamento do usuário da informação contábil sobre os atributos que essa informação deve ter, suas origens e aplicações.

A presente pesquisa limita-se a identificar quais informações de custos são úteis e relevantes de acordo com as necessidades do usuário interno para a tomada de decisão (apesar de considerar que a informação de custos também é útil para os usuários externos, por exemplo para a população, para fins de prestação de contas), e não em como gerar esta informação que fica sob responsabilidade dos provedores de informação. Portanto, pesquisa futuras voltadas a geração da informação e ao desenvolvimento de relatórios personalizados são necessárias. Sugere-se também, pesquisas com abordagem de aprendizado, focadas no treinamento do usuário da informação contábil, destacando maneiras eficazes de instruir este público.

### 3.6 REFERÊNCIAS

- Aguilà, S. (2016). In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management. *Intangible Capital*, 12(1), 17-50. <http://dx.doi.org/10.3926/ic.684>
- Askim, J., 2007. How do politicians use performance information? An analysis of the Norwegian local government experience. *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), 453-472. <https://doi.org/10.1177/0020852307081152>
- Askim, J. (2015) The Role of Performance Management in the Steering of Executive Agencies: Layered, Imbedded, or Disjointed? *Public Performance & Management Review*, 38(3), 365-394. <https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1006463>
- Budding, T., & van Helden, J. (2022). Theme: Politicians' use of accounting information Editorial: Unraveling politicians' use and non-use of accounting information. *Public Money & Management*, 42(3), 137-139. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2028467>
- Budding, T., & van Helden, J. (2023). Back to the roots' in budgeting and accountability information in the public sector: The user perspective as a primary perspective. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/368756790\\_TPC2023Artikel\\_Buddung\\_v\\_HeldenGebruikersPSA](https://www.researchgate.net/publication/368756790_TPC2023Artikel_Buddung_v_HeldenGebruikersPSA)
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2023). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1), 2-22. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>
- Carvalho, J. B., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability and Management*, 28(3), 306-34. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>

- Cavichioli, D., Dall'asta, D., Fiirst, C., & Baldissera, J. F. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSPP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188–204. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2018110201>
- Devas, N., & Delay, S. (2006). Local democracy and the challenges of decentralising state: An international perspective. *Local Government Studies*, 32(5), 677-695. <https://doi.org/10.1080/03003930600896293>
- Domingos, F. D., Aquino, A. C. B., & Lima, D. V. (2022) The credibility of finance committees and information usage: trustworthy to whom? *Public Money & Management*, 42(3), 169-177, <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1996691>
- Elias, L. M., & Vidal, J. P. (2018). Sistemas de informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 18(34), 105–132. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/19483>.
- Faber, A. S., & Budding, G. T. (2022). Roles and user characteristics as driving forces of information use in the Dutch parliament. *Public Money & Management*, 42(3), 160-168. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1967634>
- Fernandes, E.S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 204–223. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2016090205>
- Ferreira, T. S., Ferri, C. M., Vieira, S. F. A., Vinsentin, I. C., & Capucho, P. H. P. (2019). Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/GO. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 11(2), 108-126. <https://doi.org/10.5380/rcc.v11i2.71019>
- Flick, U. (2009). *Desenho da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed.
- Flury, R., & Schedler, K. 2006. Political versus Managerial Use of Cost and Performance Accounting. *Public Money and Management*, 26(4), 229–34. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00530.x>
- Geiger, D.R., & Ittner, C. D. (1996). The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549–567. Disponível em: [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682\(96\)00008-6](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682(96)00008-6)
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hood, C., & Peters, G. (2004). The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? *Journal of Public Administration Research na Theory*, 14(3), 267-282. <https://doi.org/10.1093/jopart/muh019>

- IFAC (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government - International Public Sector Study*. International Federation of Accountants.
- Jackson, A. & Lapsley, I., 2003. The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *The International Journal of Public Sector Management*, 16 (4/5), 359-372. <https://doi.org/10.1108/09513550310489304>
- Jethon, A., & Reichard, C. (2022). Usability and actual use of performance information in German municipal budgets: The perspective of local politicians. *Public Money & Management*, 42(3), 152–159. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1966193>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. *Strategic Finance*, 68(7), 22–30. Disponível em: <https://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/The%20rise%20and%20fall%20of%20management%20accounting.pdf>
- Jorge, S., Jesus, M. A. J. de, & Nogueira, S. P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 539-557. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992) The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. Disponível em: <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2?language=pt>
- Kuroki, M., & Motokawa, K. (2022). Do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 95–116. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0056>
- Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability and Management*, 15(3), 201–207. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00081>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355-374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Lau, E., Lonti, Z., & Schultz, R. (2017). Challenges in the measurement of public sector productivity in OECD countries. *International Productivity Monitor*, 32, 180-195.
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some Like it Non-Financial ..., *Public Management Review*, 14(7), 903-922, <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *ConTexto*, 16(32), 126-141. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/66327>



- Lutilsky, I. D., Vašiček, V., & Vašiček, D. (2012). Cost Planning and Control in Croatian Public Sector, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), 413-434, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517515>
- Mack, J. (2003). An investigation of the information requirements of users of Australian public sector financial reports (Doctoral dissertation, Queensland University of Technology).
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>
- Mohr, Z.T. (2015). An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. *Public Budgeting & Finance*, 35, 95-115. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12059>
- Mohr, Z. T. (2017). *Cost Accounting in Government: Theory and Applications*. Taylor & Francis.
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2018). *Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries*. *Public Performance & Management Review* 41(4), 696–722. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1480391>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, 81(2), 299–307. <https://doi.org/10.1111/puar.13162>
- Monteiro, R. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71–89. <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2018). Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. *Revista Espacios*, 39(3), 31. <http://www.revistaespacios.com/a18v39n03/a18v39n03p31.pdf>
- NBC TSP 34, 18 de Novembro 2021. Custos no setor público. <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.
- Painter, M., & Peters, B. G. (2010). *Administrative Traditions: Inheritances and Transplants in Comparative Perspective*. Palgrave Macmillan.
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Pereira, V.H., & Calado, J. E. (2019). Produção científica sobre custos no setor público municipal: um estudo bibliométrico. *Revista Científica Semana Acadêmica*, 166. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/producao-cientifica-sobre-custos-no-setor-publico-municipal-um-estudo-bibliometrico>

- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334–50. <https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2003.tb00709.x>
- Poljašević, J., Vašiček, V., & Kostić, M. D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money & Management*, 41(6), 456–465. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press.
- Raudla, R. (2022). Politicians' use of performance information in the budget process. *Public Money & Management*, 42(3), 144–151. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1989779>
- Raudla, R., & Douglas, J. W. (2016). *Cost Accounting in European Countries*. In *Government Cost Accounting: Theory and Applications*, edited by Zachary T. Mohr, 115–32. Taylor & Francis.
- Raudla, R., & Bur, S. (2023) Austerity and the use of performance information in the budget process, *Public Money & Management*, 43(6), 627–634. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.2020976>
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2013). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (org). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática*, (3. ed.), 76–96. Atlas.
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209–227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Rosa, F. S. da, Silva, L. C. da, & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios*, 19(10), 27–42. <https://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519003.pdf>
- Saldaña, J. (2009). *The coding manual for qualitative researchers*. Sage.
- Saliterer, I., Korac, S., Moser, B., & Brovetto, P. R. (2019). How politicians use performance information in a budgetary context: New insights from the central government level. *Public Administration*, 97, 829–844. <https://doi.org/10.1111/padm.12604>
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77–101. <http://doi.org/10.1111/faam.12116>
- Silva, A. F. da, Steindorfer, I. B., Bringel, J. H. F. de A., Nobre, J. G., & Vasconcelos, A. C. de. (2022). Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.). <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81675>

- Silva, A. M. & Miranda, R. L. (2022). Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: Percepção dos Contadores Públicos de Rondônia. *Revista Estudo & Debate*, 29(4). <https://doi.org/10.22410/issn.1983-036X.v29i4a2022.3223>
- Sneller, J., & Snels, B. (2022). Parliament's quest to improve accounting information in the Netherlands. *Public Money & Management*, 42(3), 142-143. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.2017220>
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do rs. *Revista GESTO*, 6(1), 2. <https://doi.org/10.31512/rg.v6i1.2247>
- ter Bogt, H. J. (2004). Politicians in search of performance information? – Survey research on Dutch aldermen's use of performance information. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 221-252. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00387.x>
- ter Bogt, H. J. (2008). Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions and Results - An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3) 209–41. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00451.x>
- van Helden, G. J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
- van Helden G. J., & Huijben, M. (2014), Controlling overhead in public sector organizations. *International Journal of Public Sector Management*, 27(6), 475-485. <http://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2013-0102>
- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478– 495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>

## 3.7 APÊNDICE A – ROTEIRO INICIAL DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

**Bloco 1 - Perfil do Respondente**

Perguntas	Referências
Idade: Gênero: Formação acadêmica: Tempo de atuação na área pública: Cargo/Função que ocupa atualmente (Eletivo, efetivo ou em comissão): Forma de ingresso no serviço público: Atividades exercidas: Cargo(s)/funções ocupado(s) anteriormente:	
Em relação ao sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP), instituído de forma obrigatória pela NBCT 16.11 e NBC TSP 34. você já ouviu falar?	Silva e Miranda (2022).
Como você descreveria seu conhecimento sobre a informação gerada pela contabilidade de custos?	

**Bloco 2 - Perfil do Município**

Perguntas	Referências
O município possui um sistema informatizado para a apuração dos custos (diretos e indiretos)?	Silva e Miranda (2022)
Em caso negativo, o município possui algum controle manual para a apuração dos custos diretos e indiretos?	Silva e Miranda (2022)

**Bloco 3 – Necessidades de Informações de Custos para as Principais Decisões**

Perguntas	Referências
1) Quais os principais problemas e desafios que você enfrenta diariamente, que envolvem a utilização de recursos financeiros?	van Helden (2016)
2) Quais as principais decisões (ações gerenciais) que você precisa tomar diariamente que envolvem a utilização de recursos financeiros?	van Helden e Reichard (2019)
3) Como você chega a estas decisões? Você utiliza informações contábeis/financeiras? Quais?	van Helden (2016) ter Bogt (2004)
4) Você conta com o apoio de contatos verbais/fontes informais para lhe auxiliar a chegar nestas decisões?	Poljašević et al. (2021)
5) Em que os relatórios personalizados se diferenciam das informações contidas nas demonstrações financeiras? Seria possível tomar decisões apenas com as demonstrações financeiras?	
6) Quais requisitos/qualidades as informações de custos devem possuir?	van Helden (2016)
7) Pensando em todos os itens discutidos anteriormente, enumere em ordem crescente, em quais necessidades gerenciais listadas a seguir, você considera que as informações de custos são mais úteis: ( ) <b>Orçamento:</b> Para melhorar minha decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros. ( ) <b>Redução e Controle de Custos:</b> Para análise do comportamento dos custos de atividades, serviços, setores/recursos humanos, auxiliando na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências; ( ) <b>Ajuste de Preços e Tarifas:</b> Para auxiliar no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais; ( ) <b>Avaliação de Desempenho:</b> Para auxiliar na mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado. ( ) <b>Avaliação de Programas:</b> Para auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses. ( ) <b>Outras Decisões Econômicas:</b> _____.	Lau et al. (2017); Lutilsky et al. (2012); Rogošić (2021).

## 3.8 APÊNDICE B – ROTEIRO VALIDADO DA ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

**Bloco 1 - Perfil do Respondente**

Perguntas	Referências
Idade: Gênero: Formação acadêmica: Tempo de atuação na área pública: Cargo/Função que ocupa atualmente (Eletivo, efetivo ou em comissão): Forma de ingresso no serviço público: Atividades exercidas: Cargo(s)/funções ocupado(s) anteriormente: Possui experiência anterior em custos?	
Em relação a apuração de custos na administração pública, mencionado na LC 101/00, NBCT 16.11 e NBC TSP 34, entre outros dispositivos legais, você já ouviu falar? O que você sabe sobre o tema?	
Como você descreveria seu conhecimento sobre a informação gerada pela contabilidade de custos?	

**Bloco 2 – Necessidades de Informações de Custos para as Principais Decisões**

Perguntas	Referências
8) Quais os principais problemas e desafios que você enfrenta diariamente, que envolvem a utilização de recursos financeiros?	van Helden (2016)
9) Quais as principais decisões (ações gerenciais) que você precisa tomar diariamente que envolvem a utilização de recursos financeiros?	van Helden e Reichard (2019)
10) Como você chega a estas decisões? Você utiliza informações contábeis/financeiras? Quais?	van Helden (2016) ter Bogt (2004)
11) Você conta com o apoio de contatos verbais/fontes informais para lhe auxiliar a chegar nestas decisões?	Poljašević et al. (2021)
12) Em que os relatórios personalizados se diferenciam das informações contidas nas demonstrações financeiras? Seria possível tomar decisões apenas com as demonstrações financeiras?	
13) Quais requisitos/qualidades as informações de custos devem possuir?	van Helden (2016)
14) Pensando em todos os itens discutidos anteriormente, enumere em ordem crescente, em quais necessidades gerenciais listadas a seguir, você considera que as informações de custos são mais úteis: ( ) <b>Orçamento:</b> Para melhorar minha decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros. ( ) <b>Redução e Controle de Custos:</b> Para análise do comportamento dos custos de atividades, serviços, setores/recursos humanos, auxiliando na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências; ( ) <b>Ajuste de Preços e Tarifas:</b> Para auxiliar no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais; ( ) <b>Avaliação de Desempenho:</b> Para auxiliar na mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado. ( ) <b>Avaliação de Programas:</b> Para auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses. ( ) <b>Legislação:</b> Para atender as exigências da legislação e realizar os gastos de acordo com os princípios e normas da administração pública. ( ) <b>Outras Decisões Econômicas - Descreva para quais decisões:</b>	Lau et al. (2017) Lutitsky et al. (2012); Rogošić (2021)

### 3.9 APÊNDICE C – PROTOCOLO DA PESQUISA DE CAMPO

#### 1) QUESTÕES PARA O LEVANTAMENTO PRELIMINAR COM CONTADORES

##### Bloco 1 - Perfil do Município

O município possui um sistema informatizado para a apuração dos custos (diretos e indiretos)? Qual nome?	Silva e Miranda (2022)
Em caso negativo, o município possui algum controle manual para a apuração dos custos diretos e indiretos? Qual?	Silva e Miranda (2022)
Há previsto a inclusão de um módulo para apuração de custos na contratação do sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle, de acordo com o Decreto n.º 10.540/2020? Como será?	
Existem relatórios gerenciais de custos elaborados atualmente na entidade? Quais?	
Em caso negativo, no município existe alguém capaz de assumir (competência técnica) essa tarefa e com experiência anterior em custos?	

##### 2) COLETA DOCUMENTAL

N.º do documento	Descrição

### 3.10 APÊNDICE D – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado Gestor(a) Público,

1. Por meio desta, apresentamos a pesquisa sobre o **Uso da Informação de Custos para Tomada de Decisão no Setor Público**, que está sendo realizada pela acadêmica de mestrado Giseli Pereira Sarmiento da Silva, sob a orientação do Prof. Dr. Ariel Behr na UFRGS.
2. A pesquisa tem como objetivo identificar as principais decisões que o gestor público precisa tomar diariamente, e qual o suporte de informação de custos necessário para tais decisões.
3. A pesquisa tem como público-alvo gestores públicos municipais (tomadores de decisão), podendo ser Prefeitos (preferencialmente), Secretários de Administração e/ou Fazenda.
4. A presente pesquisa foi aprovada pelo CEP - Comitê de Pesquisa da UFRGS em 07 de abril de 2023, sob Parecer n.º 5.989.702.
5. Sendo assim, vimos no presente expediente apresentar a acadêmica-pesquisadora Giseli Pereira Sarmiento da Silva, devidamente matriculada no Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade desta instituição de ensino, que buscará contato para agendamento de entrevista com a gestão do seu município, a partir deste mês.
6. Será de extrema relevância que seu município, por meio da indicação de um gestor, possa participar da pesquisa, sendo desejável, caso haja disponibilidade, que essa participação seja do representante legal do executivo.
7. Antecipadamente agradecemos sua atenção e retorno, e colocamo-nos a disposição para quaisquer esclarecimentos.

Porto Alegre, 04/05/23.

Atenciosamente,

---

Prof. Dr. Ariel Behr

---

Mestranda Giseli Pereira Sarmiento da Silva

### 3.11 APÊNDICE E – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

#### **Prezado(a) participante,**

Meu nome é Giseli Pereira Sarmiento da Silva, sou mestranda em Controladoria e Contabilidade (PPGCONT) pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Sob orientação do Professor Dr. Ariel Behr estou desenvolvendo minha pesquisa sobre o “Uso da Informação de Custos para Tomada de Decisão no Setor Público: *Design* de curso à luz da Aprendizagem Experiencial”.

O uso da informação de custos proporciona muitos benefícios ao setor público, como apoio na tomada de decisão, com o propósito de obter a melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos públicos. Desta forma, nesta pesquisa busca-se propor um curso, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial. Para isso, necessitamos entrevistar gestores públicos (tomadores de decisão) que atuam no âmbito municipal, podendo ser prefeitos, secretários ou coordenadores de área, com mais de cinco anos de experiência em administração pública.

Assim, gostaria de convidá-lo(a) a participar de forma espontânea e confidencial desta pesquisa por meio de uma **entrevista por videoconferência online**. É importante que você leia, ou que alguém leia para você, esse documento com atenção e, em caso de qualquer dúvida ou informação que não entenda, peça aos pesquisadores responsáveis pelo estudo que explique a você.

- 1. PARTICIPAÇÃO NA PESQUISA:** Sua participação consistirá em responder aproximadamente 10 perguntas de um roteiro de entrevista aos pesquisadores do projeto, com tempo de duração de em média 45 minutos. A entrevista ocorrerá em ambiente virtual (aquele que envolve a utilização da internet), através de videochamada. Sua participação é voluntária (sem remuneração), isto é, ela não é obrigatória, e você é livre para recusar-se a participar desta pesquisa e poderá retirar seu consentimento ou interromper a sua participação a qualquer momento. Você não será penalizado de nenhuma maneira caso decida não consentir sua participação, ou desistir da mesma.
- 2. RISCOS:** Destaca-se que ao participarem desta etapa da pesquisa, **em ambiente virtual**, os participantes poderão ser submetidos a desconforto, com a possibilidade de constrangimento ao responder aos questionamentos propostos, por desconhecimento do assunto ou por tratar de questões que envolvem seu posicionamento e atitudes frente a situações relacionadas a problemas financeiros do órgão sob sua gestão. Afim de minimizar estes riscos e possíveis danos, caso se sinta incomodado(a) durante esse procedimento, sinta-se à vontade para conversar com os pesquisadores, que estarão disponíveis para lhe dar as explicações necessárias para responder as questões, assim como, você terá liberdade para não responder questões que considerar constrangedoras, sem necessidade de explicação ou justificativa para tal. Os pesquisadores irão dar toda a assistência necessária e, se mesmo assim, quiser retirar seu consentimento, não haverá qualquer problema.

Assim como, a presente etapa apresenta riscos de identificação e vazamento de dados, pela exposição da imagem em vídeo. No entanto, afim de minimizar os riscos de vazamento de informações e dados do participante da pesquisa e possíveis danos, os pesquisadores estarão seguindo as normas estabelecidas pelas Resoluções 466/12 e 510/16 do Conselho Nacional de Saúde e pela Lei Federal LGPD 13709/2018, como o arquivo das informações em dispositivo local adequado.

- 3. BENEFÍCIOS:** Salieta-se como benefício ao participante, a compreensibilidade e um entendimento mais assertivo sobre o uso da informação de custos e as vantagens que ela proporciona, o que irá qualificar os seus processos de tomada de decisão.



- 4. CONFIDENCIALIDADE E PROTEÇÃO DOS DADOS:** Durante sua participação, os pesquisadores coletarão algumas informações pessoais que serão utilizadas somente para os fins desta pesquisa. Apenas os pesquisadores do projeto terão acesso a seus dados e não farão uso destas informações para outras finalidades. Você poderá decidir se sua identidade será divulgada e quais são, dentre as informações que forneceu, as que podem ser tratadas de forma pública. Caso opte pela manutenção do seu anonimato, os dados coletados durante o estudo serão identificados apenas através de um número, dessa maneira garantindo a sua confidencialidade e o sigilo nas informações coletadas, assim como a identidade pessoal. Qualquer dado que possa identificá-lo será omitido na divulgação dos resultados da pesquisa. Uma vez concluída a coleta de dados, os pesquisadores farão o download dos dados coletados para um dispositivo eletrônico local, apagando todo e qualquer registro de qualquer plataforma virtual, ambiente compartilhado ou "nuvem". Os dados serão mantidos pelo prazo de 5 anos e depois descartados.
- 5. DIREITO:** Ao participar dessa pesquisa você não estará abrindo mão de seus direitos. Se houver algum dano, decorrente da presente pesquisa, você tem garantido o direito de solicitar indenização por meio das vias judiciais (Código Civil, Lei 10.406 de 2002, Artigos 927 a 954 e Resolução CNS n.º 510, de 2016, Artigo 9º, Inciso VI).
- 6. RESULTADOS:** Os resultados da pesquisa terão acesso garantido aos participantes, e poderão se tornar públicos a partir da publicação do estudo em congressos ou periódicos científicos. Igualmente é garantido ao participante acesso ao registro de seu consentimento sempre que solicitado.
- 7. ESCLARECIMENTOS:** Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa também poderão ser esclarecidas pelos pesquisadores através dos e-mails [giseli.sarmiento@ufrgs.br](mailto:giseli.sarmiento@ufrgs.br) e/ou [ariel.behr@ufrgs.br](mailto:ariel.behr@ufrgs.br), ou telefones (51) 99XXX-XXXX(Giseli) e/ou (51) 99XXX-XXXX (Prof. Dr. Ariel).
- 8. DEMAIS INFORMAÇÕES:** De modo a garantir padrões éticos na conduta das pesquisas, a UFRGS mantém um Comitê de Ética em Pesquisa (CEP), cujo propósito é avaliar e acompanhar os projetos de pesquisa envolvendo seres humanos, em seus aspectos éticos e metodológicos, desenvolvidos na universidade. Caso necessário, o participante poderá contatar o CEP da UFRGS através das seguintes informações:
- Endereço: Av. Paulo Gama, 110, Sala 311, Prédio Anexo I da Reitoria - Campus Centro, Porto Alegre/RS - CEP: 90040-060. Horário de Funcionamento: de segunda a sexta, das 08:00 às 12:00 e das 13:00 às 17:00h.
  - Fone/whats: +55 (51) 3308.3738.
  - E-mail: [etica@propesq.ufrgs.br](mailto:etica@propesq.ufrgs.br).

Atenciosamente,

Porto Alegre – RS, \_\_\_/\_\_\_/2023

Ariel Behr  
Pesquisador Responsável

Giseli Pereira Sarmiento da Silva  
Mestranda UFRGS

### TERMO DE ACEITE

A seguir, há duas opções “**SIM e NÃO**”. Caso aceite em participar da pesquisa, marque a opção **SIM**. Caso não deseje em participar da pesquisa marque a opção **NÃO**. Ressalta-se, que **é importante guardar em seus arquivos uma cópia deste documento eletrônico de anuência**.

- SIM, CONCORDO em participar deste estudo e declaro ter sido devidamente informado(a) e esclarecido(a) pelos pesquisadores sobre os objetivos da pesquisa e os procedimentos envolvidos na mesma.
- NÃO CONCORDO em participar deste estudo.

**Em caso de concordância em participar do estudo, assinale as autorizações a seguir:**

---

#### AUTORIZAÇÃO DE USO DA IMAGEM E/OU VOZ

- AUTORIZO a divulgação de minha imagem e/ou voz
- NÃO AUTORIZO a divulgação de minha a divulgação de minha imagem e/ou voz.

---

#### AUTORIZAÇÃO DE DIVULGAÇÃO DE IDENTIDADE

- AUTORIZO a divulgação de minha identidade e listo a seguir as informações que podem ser tratadas de forma pública.

---

---

- NÃO AUTORIZO a divulgação de minha identidade, imagem e/ou voz optando, pela manutenção do meu anonimato.

## 4 COMPREENDENDO O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA TOMADA DE DECISÃO: UM QUASE-EXPERIMENTO COM GESTORES PÚBLICOS MUNICIPAIS

### RESUMO

O objetivo do artigo é conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial para gestores públicos municipais sobre o uso da informação de custos na tomada de decisão, que demonstre ser eficaz para a compreensão deste assunto, utilizando como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984). Decorrente de uma *Design Science Research* (DSR), adotou-se uma abordagem exploratória, qualitativa-quantitativa, com delineamento experimental. O quase-experimento incluiu um grupo de controle com metodologia tradicional na etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb e dois grupos de teste com atividades baseadas nas metodologias ativas *Problem Based Learning* (PBL) e *Storytelling*. Para análise de dados, foram utilizadas as técnicas de análise de conteúdo, estatística descritiva e o teste Wilcoxon. Os resultados confirmaram a eficácia da abordagem experiencial na compreensão do uso da informação de custos, mas não foram significativos na distinção entre os grupos, em que foi questionado se atividades de aprendizagem experiencial distintas afetam os resultados do aprendizado. Contribuindo teoricamente para a Educação Contábil do Setor Público, o estudo destaca a aplicação da Teoria da Aprendizagem Experiencial e apresenta novas reflexões sobre a implementação de metodologias ativas durante a etapa da Experiência Concreta. Em termos práticos, propõe um curso para promover o uso da informação de custos na tomada de decisão do gestor público municipal, oferecendo insights valiosos para capacitações futuras. Limitações incluem o tamanho da amostra, sugerindo a necessidade de estudos futuros com amostras maiores e a aplicação de outras metodologias ativas.

**Palavras-chave:** Curso. Gestores Públicos Municipais. Informação de Custos. Teoria da Aprendizagem Experiencial. Educação contábil. Quase-experimento.

### ABSTRACT

The objective of the article is to present a course proposal with an experiential approach for municipal public managers on the use of cost information in decision making, which proves to be effective in understanding this subject, using Kolb's Experiential Learning Theory (1984) as a basis. Resulting from Design Science Research (DSR), an exploratory, qualitative-quantitative approach was adopted, with an experimental design. The quasi-experiment included a control group with traditional methodology in the Concrete Experience stage of the Kolb cycle and two test groups with activities based on active Problem Based Learning (PBL) and Storytelling methodologies. For data analysis, content analysis, descriptive statistics and the Wilcoxon test were used. The results confirmed the effectiveness of the experiential approach in understanding the use of cost information, but were not significant in distinguishing between groups, in which it was questioned whether different experiential learning activities affect learning outcomes. Contributing theoretically to Public Sector Accounting Education, the study highlights the application of Experiential Learning Theory and presents new reflections on the implementation of active methodologies during the Concrete Experience stage. In practical terms, it proposes a course to promote the use of cost information in decision-making by municipal public managers, offering valuable insights for future training. Limitations include the sample size, suggesting the need for future studies with larger samples and the application of other active methodologies.

**Keywords:** Course. Municipal Public Managers. Cost Information. Experiential Learning Theory. Accounting education. Quasi-experiment.

### 4.1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, consideráveis esforços têm sido realizados para à introdução de novas práticas contábeis e de gestão no âmbito público, com o objetivo de ampliar a disponibilidade de informações que possam apoiar os gestores na melhoria de suas decisões (Mohr et al., 2021;

Pfiffner et al., 2021), como é o caso da contabilidade de custos. Mas apesar dos ganhos gerados pelo uso da informação de custos, incluindo suporte na busca pela eficiência, planejamento, monitoramento e avaliação de desempenho, visando aprimorar a qualidade do gasto e a otimização dos recursos públicos (Mättö & Sippola, 2016; Mohr et al., 2021; Rogošić, 2021) e das normativas legais existentes que determinam a sua utilização, seu uso para a tomada de decisão é limitado (Verbeeten, 2011; Carvalho et al., 2012; Mohr, 2015a; Pereira & Romão, 2015, Schoute & Budding, 2017; Rogošić, 2021; Cardoso & Rodrigues, 2023).

A literatura acadêmica internacional sobre o uso da informação contábil por gestores públicos aponta que a usabilidade desta informação depende principalmente das necessidades do usuário e sua compreensibilidade (van Helden, 2016; Jethon & Reichard, 2022). Sendo assim, além da identificação das necessidades de informação de custos por parte dos gestores públicos, é necessário que estes percebam a utilidade desta informação para a tomada de decisão e estejam familiarizados com as mesmas (Machado & Holanda, 2010, Rogošić, 2021), já que a ausência de familiaridade, falta de conhecimento e compreensão das informações contábeis tornam o processo de uso mais desafiador e impedem a sua utilização (Cohen & Karatzimas, 2022). Isto requer, portanto, o treinamento do usuário da informação contábil (van Helden & Reichard, 2019; Jethon & Reichard, 2022).

Todavia, proporcionar instrução sobre contabilidade voltada para o setor público e suas vertentes a indivíduos que não são estudantes de contabilidade demanda uma orientação e enfoque distintos, menos técnico e com linguagem facilitada, pelo fato de que contadores e usuários das informações não precisam obrigatoriamente possuir o mesmo nível de conhecimento, o que torna necessário o emprego de abordagens de aprendizado alternativas e técnicas de aprendizagem ativa para aprimorar o pensamento crítico, manter a motivação e facilitar a compreensão deste perfil de aluno (Cohen & Karatzimas, 2022; Nowotny et al., 1982)

Desta forma, a Aprendizagem Experiencial, definida como uma postura construtivista em relação à aprendizagem, sugerindo que os alunos criem significado a partir da experiência seguindo o ciclo de Kolb, se destaca por fornecer meios que possibilitam a compreensão fazendo uso da experiência, objetivando a aplicação direta em situações organizacionais, sendo portanto, muito utilizada em escolas de negócios e gestão (Butler et al., 2019; Dean et al., 2020; Gittings et al., 2020). Por isso, tende a auxiliar nesta compreensão da utilidade e uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão. Considerando o contexto apresentado, este estudo pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **que formato um curso com abordagem experiencial destinado a gestores públicos sobre o uso da informação de custos para qualificar a tomada de decisão demonstra ser o mais eficaz para a compreensão deste assunto?**

De caráter exploratório com delineamento experimental, resultado de uma *Design Science Research* (DSR), este estudo visa atender as recomendações de Gitting et al. (2020), se predispondo a investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado, comparando e contrastando mais de uma atividade dentro do mesmo estudo. Assim sendo, o objetivo deste estudo consiste em conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial destinado a gestores públicos sobre o uso da informação de custos para qualificar a tomada de decisão, que demonstre ser eficaz para a compreensão deste assunto, utilizando como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984).

Primeiramente, com base na literatura (Kolb, 1984; Butler et al., 2019), postula-se que um curso com abordagem experiencial demonstra ser eficaz para a compreensão do uso da informação de custos na tomada de decisão por gestores públicos. Segundo, postula-se que atividades experienciais distintas na Etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb afetam os resultados do aprendizado, conforme a indicação de Gitting et al. (2020).

Justifica-se a realização desta pesquisa, tendo em vista que a preparação e capacitação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores que permeiam a administração pública, e que dificultam o desenvolvimento de novas práticas (Kosmas & Dimitropoulos, 2014). Deste modo, investir na educação contábil do setor público, mediante a oferta de cursos e treinamentos adequados é crucial devido à sua estreita relação com diversos elementos. Isso inclui impulsionar reformas eficazes, otimizar a utilização de recursos e preparar adequadamente os gestores que precisam ser capazes de entender os conceitos fundamentais da contabilidade aplicada ao setor público e seus seguimentos, possibilitando uma melhor preparação para as mudanças e avanços desta prática (Karatzimas et al., 2022).

Além do mais, van Helden e Reichard (2019) relatam que os fatores que explicam a usabilidade são os antecedentes relevantes, como o grau em que os usuários adotaram algum conhecimento sobre a informação contábil fornecida. Porém os autores constataram que não há muita informação disponível sobre como melhorar a alfabetização dos usuários da informação contábil, ou seja, sua capacidade de ler e compreender os vários formatos da informação contábil, por meio de treinamento ou experiência prática. E além do mais, a maioria dos estudos sobre educação contábil do setor público não emprega uma base teórica (Karatzimas et al., 2022).

Ademais, a mensuração de custos no setor público tornou-se uma prática imprescindível e inadiável, especialmente diante da recessão econômica e de outras problemáticas que impactam significativamente as finanças públicas, além da necessária eficácia na administração dos recursos públicos e dos dispositivos legais que exigem a implementação de um controle de custos nas entidades públicas. Como é o caso do Brasil, que desde a década de 60 possui

previsão legal para isso, porém, encontra-se nos estágios iniciais de implantação (Fernandes & Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018, Cardoso & Rodrigues, 2023).

Pelos motivos citados, a mensuração de custos no setor público tem ganhado notável destaque tanto no cenário governamental quanto no meio acadêmico. Contudo, as pesquisas disponíveis geralmente se concentram na avaliação do estágio de implementação do controle de custos e na identificação dos principais obstáculos enfrentados ao introduzir esse sistema, além de abordar as percepções de contadores e gestores sobre o assunto (Verbeeten, 2011; Lutitsky et al., 2012; van Helden & Huijben, 2014; Mohr, 2015; Schoute & Budding, 2017; Cavichioli et al., 2018; Mohr et al., 2021; Rogošić, 2021; Cardoso & Rodrigues, 2023).

Diante do exposto, a presente pesquisa tem sua importância por apresentar um artefato (curso) que visa colaborar para a difusão do conhecimento geral sobre o uso da informação de custos no setor público, a fim de impulsionar e otimizar a utilização desta informação pelos gestores, contribuindo assim, para a prática profissional. E, de modo simultâneo, por acrescentar contribuições significativas à educação contábil do setor público e à Teoria da Aprendizagem Experiencial.

## 4.2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, apresenta-se o referencial teórico sobre a informação de custos para qualificar a tomada de decisão do gestor público e sobre a educação contábil do setor público e a aprendizagem experiencial.

### 4.2.1 Informação de custos para qualificar a tomada de decisão do Gestor Público

Os gestores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para e cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas (Machado & Holanda, 2010), o que exige diferentes ferramentas contábeis (Poljašević et al., 2021). Aprimorar a qualidade dos serviços oferecidos à população só será possível se a administração pública conseguir ofertar os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores, e para atingir esta alocação eficiente de recursos é indispensável a compreensão sobre custos (Alonso, 1999).

A contabilidade de custos pode ser definida como a aplicação dos conceitos da contabilidade gerencial, método de coleta, análise e apresentação de dados, com a finalidade de fornecer informações relevantes para planejar e controlar custos (CIMA, 2005), cujo o propósito principal é subsidiar a tomada de decisão (Kaplan & Norton, 1992), pois apresenta dados

significativos que auxiliam os gestores a decidir, por exemplo, sobre investimentos e estruturação de processos eficientes e eficazes (Shank & Govindarajan, 1997). A informação de custos, portanto, pode ser utilizada pelas entidades públicas como base de informação para a tomada de decisão, isto é, decisões sobre preços de serviços, criação de novos programas, novas direções para um programa específico, introdução de novos serviços e etc. (Lutitsky et al., 2012).

A proposta de incorporar a informação contábil de custos no âmbito do setor público está alinhada com os princípios da *New Public Management* (NPM). Esta abordagem representa um conjunto de reformas administrativas introduzidas por vários países anglo-saxões a partir da década de 70, com o objetivo de aplicar práticas de gestão do setor privado na esfera pública (Pereira & Romão, 2015; Cavichioli et al., 2018). A doutrina da NPM busca melhorar a eficiência e eficácia no setor público mediante a utilização de ferramentas de gestão (Hood, 1995; Hood & Peters, 2004; Pollitt & Bouckaert, 2004).

No contexto mencionado, a contabilidade de custos desempenha um papel crucial ao contribuir para a conscientização financeira das organizações públicas (Mohr et al., 2021). Embora, no setor público, os recursos geralmente não estejam vinculados ao preço do serviço (Bryson, 2011), as informações geradas pela contabilidade de custos são consideradas relevantes, por fornecer insights para reduzir custos, descentralizar atividades, oportunizar a gestão de desempenho e aumentar a responsabilidade gerencial (Verbeeten, 2011).

Em seu estudo sobre os governos subnacionais suíços, Flury e Schedler (2006) constataram que as informações sobre a relação custo-desempenho são necessárias para a elaboração de orçamentos. Os resultados empíricos do estudo de Rogošić (2021) ao explorar o uso da informação de custos no governo local da Croácia indicaram que a informação de custos é mais útil para o planejamento e controle. Já Oseifuah (2014) destacou que com a utilização desta ferramenta, é possível obter informações mais exatas e ter a percepção clara dos fatores que geram custos, o que otimiza o processo de tomada de decisão.

De acordo com o estudo realizado por Mohr (2015b), a contabilidade de custos torna mais precisas e úteis as informações correspondentes às estimativas de custos de programas e serviços para fins comparativos. O autor ainda elucidou a importância desta na medição de desempenho das organizações para fins gerenciais. Assim como, Mohr et al. (2018) constataram que a contabilidade de custos pode ser usada juntamente com outras práticas de NPM, dentre elas, a gestão de desempenho, permitindo aos gestores coletar informações sobre os custos de diferentes programas, produtos e resultados, e calcular medidas de eficiência.

Sem o conhecimento dos custos pelo setor público é difícil saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado. Com a redução de desperdícios e melhora da qualidade do gasto, é possível

baixar a arrecadação sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais. Cabe ressaltar, que decisões relacionadas a investimentos, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que devem ser considerados, caso o contrário, provocarão desequilíbrios financeiros severos a organização (Rezende et al., 2010).

No entanto, estudos como o de ter Bogt (2008) e Schoute e Budding (2017) em organizações governamentais locais holandesas, de Verbeeten (2011) em organizações do setor público da Holanda, Carvalho et al. (2012) e Pereira e Romão (2015) em municípios portugueses, Mohr (2015a) em governos locais dos Estados Unidos e Cardoso e Rodrigues (2023) no governo federal brasileiro constataram que o uso da informação de custos para tomada de decisão é limitado, já que esta informação é usada principalmente para atender aos *stakeholders* externos, para fins de prestação de contas e cumprimento da legislação. E que pressões normativas e arbitrárias não garantem que a implantação do sistema de custo tenha foco nos usuários da informação, podendo levar anos até que essa informação seja utilizada para fins gerenciais.

Sendo assim, é necessário que os gestores percebam a utilidade das informações de custos, e estejam familiarizados com esta informação para o aprimoramento dos processos de tomada de decisão (Machado & Holanda, 2010, Rogošić, 2021). Em seu estudo sobre o uso da informação contábil por gestores públicos, Jethon e Reichard (2022) relataram que a usabilidade decorre principalmente das necessidades de informação do usuário e sua compreensibilidade, que por sua vez, depende do treinamento do usuário.

Neste sentido, Karatzimas et al. (2022) destacam que a educação contábil no setor público desempenha um papel essencial no bom funcionamento das atividades governamentais, e relatam que a oferta de cursos relevantes e treinamento adequados para os gestores públicos se fazem necessários para a utilização dos recursos de forma eficiente, promoção de reformas efetivas e avanços da prática contábil, como observado em várias reformas da Nova Gestão Pública e da Nova Gestão Financeira Pública. Logo, o treinamento do usuário da informação de custos com uma abordagem adequada tende a auxiliar na compreensão e contribuir para o uso desta informação na tomada de decisão.

#### **4.2.2 Educação contábil do setor público e a aprendizagem experiencial**

A educação contábil do setor público desempenha um papel fundamental para o bom andamento das atividades governamentais. A internacionalização da contabilidade do setor público e a instituição de novas práticas contábeis têm aumentado a demanda por programas de estudos nessa área. Os atuais e futuros servidores e administradores devem ter ciência e serem



capazes de entender os conceitos fundamentais da contabilidade do setor público, suas mudanças e avanços (Karatzimas et al., 2022).

A pesquisa em educação contábil do setor público é bastante limitada, principalmente devido ao domínio da contabilidade empresarial, que possui a prevalência de pesquisas sobre este tema (Mead, 2001; Cordery, 2013; Stout et al., 2013; Karatzimas, 2022). Mas observa-se uma crescente importância dada à educação contábil do setor público, que vem recebendo atenção acadêmica em várias conferências e simpósios internacionais (por exemplo, as conferências bienais de 2019 e 2021 do CIGAR, o 20º Simpósio Anual de OECD *Senior Financial Management and Reporting Officials Symposium* e o 2022 Oficina CIGA) (Karatzimas et al., 2022).

O estudo de Karatzimas et al. (2022) consistiu em uma Revisão Sistemática de Literatura em publicações de periódicos no qual explora o desenvolvimento e o foco da pesquisa em educação contábil no setor público e seu status atual. Sua análise revela lacunas importantes e discute direções futuras de pesquisa argumentando que a pesquisa deste tema precisa ampliar seu escopo para enfrentar os desafios contemporâneos do setor público.

Outros estudos se dedicaram ao ensino de assuntos relacionados a contabilidade do setor público a estudantes e não estudantes de contabilidade. Waymire et al. (2015) se concentraram no ensino de relatórios financeiros externos em programas de políticas públicas discutindo como isso poderia ajudar futuros administradores públicos a entender estes relatórios e usá-los para facilitar a comunicação. Já o estudo de Allen (2013) compartilhou ideias sobre como ensinar estudantes e o público em geral sobre gastos governamentais e dívida nacional.

No entanto, Cohen e Karatzimas (2022) constataram que é necessário ter uma abordagem e foco diferentes no ensino de contabilidade aplicada ao setor público e suas ramificações para não estudantes de contabilidade, como é o caso de gestores públicos, que podem possuir formações distintas. O que sustenta as alegações de Nowotny et al. (1982), que ao investigar maneiras de alcançar uma melhor experiência de treinamento para gestores públicos do governo local da Louisiana, caso em que o ensino ultrapassou as barreiras universitárias, afirmaram que a instrução deste público necessita ser significativamente diferente se comparado a estudantes universitários, devido a diversidade de formação e experiências, a necessidade de os participantes manterem-se motivados durante as aulas, tendo em vista a participação voluntária e a não atribuição de notas, e ainda, considerando que maioria dos participantes sente que está abrindo mão de um tempo valioso para participar do treinamento, o que exige o uso de ferramentas e técnicas de aprendizado alternativas.

Neste caso, destaca-se a aprendizagem experiencial, um aprimoramento natural para a educação contábil, que envolve inerentemente a participação do aluno no processo de aprendizagem, fornecendo um meio para integrar contexto, compreensão e experiência (Butler et al., 2019) e por isso pode trazer vários benefícios ao ensino contábil do setor público e à evolução desta prática.

#### 4.2.2.1 Aprendizagem experiencial

O principal propósito e objetivo da experiência para a aprendizagem é preparar o indivíduo adulto para executar suas responsabilidades, por intermédio da aquisição de informações e conhecimentos, tornando-se fundamental neste processo a utilização de experiências reais ou mais próximas da realidade (Dewey, 1979).

A Teoria da Aprendizagem Experiencial foi criada para fortalecer uma base intelectual voltada para a prática da aprendizagem experiencial, respondendo ao apelo de John Dewey por uma teoria da experiência para orientar a inovação educacional, e é uma síntese das obras de grandes estudiosos do século XX (Kolb & Kolb, 2017), conforme demonstrado na Figura 4.1.



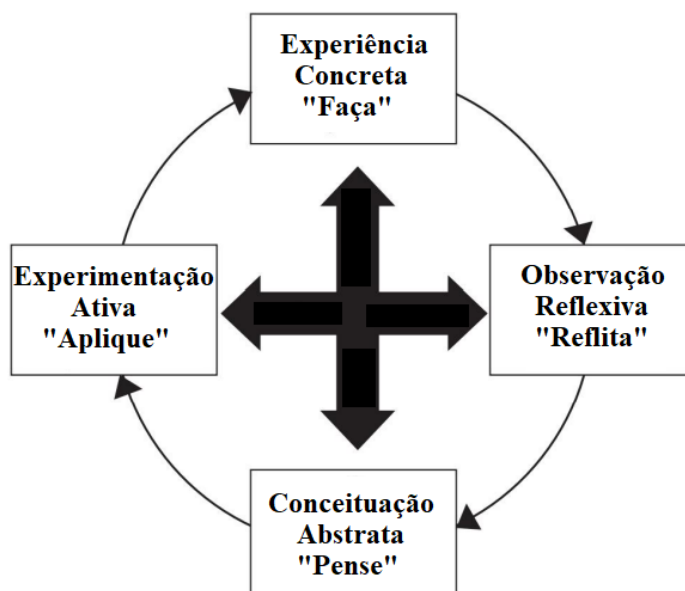
**Figura 4.1.** Estudiosos que fundamentam a aprendizagem experiencial  
Fonte: Kolb e Kolb (2017).

Definida como uma postura construtivista em relação à aprendizagem, a Teoria da Aprendizagem experiencial sugere que os alunos criem significado a partir da experiência

seguindo o ciclo de aprendizagem de Kolb, enquanto ainda reconhece que os alunos, de forma individual, aprendem de maneiras diferentes (Kolb, 1984; Kolb & Kolb, 2005).

Em 1984, Kolb desenvolveu um modelo composto por quatro elementos para descrever a aprendizagem experiencial. A primeira etapa deste ciclo consiste na **Experiência Concreta**, na qual o aluno vivencia uma atividade. Na segunda etapa, **Observação Reflexiva**, o aluno reflete conscientemente sobre a experiência proporcionada por esta atividade. A **Conceituação Abstrata** é o terceiro estágio, onde o aluno tenta conceituar a compreensão dos conceitos, teorias e análise da vivência, ou seja, o aluno está tentando relacionar sua compreensão da experiência concreta com sua compreensão conceitual existente. A **Experimentação Ativa** é a última fase do ciclo, e caracteriza-se pela aplicação prática dos conhecimentos, onde o aluno testa ou aplica aquilo que compreendeu.

Esses passos foram adequadamente simplificados e explicados por Butler et al. (2019) como “Faça, Reflita, Pense e Aplique”, facilita a aprendizagem proporcionando aos alunos uma oportunidade de: participar de uma experiência concreta (Faça); refletir sobre essa experiência e outras informações (Reflita); desenvolver lógica teórica entre conhecimentos atuais e anteriores a experiência (Pense); e usar essas teorias para tomar decisões ou resolver problemas (Aplique). A tensão criativa entre estes quatro módulos, resulta na criação do novo conhecimento (Kolb, 1984).



**Figura 4.2.** O ciclo de aprendizagem experiencial

Fonte: Adaptada de Kolb e Kolb (2017) com base em Butler et al. (2019).

Para Dewey (1979), as instituições de ensino profissional devem adotar estratégias que possibilitem experiências reais para atender as necessidades e expectativas dos estudantes.

Desta forma, a aprendizagem experiencial se destaca como um processo de aprendizagem por meio da prática, que pode melhorar a aprendizagem do aluno e seu desempenho no local de trabalho, mediante o desenvolvimento de habilidades de pensamento crítico, experiência em resolução de problemas e capacidade de lidar com questões complexas (Butler et al., 2019).

Os benefícios da aprendizagem experiencial têm sido bem documentados na educação contábil, com uma crescente nos últimos anos (Dellaportas & Hassall, 2013; Butler et al., 2019; Popova & Wright, 2019; Dean et al., 2020; Gittings et al., 2020; Malywanga et al., 2020; Chiang et al., 2021; Boland et al., 2022; Lee et al., 2022).

Por exemplo, o estudo de Dellaportas e Hassall (2013) enfatiza que a aprendizagem experiencial permite que os alunos apliquem os conceitos aprendidos a experiências em suas carreiras profissionais. Já Butler et al. (2019), incorporam o ciclo de Kolb na explicação dos benefícios do bom uso de atividades de aprendizagem experienciais, e fornecem recursos para ajudar os professores a adotar estas atividades em seus cursos.

Já Gittings et al. (2020), por meio de uma revisão de literatura, inferem sobre uma visão positiva relacionada ao uso de atividades experienciais na educação contábil. Após a apresentação dos resultados da triagem dos artigos, os autores discutiram recomendações para pesquisas futuras pouco exploradas. A Tabela 4.1 evidencia estas recomendações.

**Tabela 4.1**

Recomendações para pesquisas futuras no ensino experiencial de contabilidade

<b>Recomendação</b>	<b>Síntese da recomendação</b>	<b>Contribuição</b>
1ª) Habilidades transferíveis	Pesquisas futuras devem focar nas habilidades individuais transferíveis e tentar testá-las com mais profundidade. Quando as <i>soft skills</i> foram incluídas em um estudo, na maioria das vezes, elas foram evidenciadas apenas pela autoavaliação dos alunos, Devido a sua relevância, torna-se importante medir o efeito das atividades experienciais nas habilidades transferíveis de forma mais confiável.	Os resultados desses estudos seriam extremamente relevantes tanto para os órgãos profissionais quanto para os educadores contábeis, uma vez que os órgãos profissionais exigem habilidades sociais como parte dos padrões de credenciamento de seus cursos.
2ª) Características do aluno que afetam os resultados de aprendizagem	Investigar se uma atividade experiencial beneficia alguns alunos mais do que outros, de acordo com a característica do aluno (ex. idade, demografia). A literatura anterior implica ou assume que o benefício é semelhante para todos os alunos.	Os resultados de tais estudos podem ajudar os educadores contábeis na tomada de decisões que melhor beneficiem seu grupo específico de alunos.
3ª) Características da atividade experiencial que afetam os resultados do aprendizado	Investigar como as características da atividade experiencial podem afetar os resultados do aprendizado, comparando e contrastando mais de uma atividade dentro do mesmo estudo. Os estudos encontrados na revisão tendiam a isolar uma atividade experiencial, examinando o resultado da sua aplicação, e ainda, referindo-se a estas atividades coletivamente, como um grupo ao discutir seus benefícios. Mas, questiona-se: atividades experienciais diferentes fornecem benefícios iguais? quais	Ajudaria a fornecer evidências se a literatura sobre a Teoria da Aprendizagem Experiencial mais ampla é precisa ao se referir as atividades experienciais como um grupo ou se deveria haver diferenciação entre as atividades na literatura. Além disso, forneceria mais informações para os educadores decidirem qual ou

	atividades são melhores para determinados benefícios desejados?	que tipo de atividade experiencial usar em seu ensino.
4ª) Benefícios pouco pesquisados	Avaliar os benefícios anunciados das atividades experiências com mais detalhes, para refletir melhor a importância que eles recebem na literatura sobre a Teoria da Aprendizagem Experiencial (Ex: engajamento, aprendizado ao longo da vida).	Não relatado pelos autores.
5ª) Desenho e análise da pesquisa	Pesquisas futuras devem empregar métodos mais avançados, tanto de coleta quanto na análise de dados. Na coleta de dados, observou-se que poucas pesquisas forneceram informações de linha de base sem o uso de atividades experienciais para comparação, e que houve baixa utilização de grupos de controle. Na análise de dados, constatou-se o uso de técnicas simples e semelhantes. Assim recomenda-se, por exemplo, o uso de um teste t pareado para comparar medições antes e depois de uma aprendizagem experiencial, de um mesmo aluno, bem como incorporar formas mais sistemáticas na análise qualitativa.	Os autores alegam que a pesquisa nessa área está pronta para progredir para níveis mais elevados de qualidade.

Fonte: elaborada com base em Gittings et al. (2020).

Estudos como o de Chiang et al. (2021) e Lee et al. (2022) avaliam o ensino de conteúdos específicos utilizando a aprendizagem experiencial, e no geral, confirmam os efeitos positivos dessa abordagem de aprendizado. Neste aspecto, a Teoria da Aprendizagem Experiencial passa a ser aplicável neste estudo, uma vez que seus preceitos servirão de base para a condução do curso.

#### 4.2.2.2 Experiência Concreta e o uso de metodologias ativas

A Experiência Concreta (Faça), primeira etapa do ciclo de Kolb, diz respeito a experiências que envolvem a interação direta com situações desafiadoras que demandam resolução de dilemas. As ações são referenciadas em conhecimentos e processos mentais já existentes, aprendidos anteriormente. A experimentação, sobretudo, constitui uma fonte essencial para a obtenção de elementos que contribuirão para aprendizados futuros (Kolb, 1984).

Desse modo, o primeiro passo para desenvolver a aprendizagem experiencial é escolher uma atividade para a etapa da Experiência Concreta que esteja alinhada com os objetivos de aprendizagem previamente definidos. Butler et al. (2019), em seu estudo, exibem uma lista de atividades experienciais, como estudo de caso, saídas de campo, exercício práticos, observações e afins. Para os autores, a experiência deve envolver componentes de pensamento crítico, como articulação de problemas, pesquisa, modelagem de decisão, por isso, é recomendável o uso de atividades que envolvam metodologias ativas.

Convém esclarecer que, a educação experiencial é mais ampla do que a aprendizagem ativa. A aprendizagem ativa envolve autenticidade, aplicação prática, engajamento ativo e enfrentamento de desafios, e pode resultar em uma melhor compreensão e retenção do

conhecimento, habilidades aprimoradas de resolução de problemas e um pensamento crítico mais desenvolvido, porém não possui certos elementos essenciais para a construção do conhecimento. Desta forma, a Teoria da Aprendizagem Experiencial vai além da aprendizagem ativa ao incluir, de forma cíclica, as fases de reflexão, teorização e aplicação, possibilitando que os alunos aprendam em um nível mais profundo (Kolb, 1984).

Para esta etapa, portanto, sugere-se a adoção de metodologias ativas que motivem os alunos a aprender sobre o conteúdo, atuando como impulsionadoras para novas aprendizagens. Ao mesmo tempo, essas abordagens devem permitir que os alunos apliquem seus conhecimentos prévios na resolução de desafios educacionais (Kolb, 1984).

Neste contexto, dentre as metodologias ativas, destaca-se o PBL - *Problem Based Learning*, que emprega desafios como meio de estimular a aprendizagem, permitindo que os estudantes aprimorem suas capacidades de resolver problemas enquanto buscam e adquirem o conhecimento necessário. Contudo, o principal estímulo para sua aplicação não está apenas nas habilidades que promove nos alunos, mas sim na experiência de aprendizado proporcionada (Milne & McConnel, 2001).

Outra metodologia que está em sintonia com os preceitos da aprendizagem experiencial é a *Storytelling*. Segundo Fink (2003), a observação indireta por intermédio da contação de histórias é uma maneira fácil e pedagógica de trazer a experiência para a sala de aula, tendo como vantagem a possibilidade de expandir de maneira significativa a variedade de fenômenos aos quais os alunos têm acesso. Simmons (2006) afirma que a utilização de histórias em estudos de caso de decisão, é um método eficaz para trazer situações do mundo real de indivíduos e seus dilemas para dentro da sala de aula, fazendo com que os alunos se envolvam pessoalmente com estes dilemas, o que diminui a passividade e incentiva os alunos a engajarem-se mais entusiasmamente em seu processo de aprendizagem.

Nowotny et al. (1982) já indicavam o uso de histórias para ilustrar alguns pontos e a resolução de problemas como forma de manter os participantes motivados. Para fins comparativos, a Tabela 4.2 expõe as principais características do PBL e *Storytelling*.

**Tabela 4.2**Principais características das metodologias ativas PBL e *Storytelling*

Metodologia	<i>Problem Based Learning (PBL)</i>	<i>Storytelling</i>
Características	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Problema Inicial</b> Inicia pela explanação do problema pelo professor. Os problemas são contextualizados, complexos e fazem referência a situações que os alunos enfrentarão em suas atividades profissionais, o que os ajuda a ver a relevância e aplicação prática do que estão aprendendo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Narrativa como elemento central</b> O professor expõe a narrativa (história) que envolve personagens diante de diferentes conflitos, permitindo aos alunos refletir sobre como agir ou tomar decisões em determinadas situações. A trama deve conter contextos significativos para os conceitos elucidados, ajudando os alunos a relacionar o conteúdo com experiências pessoais e do mundo real.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Facilitação do professor</b> Em vez de ser um transmissor de conhecimento, o professor age como um facilitador, que guia e apoia os alunos, proporcionando recursos e feedback.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Comunicação do professor</b> O professor deve atuar como um bom comunicador, despertando a atenção e interesse no aluno. Para isso, ele pode utilizar uma variedade de mídias, incluindo texto escrito, áudio, vídeo, imagens e afins.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Colaboração</b> A colaboração é incentivada. Os alunos frequentemente trabalham em grupos para resolver problemas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Engajamento emocional</b> A história deve envolver emocionalmente os alunos, tornando o conteúdo mais memorável e significativo.</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Benefícios ao aprendizado</b> O foco está na aplicação prática do conhecimento adquirido para resolver o problema proposto, desta maneira, os alunos aprendem a conectar teoria e prática. O PBL não parte com um problema originado da teoria, portanto, o aluno não achará a resposta em exercícios semelhantes ou na bibliografia. Assim, o aluno é desafiado a propor novas soluções, novas ideias, o que estimula a sua capacidade criativa e inovadora, e gera maior responsabilidade na sua própria aprendizagem. Não se concentra apenas no conhecimento, mas também no desenvolvimento de habilidades como resolução de problemas, pensamento crítico e tomada de decisões eficaz.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Benefícios ao aprendizado</b> As histórias incorporam situações práticas e aplicadas, conectando os conceitos teóricos à vida cotidiana. Assim, estimulam a imaginação dos alunos, incentivando a criatividade e a capacidade de visualizar conceitos abstratos. E os motivam a manter o interesse e a curiosidade ao longo do processo de aprendizagem. O <i>Storytelling</i> fornece um formato organizado que ajuda na memorização e retenção de informações, e torna o processo de aprendizado mais lúdico, proporcionando um ambiente descontraído e propício à participação ativa dos alunos.</li> </ul>

Fonte: elaborada com base em Leal et al. (2019).

Diante do que foi manifestado, Chiang et al. (2021) concluem que a aprendizagem experiencial facilita e estimula o uso de estratégias de aprendizagem ativa. Sendo assim, no curso, para a fase da Experiência Concreta serão utilizadas e testadas as atividades experienciais sustentadas nas metodologias ativas expostas neste referencial.

### 4.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

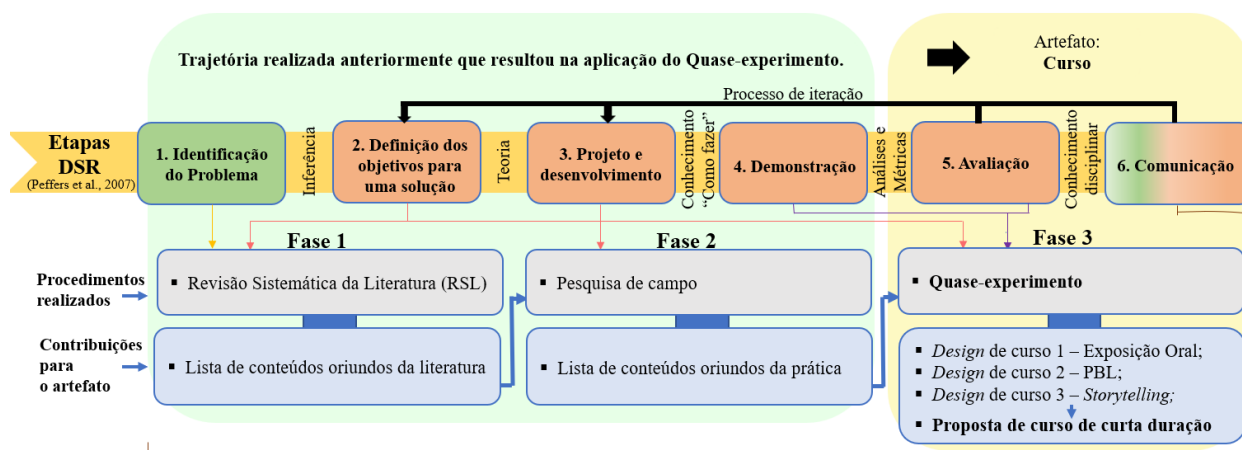
Para atingir o objetivo deste estudo, que consiste em conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial para a gestores públicos sobre o uso da informação de custos na tomada de decisão, que demonstre ser eficaz para a compreensão deste assunto, utilizando como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984), realizou-se uma pesquisa de caráter exploratória, qualitativa-quantitativa, com delineamento experimental, uma vez que quando não é possível atingir o mesmo grau de controle que é utilizado na pesquisa experimental propriamente dita, deve-se utilizar o delineamento denominado quase-experimento (Campbell & Stanley, 2015).

Convém destacar que este estudo é resultado de uma *Design Science Research* (DSR), método de trabalho detentor de uma abordagem pragmática que fundamenta e operacionaliza a condução de pesquisas das quais o objetivo é desenvolver um artefato que permita encontrar uma solução satisfatória para um problema prático específico (March & Smith, 1995; van Aken, 2004; Dresch et al., 2015).

O surgimento da abordagem conhecida como ciência do *design* quebrou os paradigmas estabelecidos nas ciências tradicionais, as quais se concentram em explicar, descrever e explorar fenômenos específicos e suas inter-relações. Do ponto de vista epistemológico, a ciência do *design* preocupa-se em assegurar que os estudos se dediquem à proposição de soluções que colaborem para a resolução de problemas, promovendo, assim, a redução da lacuna entre teoria e prática (Dresch et al., 2015).

Para Simon (1996) o artefato é algo criado pelo homem com o propósito de resolver problemas, e March e Smith (1995) acrescentam que este artefato pode ser constructos, modelos, métodos ou instanciações. Nesta pesquisa, o **artefato** proposto é um **modelo de curso** voltado a gestores públicos que contribua para o uso da informação de custos de modo a aprimorar os processos de tomada de decisão. A Figura 4.3 ilustra a trajetória percorrida que resultou neste estudo, seguindo as 6 etapas propostas por Peffers et al. (2007) para a condução de uma DSR.



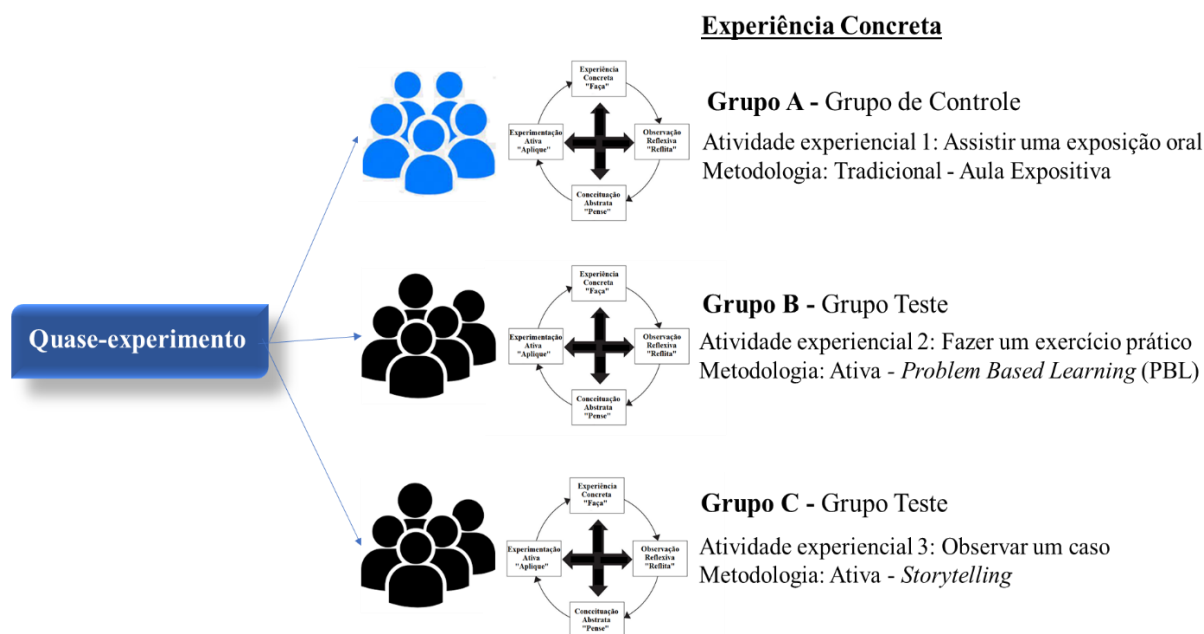


**Figura 4.3.** Trajetória da DSR até o quase-experimento

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa com base em Peffer et al. (2007).

Na fase do quase-experimento foram utilizadas as técnicas de **grupo focal**, **observação** e **questionário**. O grupo focal serviu para aplicação do quase-experimento, que consistiu na testagem de qual formato de curso com abordagem experiencial demonstra ser o mais efetivo para a compreensão do tema proposto “uso da informação de custos para qualificar à tomada de decisão do gestor público municipal”. Para isto, foram utilizados 3 grupos (1 grupo de controle e 2 grupos testes), que correspondem a 3 formatos (*design*) de cursos diferentes.

Em todos os grupos houve a aplicação do ciclo de Kolb. Porém, no grupo de controle, denominado Grupo A, a etapa da Experiência Concreta contou com uma abordagem tradicional. A atividade realizada foi assistir uma exposição oral, por meio de uma Aula Expositiva (em formato de palestra) sem o uso de metodologias ativas. Nos demais grupos testes, denominados Grupo B e C, a etapa da Experiência Concreta envolveu atividades experienciais distintas, como fazer um exercício prático e observar um caso, com base nas metodologias ativas *Problem-Base Learning* (PBL) e o *Storytelling*. As demais etapas (Observação Reflexiva, Conceituação Abstrata e Experimentação Ativa) mantiveram-se iguais nos 3 grupos. A Figura 4.4 elucida os grupos de análises do quase-experimento.



**Figura 4.4.** Grupos de análise do quase-experimento

O emprego destes 3 grupos de análises, deu-se ainda com o intuito de investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado, comparando e contrastando mais de uma atividade dentro do mesmo estudo, fornecendo informações de linha de base para comparação utilizando um grupo de controle, seguindo a recomendação de Gitting et al. (2020), exposta na Tabela 4.1.

As observações do quase-experimento foram registradas no Protocolo da Observação (Apêndice A). Já o questionário foi aplicado em dois momentos, na etapa inicial e final do curso, e serviu para a avaliação do artefato e da aprendizagem (Apêndice B). Os questionários “1A” (antes do curso) e “2D” (depois do curso) eram compostos por quatro blocos. O primeiro bloco “Perfil dos Respondentes”, no questionário 1A tinha como objetivo obter as características dos participantes. Já no questionário 2D, com menos questões, a intenção era identificar os respondentes para que fosse possível fazer a análise pareada das respostas.

O segundo bloco “Sobre o curso – Organização” tinha como propósito captar a satisfação dos participantes com relação ao curso de maneira geral. O questionário 1A continha questões relacionadas ao que motivou os participantes a se inscreverem, e no questionário 2D sobre o que acharam do curso, pontos fortes e fracos, por exemplo. O terceiro e quarto blocos “Sobre o curso – Aprendizagem” e “Avaliação do Aprendizado” abrangiam questões idênticas

nos dois questionários, com a finalidade de avaliar a percepção do aluno sobre os conhecimentos adquiridos e medir a evolução da sua aprendizagem.

Para a seleção da amostra não-probabilística utilizou-se o critério tipicidade ou intencional (Colauto & Beuren, 2013), bem característico da abordagem experimental em pesquisas de tais naturezas. Desta forma, foi composta por gestores públicos (tomadores de decisão, podendo ser prefeitos, secretários e/ou coordenadores) que se disponibilizaram a participar do curso. O convite para participação do curso foi distribuído, inicialmente, entre os gestores públicos da rede de contatos dos pesquisadores. Os convites subsequentes ocorreram por intermédio do método bola de neve, em que se solicitou aos gestores que convidassem possíveis participantes. A plataforma *Eventbrite* foi usada para auxiliar no controle das inscrições. Ao todo, obteve-se 73 inscrições.

A coleta de dados ocorreu entre os meses de novembro e dezembro do ano de 2023. Estiveram presentes nas aplicações do quase-experimento 40 participantes, o que corresponde a 55% dos inscritos. Dentre os participantes, 33 foram considerados para a análise dos dados por fazerem parte do público-alvo (tomadores de decisão, podendo ser prefeitos, secretários e/ou coordenadores). Todos os participantes foram informados que se tratava de uma pesquisa acadêmica, porém, apenas os objetivos do curso foram repassados, não sendo mencionando sobre os tratamentos do quase-experimento. Todos assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice C). Convém ressaltar ainda, que a presente pesquisa passou pelo Comitê de Ética em Pesquisa da UFRGS (CEP), aprovada em 07 de abril de 2023, sob Parecer n.º 5.989.702.

Para a análise de dados, obtidos por meio da observação, da participação no grupo focal e da aplicação dos questionários 1 e 2 referentes a questões discursivas, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo baseada na categorização e classificação dos dados, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens (Bardin, 2021). As categorias relacionadas a “motivações para participação no curso” e “opinião sobre pontos fortes e fracos do curso” foram definidas a posteriori, ou seja, surgiram da própria análise dos dados (*data driven*). O aplicativo *Voyant Tools* foi empregado para apoiar nas categorizações e auxiliar na seleção das ilustrações mais apropriadas para os resultados alcançados.

Já os dados obtidos por intermédio da aplicação dos questionários 1 e 2 referentes a questões objetivas do quase-experimento foram avaliados por estatística descritiva, utilizando medidas de tendência central e variação, e também, pelo teste Wilcoxon. Como já mencionado, aplicação do questionário em dois momentos (início e final do curso), deu-se com o propósito de obter a percepção dos participantes sobre a experiência e sua eficácia para o aprendizado, de forma pareada,

a fim de comparar as medições de um mesmo aluno antes e depois do treinamento. O uso de métodos pareados na análise quantitativa e sistemáticos na análise qualitativa seguiu a recomendação de Gitting et al. (2020) referente a análise das pesquisas, demonstrada na Tabela 4.1.

Os procedimentos metodológicos realizados objetivam atentar com o rigor e a qualidade da pesquisa, e procuram tornar os dados da pesquisa mais transparentes, conferindo uma maior confiabilidade (Flick, 2009), que está relacionada à capacidade de repetição para gerar os mesmos resultados e minimizar os erros e vieses do estudo (Yin, 2015), possibilitando ainda, a sua replicação. Dessa forma, a próxima seção destina-se a explicitar a construção do artefato e os resultados de sua testagem.

#### 4.4 RESULTADOS

Nesta seção, a apresentação e discussão dos resultados se dão na seguinte ordem: a subseção 4.4.1 aborda a maneira como o curso foi projetado, conforme elucidado na Figura 4.3; a subseção 4.4.2 versa sobre a sua demonstração e testagem. Por fim, a subseção 4.4.3 avalia os resultados da aplicação do curso por meio do quase-experimento, mediante reflexão sobre a eficácia da intervenção considerando a percepção, o *feedback* dos alunos e o aumento do aprendizado.

##### 4.4.1 Projeto e desenvolvimento do curso

Para a projeção do curso, conforme demonstrado na Figura 4.3, inicialmente, foi realizada uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL) (Artigo 1 da Dissertação), método rigoroso de pesquisa, que seguiu o protocolo de Wolfswinkel et al. (2013), no intuito de identificar, avaliar e sintetizar as contribuições acadêmicas sobre o tema “uso da informação de custos no setor público”. Desta revisão, extraiu-se a lista de conteúdos oriundos da literatura.

Na sequência, foi conduzida uma pesquisa de campo em municípios brasileiros, por meio de coleta documental, reunião com contadores e entrevistas semiestruturadas com gestores públicos sobre a mesma temática, da qual derivou os conteúdos extraídos da prática profissional (Artigo 2 da Dissertação).

Nas entrevistas, questionou-se ainda aos gestores públicos, como deveria ser o formato de um curso que os auxiliassem a compreender melhor este assunto, onde foi possível constatar pelas respostas, a preferência por um curso de curta duração, objetivo e, principalmente, prático,

que possibilitasse a compreensão por meio da aplicação prática. Diante desta exposição dos gestores, juntamente com os preceitos e benefícios ilustrados na literatura sobre a Teoria da Aprendizagem Experiencial, definiu-se que a abordagem experiencial seria a mais propícia para a condução do curso.

De posse das informações coletadas, foi possível projetar os conteúdos e atividades tendo como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial (Kolb, 1984), os quais foram sintetizados na Tabela 4.3.

**Tabela 4.3**

*Design* geral do curso: conteúdos e atividades

<b>Etapas</b>	<b>Conteúdo</b>	<b>Atividades</b>	<b>Origem do conteúdo</b>
Início	a) Preenchimento do Questionário 1; b) Apresentação; c) Alinhamento conceitual: Definição de custos x gasto x desembolso.	Exposição dialogada	Literatura.
<b>Ciclo de Kolb</b>	<b>Faça</b> a) Introdução às finalidades de uso da informação de custos no setor público; b) Sobre as implicações da informação de custos na tomada de decisão.	<b>Design 1:</b> Exposição Oral (Aula Expositiva)	Literatura e Prática profissional.
		<b>Design 2:</b> Exercício Prático (PBL)	
		<b>Design 3:</b> Observar um Caso ( <i>Storytelling</i> )	
	<b>Reflita</b> a) Principais problemas e desafios da Gestão Municipal; b) Necessidades de informação para cada problema/desafio; c) Associação das finalidades da informação com as necessidades/decisões; d) Papel do contador no município no suporte das informações de custos.	<i>Brainstorming</i> estruturado.	Prática profissional.
	<b>Pense</b> a) Breve histórico e evolução das demandas legais; b) Sistema de custos; c) Pressupostos básicos da informação de custos; d) Especificidades da informação de custos: Relatórios personalizados e qualidade da informação.	Aula expositiva e dialogada.	Literatura; Literatura; Literatura; Literatura e Prática profissional.
<b>Aplique</b> a) Implantação e Aplicação da informação de custos em processos de tomada de decisão; b) Analisar um caso selecionado.	Análise de um <i>case</i> real; Vídeo com entrevista dos gestores públicos do <i>case</i> .	Prática profissional.	
Final	a) Preenchimento do Questionário 2; b) Considerações finais.		

O curso foi projetado para conter no máximo duas horas de duração, sendo, portanto, um curso de curta duração, seguindo a opinião dos gestores entrevistados e as alegações de Nowotny et al. (1982).

Como já relatado, Nowotny et al. (1982) afirmam que uma das dificuldades encontradas neste tipo de treinamento é a diversidade de formação e experiência dos participantes, por isso, recomendam a revisão dos conceitos básicos relacionados ao assunto logo nas atividades iniciais, em uma tentativa de nivelar o conhecimento dos envolvidos. Além do mais, os defensores da aprendizagem experiencial reconhecem a necessidade de os alunos adquirirem um entendimento geral e básico de uma área específica antes que a aprendizagem mais aprofundada possa ser efetivamente alcançada (Kolb, 1984; Butler, et al., 2019).

Em estudos que testaram a aprendizagem experiencial, como o de Chiang et al. (2021), que consistiu na aplicação de um exercício de simulação na etapa da Experiência Concreta, houve uma introdução antes da aplicação do ciclo por meio de um estudo autodirigido sobre o tema. O mesmo ocorreu no estudo de Lee et al. (2022), que aplicaram um exercício prático e foi realizada uma introdução sobre os conceitos principais por meio de palestra. Sendo assim, optou-se primeiramente, pela realização de um alinhamento conceitual sobre a temática, fazendo uso da exposição dialogada.

Conforme demonstrado na Tabela 4.3, na etapa “Faça” as atividades propostas para teste foram elaboradas segundo a literatura e a prática profissional. Na Aula Expositiva foram organizados tópicos sobre as finalidades de uso da informação de custos na opinião de autores e segundo as falas dos gestores públicos entrevistados (Apêndice G). Para o *Storytelling* foi criada a história fictícia intitulada “É preciso fechar as torneiras João Romeu” (Apêndice H), que relata os desafios do Prefeito João Romeu à frente da Prefeitura de Bons Ventos, relacionados a altas demandas da população e a escassez de recursos financeiros, necessitando assim, de um maior controle de seus custos. Toda a história foi baseada nos relatos dos gestores públicos colhidos nas entrevistas e nos conceitos oriundos da Revisão Sistemática da Literatura. Da mesma forma, foi criado o exercício prático do PBL (Apêndice I), adaptado da história “É preciso fechar as torneiras João Romeu”.

Para a etapa “Refleta” foi proposto uma atividade de *Brainstorming* estruturado, técnica de discussão para fomentar a criatividade do grupo, que se vale da contribuição espontânea de ideias e pensamentos, a fim de alcançar soluções para problemas práticos (Gogus, 2012). O uso desta técnica visa a promoção da reflexão sobre a atividade vivenciada, mediante discussão dos principais problemas e desafios da gestão municipal e as necessidades de informação de custos para cada um deles, associando as finalidades da informação de custos com estas necessidades e decisões e sobre o papel do contador do município neste contexto.

Já a fase do “Pense”, parte mais teórica do curso, a aula expositiva e dialogada tratava brevemente sobre: o histórico e evolução das demandas legais sobre custos no setor público;

Sistema de custos; pressupostos básicos e especificidades da informação de custos, a fim de promover uma compreensão mais abstrata da temática auxiliando a entender os princípios subjacentes à experiência.

Por fim, para a etapa do “Aplique”, a análise de um *case* real de um município que já implantou um sistema de custos, incluindo a exposição de um vídeo com depoimento dos gestores, foi escolhida para demonstrar a implantação e uso da informação de custos em processos de tomada de decisão. Este *case* também se originou da pesquisa de campo.

Os conteúdos propostos foram validados por um professor acadêmico de custos com publicações na área de custos no setor público. O *Design* completo dos 3 formatos de cursos, onde constam os objetivos de aprendizagem, tempo de duração, questões norteadoras, papel do professor, dentre outros elementos de cada etapa, encontra-se no Apêndice D, E e F.

#### **4.4.2 Demonstração e testagem do curso**

As seções dos 3 formatos de cursos foram realizadas de forma online, e tiveram duração de aproximadamente duas horas cada, sob a condução dos pesquisadores. Os dias escolhidos para a aplicação foram terças, quartas e quintas-feiras, com início às 19 horas. No momento da inscrição, via plataforma *Eventbrite*, os participantes podiam escolher o dia do curso entre as datas disponíveis. Cada data correspondia a aplicação de um formato de curso, porém, os participantes não possuíam esta informação.

No dia do curso, os participantes receberam duas notificações, uma no período da manhã e outra à tarde, via *e-mail* e *whatsApp* cadastrados no ato da inscrição, contendo um lembrete, orientações e informações de acesso a sala virtual. Aos que não compareceram, foi enviado um novo e-mail no dia seguinte disponibilizando nova data para participação, contudo, só dois se fizeram presentes nas seções subsequentes.

Observou-se a participação de contadores no curso, mesmo o convite sendo direcionado a Gestores Públicos Municipais e indicando que o público-alvo eram os tomadores de decisão (prefeitos, secretários, coordenadores). Todavia, nos dias das seções não foi restringida a participação dos demais interessados no assunto, porém, suas respostas não foram utilizadas para análise, como já mencionado.

Os participantes foram orientados a entrarem na sala virtual com 10 minutos de antecedência, tempo que se destinaria ao preenchendo do Questionário 1A. No entanto em todas as seções, os 10 primeiros minutos tiveram que ser disponibilizados para o preenchimento do referido questionário. Com base nas respostas, foi possível traçar o perfil dos participantes.

## 4.4.2.1 Perfil dos participantes

A amostra resultou em 10 participantes no *Design* de Curso 1 – Aula Expositiva (Grupo A), 12 participantes no *Design* de Curso 2 – PBL (Grupo B) e 11 participantes no *Design* de Curso 3 – *Storytelling* (Grupo C), considerando apenas o público-alvo deste estudo (tomadores de decisão, podendo ser prefeito, secretários e/ou coordenadores). A Tabela 4.4 retrata as características gerais dos participantes da pesquisa, bem como sua frequência entre os 3 grupos.

**Tabela 4.4**  
Características gerais dos participantes da pesquisa

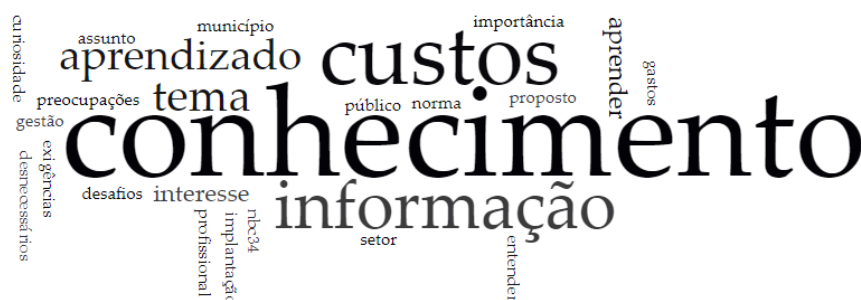
Categoria	Subcategoria	Geral	Frequência		
			Grupo A Aula Expositiva	Grupo B PBL	Grupo C <i>Storytelling</i>
<b>N.º inscritos</b>	Público-alvo	33	10	12	11
<b>Idade</b>	De 18 a 30 anos	6	3	1	2
	De 31 a 40 anos	9	2	3	4
	De 41 a 50 anos	8	3	4	1
	Mais de 50 anos	10	2	4	4
<b>Escolaridade</b>	Médio/Técnico	5	1	3	1
	Graduação	14	4	4	6
	Especialização	13	5	4	4
	Doutorado	1	0	1	0
<b>Formação</b>	Administração e afins	10	4	5	1
	Área da Educação	2	0	0	2
	Área da Saúde e assistência	4	2	0	2
	Contabilidade	7	3	3	1
	Direito	4	1	0	3
	Engenharia civil	1	0	0	1
	Sem formação acadêmica	3	0	2	1
	Área da Tecnologia	2	0	2	0
<b>Cargo</b>	Coordenador/Supervisor/Adjunto	13	3	5	5
	Prefeito/Vice-prefeito	2	1	0	1
	Secretário de pasta	14	4	7	3
	Demais cargos de gestão	4	2	0	2
<b>Tempo na área pública</b>	Até 1 ano	1	0	1	0
	De 1 a 5 anos	10	6	2	2
	De 6 a 10 anos	5	2	1	2
	De 11 a 15 anos	1	0	1	0
	Mais de 15 anos	16	2	7	7

No geral, pode-se constatar a diversidade de formação, idade e tempo de atuação no serviço público, o que já era esperado tendo em vista as considerações de Nowotny et al. (1982) e Cohen e Karatzimas (2022) de que este público específico contém formação e experiências distintas.



Destaca-se que mais da metade da amostra, 17 participantes, possuem acima de 10 anos de experiência no setor público, e o mesmo número dispõe de formação na área de administração e contabilidade. Com relação a repartição da amostra heterogênea entre os grupos, a frequência contida na Tabela 4.4 indica o não comprometimento da qualidade dos dados obtidos.

Sobre o que motivou os participantes a se inscreverem no curso, na Figura 4.5 tem-se a nuvem de palavras, plotada a partir das respostas dos participantes, excluindo-se os termos da questão e de ligação, limitada às 25 palavras com maior frequência, que ilustra as motivações citadas.



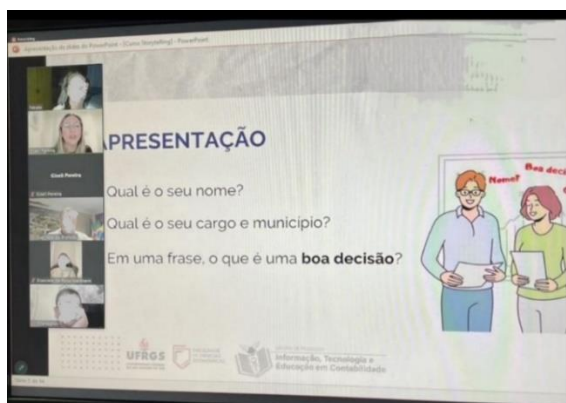
**Figura 4.5.** Motivações para participação no curso

As respostas foram categorizadas de acordo com as palavras em destaque. Desta forma, 18 participantes se referiram a busca por **conhecimento** e 8 relataram o interesse e a importância do tema **informação de custos** no setor público. Os demais participantes mencionaram o aperfeiçoamento profissional, a preocupação com gastos desnecessários e os desafios enfrentados na gestão pública. Apenas 1 participante alegou a exigência da Norma NBC TSP n.º 34.

#### 4.4.2.2 Aplicação

Na medida que os participantes entravam na sala virtual, o link do questionário 1A era disponibilizado para preenchimento. Enquanto isso, os pesquisadores na posição de docentes, passavam os avisos necessários a condução do curso, dentre eles, o tempo estimado de duração, a necessidade do preenchimento dos 2 questionários que foi condicionada a obtenção do certificado de participação, o convite para ligarem suas câmeras e permanecerem abertas durante todo o evento, e para os participantes se precaverem com água/café e ficarem em um local confortável e adequado, medidas estas a fim de manter os candidatos atentos e não se dispersarem durante o curso. Estas instruções foram dadas em todas as seções.

Após o preenchimento do Questionário 1A, passou-se para a apresentação dos participantes, que utilizando-se de uma frase tinham que relatar o que era uma boa decisão. As respostas manifestadas foram anotadas pelos pesquisadores e utilizadas em outro momento para fazer contraponto as especificidades da informação de custos, na etapa da Conceituação Abstrata (Pense). Em geral, houve considerável participação dos envolvidos nesta fase, em todos os grupos.



**Figura 4.6.** Apresentação dos participantes

Logo após, ocorreu a explanação dos objetivos do curso, que consistia em: apresentar os conceitos básicos sobre contabilidade de custos; analisar a utilidade da informação de custos para o setor público; e aplicar a informação de custos e analisar suas implicações na tomada de decisão, portanto, não se destinava a ensinar como gerar a informação de custos, que fica a cargo dos provedores da informação (contadores). Porém, os passos necessários para a implantação do sistema de custos no município eram tratados, tendo em vista, que o gestor público é o principal responsável pelo apoio e incentivo a geração da informação de custos (NBC TSP n.º 34), e o uso desta informação só é possível após a implantação de um sistema de custo no município.

Para melhor nortear os participantes durante o curso, um sumário foi disponibilizado com o assunto dividido em dois blocos: o da **Informação** (em tons de azul) que continha explicações sobre o que é a informação de custos, finalidades e necessidades de informação do gestor (correspondente as etapas Início, Faça e Reflita da Tabela 4.3); e o da **Implantação** (em tons de verde) que tratava sobre a legislação em torno do tema e o caminho a percorrer para implantação do sistema de custos, culminando com a demonstração de um *case* municipal que delineava os processos de implantação e uso da informação na tomada de decisão (correspondente as etapas Pense e Aplique da Tabela 4.3).

**OBJETIVOS GERAIS**

- Apresentar os conceitos básicos sobre contabilidade de custos;
- Analisar a utilidade da informação de custos para o setor público;
- Aplicar a informação de custos e analisar suas implicações na tomada de decisão.

**Competência a desenvolver nos Gestores Públicos:**  
Capacidade de demandar e usar as informações de custos em suas tomadas de decisão.

SUMÁRIO	CONTEÚDOS	OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM
INFORMAÇÃO	O que é a informação de custos?	Diferenciar apuração de custos e execução da despesa orçamentária.
	Finalidades	Identificar as finalidades da contabilidade de custos no setor público; Compreender as implicações da informação de custos para a tomada de decisão.
	Necessidades de informação	Principais problemas e desafios da Gestão Municipal; Necessidades de informação para cada problema/desafio; Associação das finalidades de informação com as necessidades/requisitos; Papel do contador no município no suporte das informações de custos.
IMPLANTAÇÃO	Legislação	Compreender as origens da contabilidade de custos no setor público;
	Prática	Sistema de custos e Pressupostos básicos da informação; Especificidades da informação de custos: Relatórios personalizados e qualidade da informação; Aplicação da informação de custos em processos de tomada de decisão; Conhecer o sistema de custos; Conhecer o sistema de custos: Os pressupostos básicos da informação e suas especificidades; Conhecer o caso de UFRGS município que implantou sistema de custos.

**ASSOCIAÇÃO DAS FINALIDADES DA INFORMAÇÃO COM AS NECESSIDADES E DECISÕES**

(Segundo os dados da pesquisa, 2023).

**BREVE HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DAS DEMANDAS LEGAIS RELACIONADAS À INFORMAÇÃO DE CUSTOS**

**Figura 4.7.** Objetivos gerais e sumário do curso

Dando sequência, o alinhamento conceitual foi realizado e deu-se início a aplicação do ciclo de Kolb pela etapa da Experiência Concreta (Faça). Dentre as três atividades experienciais aplicadas, a observação indireta a partir do *Storytelling* foi a que demandou maior tempo, o que teve que ser compensado nas demais etapas do ciclo a fim de não ultrapassar o horário de término estipulado. Com relação a participação, constatou-se que a execução do exercício prático por meio do PBL foi o que gerou maior engajamento dos participantes.

As etapas subsequentes do ciclo de Kolb foram executadas. Os slides, recurso utilizado para a condução do curso, continham ilustrações que auxiliavam na explanação do assunto. A Figura 4.8 contém alguns exemplos dos slides.

**Storytelling**

É preciso fechar as torneiras João Romeu!

**Storytelling**

Prefeito Prefeito

João Romeu serve uma xícara de café e antes que pudesse sentar em sua cadeira, a porta do gabinete se abre repentinamente e o coordenador da saúde adentra aflito: Prefeito! Prefeito! Estamos com mais um veículo da saúde estragado, além dos que já estavam na oficina. A Van que transporta diariamente os pacientes para consultas especializadas na capital acabou de quebrar!

**PBL**

Diante do contexto apresentado, o que você diria para ajudar o Prefeito João Romeu a solucionar o problema? Relate o que você faria e de onde você sugeriria virem os recursos para cobrir as despesas excedentes.

R\$ 350.000,00

- Gasto com combustível: R\$ 270.000,00
- Gasto com manutenção de veículos: R\$ 230.000,00
- Gasto com folha de pagamento: R\$ 1.696.000,00
- Gasto com aquisição de peças: R\$ 190.000,00
- Gasto com hospitais: R\$ 690.000,00
- Gasto com contratação de médicos: R\$ 780.000,00

**Aula Expositiva**

- Aprimorar a informação para a tomada de decisão (Monteiro, 2018);
- Aliviar possíveis assimetrias informacionais para a tomada de decisão (Mohr, 2021);
- Auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos (Fernandes & Bezerra Filho, 2016);
- Permitir uma maior economicidade na aplicação dos recursos tendo em vista a insuficiência de verbas (Almeida et al., 2009);
- Possibilitar um melhor controle sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados. Evitar o descontrole das finanças públicas, decisões irresponsáveis e desperdícios (Rezende et al., 2010);
- Fornecer insights para reduzir custos (Verbeeten, 2011);

**Todos os grupos**

**FINALIDADES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

Utilizada para fins gerenciais, a contabilidade de custos tem como objetivo principal prover informações relevantes para a tomada de decisão (Kaplan & Norton, 1992), devido as limitações da informação produzida pelas demonstrações financeiras tradicionais (Johnson & Kaplan, 1987).

**IMPLANTAÇÃO**

**OBJETIVOS**

Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP 34 - Custos no Setor Público.

1. Estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos.

2. Implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como instrumento de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Figura 4.8. Exemplos dos slides ilustrativos

Após a exibição do vídeo com a entrevista dos gestores na fase da Experimentação Ativa (Aplique), foi disponibilizado o questionário 2D para preenchimento. Os participantes foram informados pelos pesquisadores que havia mais uma demonstração prática após o preenchimento, que de fato ocorreu envolvendo os relatórios de custos pertencentes ao município do *case* em análise, afim de incentivá-los a permanecer para encerramento do curso. Nenhum participante do público alvo, dos 3 grupos, encerrou sua participação antes do término do curso e do preenchimento dos 2 questionários.

No encerramento das atividades, os participantes no geral demonstraram-se satisfeitos. Não percebeu-se distinção de satisfação e/ou descontentamento entre os grupos. Também não foram identificadas situações que comprometessem o andamento das atividades.

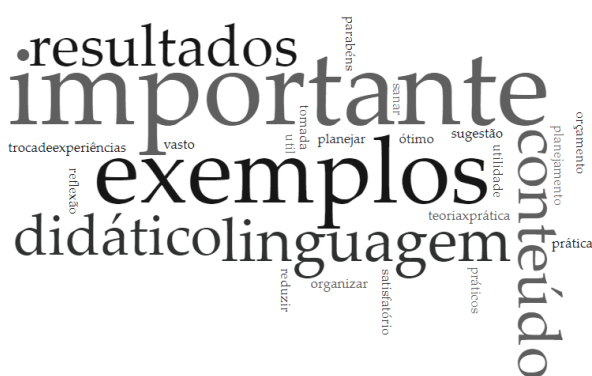
#### 4.4.3 Avaliação do curso

Esta subseção trata sobre a avaliação da eficácia do curso, correspondendo a 5ª etapa da DSR proposta por Peffers et al. (2007) ilustrada na Figura 4.3. A avaliação se deu com base na satisfação dos alunos por meio de *feedbacks*, sua percepção de aprendizagem medida por escala likert de 5 pontos, bem como no aumento do nível de aprendizado medido por questões de múltipla escolha, constantes nos questionários 1A aplicado antes do curso e 2D após o curso (Apêndice B), nos 3 Grupos do quase-experimento.

Primeiro ponto a ser averiguado foi a avaliação do artefato no geral. Com base na literatura (Kolb, 1984; Butler et al., 2019) postula-se que um curso com abordagem experiencial demonstra ser eficaz para a compreensão do uso da informação de custos na tomada de decisão por gestores públicos. Segundo, conforme as recomendações de Gitting et al. (2020), foi efetuado a análise individualmente das atividades de aprendizagem experiencial na etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb, a qual postula-se que atividades experienciais distintas afetam os resultados do aprendizado.

##### 4.4.3.1 Satisfação com o curso

No Bloco 2 do questionário 2D, as duas questões discursivas pediam para os participantes descreverem sua opinião sobre os pontos fortes e fracos do curso. As opiniões citadas podem ser analisadas nas Figuras 4.9 e 4.10.



**Figura 4.9.** Nuvem de palavras dos pontos fortes



**Figura 4.10.** Nuvem de palavras dos pontos fracos

Entre os pontos fortes, destacam-se as palavras “exemplos”, “importante”, “resultados”, “didático”, “linguagem” e “conteúdo”. Na opinião do Respondente (R) 9 o curso possuía “**linguagem** facilitada e **exemplos** práticos que podem ser aplicados no dia-a-dia”. O R21

aponta “teoria x prática, com **exemplos** do cotidiano da gestão pública” como pontos fortes. Para o R22 “a **linguagem** acessível que relata a realidade do gestor público” foi o diferencial. O mesmo afirma o R10 “**Conteúdo** de fácil compreensão e bem **didático**”. O R13 acrescenta que “considero **importante** o despertar da percepção sobre a importância da apuração de custos”. Na opinião do R24 “o curso é ótimo pois exemplifica maneiras de como tomar decisões cada vez mais eficientes, permitindo analisar vários aspectos e assim melhorar cada vez mais a gestão pública”. Já o R3 expõe “a boa apresentação, bem fundamentado com um histórico muito bacana da implantação de custos, as necessidades e importância” e ainda complementa que “os **resultados** da pesquisa enriquecem o conteúdo”.

Com relação aos pontos fracos, a palavra “nada” refere-se a 9 respondentes que informaram “nada a declarar”. A palavra “tempo” diz respeito ao tempo de duração do curso, que no geral foi considerado curto, como relatado pelo R8 “Pouco **tempo** para um assunto tão importante” e pelo R30 “maior **tempo** de curso”. Porém para o R21 a “duração de **tempo**, poderia ser menor”. Por fim, as palavras “exemplos” “práticos” e “casos” correspondem aos entrevistados que apontaram a necessidade de mais casos e exemplos práticos de municípios que implantaram o sistema de custo, além do *case* apresentado, como se constata na fala do R37 “mais **casos** de municípios que já utilizam o sistema de custo” e do R11 “poderia ter mais **exemplos práticos** de municípios”.

Ao serem questionados como se sentem em relação ao curso, a média das respostas de todos os grupos foi de 4,333. E se recomendariam este curso para outros gestores, a média foi de 4,515. Ambas as médias foram consideradas altas tendo em vista a escala de 1 a 5 pontos. Logo, pelas respostas, pode-se constatar que os participantes se sentiram satisfeitos com o curso, vindo ao encontro das observações realizadas pelos pesquisadores.

#### 4.4.3.2 Percepção sobre a aprendizagem

A percepção dos participantes sobre os conhecimentos adquiridos no curso, foi analisada comparando as médias das respostas pré e pós testagem do artefato, ou seja, antes e depois do curso, das questões do Bloco 3 dos Questionários 1A e 2D, que continham escala de 0 a 5 pontos.

**Tabela 4.5**

Percepção dos participantes sobre a aprendizagem pré e pós-teste

Questão	Grupos	Média Pré	Média Pós	Melhoria da média	Varição
Sobre o conhecimento de custos aplicado ao setor público	Grupo A - Expositiva	3,000	3,400	0,400	13,33%
	Grupo B - PBL	2,500	3,833	1,333	55,33%
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	2,727	3,636	0,909	33,33%
	<b>Geral</b>	<b>2,727</b>	<b>3,636</b>	<b>0,909</b>	<b>33,33%</b>
Sobre a importância do uso da informação de custos pelo setor público	Grupo A - Expositiva	4,900	4,600	-0,300	-6,12%
	Grupo B - PBL	4,667	4,833	0,166	3,57%
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	4,636	4,818	0,182	3,92
	<b>Geral</b>	<b>4,727</b>	<b>4,758</b>	<b>0,031</b>	<b>0,64%</b>
Sobre a importância da informação de custos para a tomada de decisão	Grupo A - Expositiva	4,500	4,500	0,000	0,00%
	Grupo B - PBL	4,667	4,667	0,000	0,00%
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	4,273	4,818	0,545	12,77%
	<b>Geral</b>	<b>4,485</b>	<b>4,667</b>	<b>0,182</b>	<b>4,05%</b>

Evidencia-se na Tabela 4.5, que no geral, os participantes consideraram um aumento no conhecimento de custos aplicado ao setor público após a realização do curso. Na análise por grupo, a melhoria da média demonstrou-se maior nos grupos testes B e C se comparado ao grupo de controle A, com destaque para o Grupo B – PBL cuja melhoria alcançou 1,333.

Com relação a importância do uso da informação de custo pelo setor público, no geral constata-se a média elevada (acima de 4,7 pontos) tanto no pré quanto no pós-teste do curso, tendo em vista que ocorreu um aumento não significativo de 0,031. Tal fato demonstra que os gestores já consideravam importante a informação de custos, o que se manteve após o curso. Na verificação por grupo, novamente o aumento se demonstrou maior nos grupos testes se comparado ao grupo de controle. A respeito da importância da informação de custos para a tomada de decisão, de maneira geral, verificou-se um aumento de 0,182 similar a análise anterior, com destaque para o grupo C – *Storytelling* na análise por grupos.

Ao final deste bloco, foi questionado aos participantes dos grupos testes quanto o exemplo do Prefeito João contribuiu para a aprendizagem, a média atingiu os valores de 4,083 para o Grupo B – PBL e 4,545 para o Grupo C – *Storytelling*. Desta maneira, pode-se concluir que o exemplo apresentado por intermédio das metodologias ativas foi considerado muito relevante para o aprendizado no curso. Já para o grupo de controle, foi indagado o quanto um exemplo no começo do curso contribuiria para o seu aprendizado, a média das repostas foi de 4,400. Logo, no geral, um exemplo ilustrativo na fase da Experiência Concreta do ciclo de Kolb traz muita contribuição para o aprendizado, na percepção dos participantes do curso.

#### 4.4.3.3 Análise do aprendizado

Para a avaliação do aprendizado, foram aplicadas cinco questões de múltipla escolha, e uma de associação que continha 4 respostas, integrantes do Bloco 4 dos questionários 1A e 2D. A média das notas pré e pós testagem do curso teve como base o número de acertos. Dado o número de questões, logo, a nota máxima que poderia ser atingida era nove.

##### 4.4.3.3.1 Análise do aprendizado geral

A primeira análise correspondeu a avaliação do artefato geral, ou seja, averiguou-se a eficácia do curso, objetivando demonstrar que os participantes aprenderam sobre o uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão do gestor público municipal de forma eficaz. A Tabela 4.6 demonstra o resultado geral do aprendizado, por meio de estatística descritiva.

**Tabela 4.6**

Resultado geral do aprendizado pré e pós-teste

<b>Estatística descritiva</b>	<b>Nota Pré</b>	<b>Nota Pós</b>	<b>Melhoria da nota</b>
Média	<b>5,52</b>	<b>6,42</b>	<b>0,90</b>
Desvio-padrão	1,60	1,62	
p Shapiro-Wilk	0,053	0,027	

Os resultados refletidos na Tabela 4.6 indicam que, pela média, houve aumento no conhecimento dos participantes após passarem pelo curso (melhoria da nota de 0,90). Convém destacar, que o teste ANOVA foi realizado, no entanto, pelas características dos dados não se mostrou significativo estatisticamente, sendo assim, optou-se pela estratégia da análise das médias.

Percebe-se que o desvio-padrão das notas pré-teste é menor que o desvio-padrão das notas pós-teste, portanto, as notas pré testagem do curso apresentaram-se mais regulares que as notas pós-teste. Percebe-se ainda, pelo p Shapiro que as notas pré-teste são normalmente distribuídas, porém as notas pós-teste mostraram-se não normal.

Para a análise dos dados pareados, a fim de comparar medições antes e depois de uma aprendizagem experiencial conforme a 5ª recomendação para pesquisas futuras de Gitting et al. (2020) constante na Tabela 4.1, optou-se pela aplicação do teste Wilcoxon em vez do teste t de Student. O teste Wilcoxon é considerado um equivalente não paramétrico do teste t de Student, utilizado quando a amostra não possui normalidade. Como evidenciado no parágrafo anterior, a



nota pós-teste não tem normalidade, desta forma, é mais conservador utilizar um teste não paramétrico. A Tabela 4.7 explana os achados do teste Wilcoxon no geral.

**Tabela 4.7**

Estatística geral de teste<sup>a</sup> Wilcoxon

	<b>Nota Pré – Nota Pós</b>
Z	-3,097 <sup>b</sup>
Significância Sig. (2 extremidades)	0,002

a. Teste de Classificações Assinadas por Wilcoxon  
b. Com base em postos negativos

Como pode-se constatar na Tabela 4.7, a diferença entre as amostras demonstrou-se estatisticamente significativa (Sig. 0,002). Todavia, os resultados aqui elucidados somados a outras evidências, como a satisfação positiva com o curso demonstrada pelos participantes (subseção 4.4.3.1) e a percepção de que houve um aumento no conhecimento de custos aplicado ao setor público após a realização do curso (subseção 4.4.3.2), em conjunto permitem afirmar que um curso com abordagem experiencial demonstra ser eficaz para a compreensão do uso da informação de custos na tomada de decisão por gestores públicos.

Este achado converge com os resultados encontrados por Chiang et al. (2021) e Lee et al. (2022) que confirmam os efeitos positivos da aprendizagem experiencial no ensino de conteúdo específicos a estudantes de contabilidade, e também com os preceitos de Kolb (1984).

#### 4.4.3.3.2 Análise do aprendizado por grupos

A segunda averiguação, correspondeu na análise individual dos grupos do quase-experimento, objetivando investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas na etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb afetam os resultados do aprendizado, de acordo com suas características, seguindo a 3<sup>a</sup> recomendação para pesquisas futuras no ensino experiencial de contabilidade de Gitting et al. (2020) exposta na Tabela 4.1.

**Tabela 4.8**

Resultado do aprendizado pré e pós-teste por grupo do quase-experimento

Estatística descritiva	Grupos	Nota Pré	Nota Pós	Melhoria da nota
Média	Grupo A - Expositiva	4,40	5,50	1,10
	Grupo B - PBL	6,08	7,08	1,00
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	5,91	6,55	0,64
Desvio-padrão	Grupo A - Expositiva	1,35	1,58	
	Grupo B - PBL	1,24	1,62	
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	1,76	1,37	
p Shapiro-Wilk	Grupo A - Expositiva	0,440	0,849	
	Grupo B - PBL	0,004	0,057	
	Grupo C - <i>Storytelling</i>	0,070	0,099	

Como reflete a Tabela 4.8, os resultados do pós-teste tanto no Grupo de controle quanto nos grupos testes indicam, pela média, um efeito de aumento semelhante no conhecimento dos participantes. Finalmente, para explorar ainda mais os resultados acima, foi realizado o teste Wilcoxon conforme Tabela 4.9.

**Tabela 4.9**Estatística por grupos de teste<sup>a</sup> Wilcoxon

Grupos		Nota Pré – Nota Pós
Grupo A - Expositiva	Z	-1,741 <sup>b</sup>
	Significância Sig. (2 extremidades)	0,082
Grupo B - PBL	Z	-2,588 <sup>b</sup>
	Significância Sig. (2 extremidades)	0,010
Grupo C - <i>Storytelling</i>	Z	- 1,000 <sup>b</sup>
	Significância Sig. (2 extremidades)	0,317

a. Teste de Classificações Assinadas por Wilcoxon

b. Com base em postos negativos

Observa-se na Tabela 4.9 uma diferença estatística no Grupo B – PBL, contudo, é relevante mencionar que o Wilcoxon não testa a diferença de médias, e sim das medianas, dado que a distribuição não é normal, o teste não se fundamenta na média.

Sendo assim, os resultados desta subseção, analisando em conjunto a melhoria da média, não sugerem afirmar que houve diferença estatística para distinguir os três grupos do quase-experimento, logo, não se encontrou suportes para inferir que atividades de aprendizagem experiencial distintas na etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb afetam os resultados do aprendizado, levando em consideração as características dos dados do quase-experimento.

No entanto, ao considerar outros fatores, como o maior engajamento dos participantes do Grupo B – PBL (subseção 4.4.2.2), maior percepção de aumento do conhecimento por este grupo

(4.4.3.2), considerando ainda a melhoria na nota pós-teste indicada nesta subseção, há indícios que o *Design* de curso 2 seja o formato de curso mais adequado para a compreensão do uso da informação de custos para qualificar à tomada de decisão por gestores públicos municipais.

#### 4.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial para a gestores públicos sobre o uso da informação de custos na tomada de decisão que demonstre ser eficaz para a compreensão deste assunto, utilizando como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984). Resultado de uma *Design Science Research* (DSR), para atingir o objetivo proposto adotou-se uma abordagem exploratória, qualitativa-quantitativa, com delineamento experimental. Para a realização do quase-experimento, foram utilizados 3 grupos: 1 grupo de controle cuja atividade experiencial seguiu a metodologia tradicional e 2 grupos testes em que as atividades experienciais eram baseadas nas metodologias ativas PBL - *Problem Based Learning* e *Storytelling*, o que resultou na testagem de 3 formatos (*design*) de cursos diferentes. Dentre os participantes, 33 foram considerados para a análise dos dados por fazerem parte do público-alvo (tomadores de decisão, podendo se prefeitos, secretários e/ou coordenadores). As técnicas de análise de conteúdo, estatística descritiva e o teste Wilcoxon foram utilizados para tratamento a análise dos dados.

Os resultados elucidados confirmaram o primeiro postulado que um curso com abordagem experiencial demonstra ser eficaz para a compreensão do uso da informação de custos na tomada de decisão por gestores públicos. Porém, não houve significância estatística para distinguir os três grupos do quase-experimento, logo, não se encontrou suportes para confirmar o segundo postulado que atividades de aprendizagem experiencial distintas na etapa da Experiência Concreta do ciclo de Kolb afetam os resultados do aprendizado, tendo em vista as características dos dados do quase-experimento. Observou-se, no entanto, ao considerar outros fatores em conjunto, como o maior engajamento dos participantes do Grupo B – PBL, maior percepção de aumento do conhecimento por este grupo e a melhoria na nota pós-teste, que o *Design* de curso 2 (atividade experiencial utilizando a metodologia ativa PBL) seja o formato de curso mais adequado para este contexto.

Van Helden e Reichard (2019) relatam que não há muita informação disponível sobre como melhorar a alfabetização dos usuários da informação contábil, ou seja, sua capacidade de ler e compreender os vários formatos da informação contábil, por meio de treinamento ou experiência prática. E ainda, Karatzimas et al. (2022) afirmam que a maioria dos estudos sobre a educação

contábil do setor público não emprega uma base teórica. Desta forma faz-se necessário utilizar teorias de aprendizagem, como a Teoria da Aprendizagem Experiencial. Sobre a referida teoria, Gitting et al. (2020) sugeriu investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado.

Posto isso, o terceiro estudo contribui teoricamente para a Educação Contábil do Setor Público ao testar o emprego de uma base teórica, no caso a Teoria da Aprendizagem Experiencial, no ensino da contabilidade e seus ramos a usuários da informação contábil, como é o caso dos gestores públicos. Da mesma forma, confirma os benefícios da utilização do ciclo de Kolb e apresenta novas reflexões quanto ao uso de metodologias ativas na fase da Experiência Concreta.

Em termos de contribuição prática, destaca-se a proposição de um artefato (curso) que visa contribuir para a promoção do uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão do gestor público municipal. Além do mais, fornece *insights* interessantes para que seja adotado a Teoria da Aprendizagem Experiencial nas capacitações de gestores públicos.

Como limitações desta pesquisa, destaca-se o tamanho da amostra, que exploratoriamente fornece bons *insights* para o curso, porém os resultados não podem ser generalizados, pois não se permitiu fazer afirmações estatísticas. Portanto, para estudos futuros sugere-se o aumento da amostra, bem como, que se teste a aplicação de outras metodologias ativas.

#### 4.6 REFERÊNCIAS

- Allen, R. D. (2013). US government spending, the national debt, and the role of accounting educators. *Journal of Accounting Education*, 31(1), 215–231.  
<https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2013.06.006>
- Alonso, M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50(1), 37–63.  
<https://doi.org/10.21874/rsp.v50i1>
- Bardin, L. (2021). *Análise de Conteúdo*. Edições 70.
- Boland, C. M., Daugherty, B., Dickins, D., & Ewelt-Knauer, C. (2022). Integrating Transnational Teaming and International Accounting into a Short-Term Study Abroad Program. *Issues in Accounting Education*. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2021-065>
- Bryson, J. M. (2011). *Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement*. John Wiley.
- Butler, M. G., Church, K. S., & Spencer, A. W. (2019). Do, reflect, think, apply: Experiential education in accounting. *Journal of Accounting Education*, 48(1), 12–21.  
<https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2019.05.001>

- Campbell, D.T., & Stanley, J.C. (2015). *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Ravenio Books.
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2023). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1), 2-22. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>
- Carvalho, J. B., Gomes, P. S., & Fernandes, M. J. (2012). The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability and Management*, 28(3), 306–34. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x>
- Cavichioli, D., Dall’asta, D., Fiirst, C., & Baldissera, J. F. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188–204. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2018110201>
- Chiang, C., Wells, P. K., & Xu, G. (2021). How does experiential learning encourage active learning in auditing education? *Journal of Accounting Education*, 54(1), 100713. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100713>
- CIMA, (2005). *CIMA Official Terminology*. CIMA.
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2022). New development: Public sector accounting education for users embedding eLearning and technology in teaching. *Public Money & Management*, 42(4), 291–293. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1986302>
- Colauto, R. D. & Beuren, I. M. (2013). Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In: Beuren, I. M. (org). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*, (3. ed.), 76-96. Atlas.
- Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, 25(1), 101–116. <https://doi.org/10.1108/01140581311318986>
- Dean, K. L., Wright, S., & Forray, J. M. (2020). Experiential Learning and the Moral Duty of Business Schools. *Academy of Management Learning & Education*, 19(4), 569–583. <https://doi.org/10.5465/amle.2018.0335>
- Dellaportas, S., & Hassall, T. (2013). Experiential learning in accounting education: A prison visit. *The British Accounting Review*, 45(1), 24–36. <https://doi.org/10.1016/J.BAR.2012.12.005>
- Dewey, J. (1979). *Experiência e educação*, (3a ed.). Nacional.
- Dresch, A., Lacerda, D. P., & Antunes Junior, J. A. (2015). *Design Science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia*. Bookman.
- Fernandes, E.S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 204–223. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2016090205>

- Flick, U. (2009). *Desenho da pesquisa qualitativa*. Artmed.
- Flury, R., & Schedler, K. 2006. Political versus Managerial Use of Cost and Performance Accounting. *Public Money and Management* 26(4), 229–34.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00530.x>
- Gittings, L., Taplin, R., & Kerr, R. (2020). Experiential learning activities in university accounting education: A systematic literature review. *Journal of Accounting Education*, 52, 100680. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100680>
- Gogus, A. (2012). *Brainstorming and Learning*. In N. M. Seel, (eds.) *Encyclopedia of the Sciences of Learning*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-1-4419-1428-6\\_491](https://doi.org/10.1007/978-1-4419-1428-6_491)
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980's: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(3), 93-109.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hood, C., & Peters, G. (2004). The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? *Journal of Public Administration Research na Theory*, 14(3), 267-282.  
<https://doi.org/10.1093/jopart/muh019>
- Jethon, A., & Reichard, C. (2022). Usability and actual use of performance information in German municipal budgets: The perspective of local politicians. *Public Money & Management*, 42(3), 152–159. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1966193>
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992) The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. Disponível em:  
<https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2?language=pt>
- Karatzimas, S., Heiling, J., & Aggestam-Pontoppidan, C. (2022). Public sector accounting education: A structured literature review. *Public Money & Management*, 42(7), 543–550.  
<https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2066356>
- Kolb, D. A. (1984). *Experiential learning: experience as the source of learning and development*. Prentice Hall.
- Kolb, A., & Kolb, D. A. (2005). Learning styles and learning spaces: Enhancing experiential learning in higher education. *Academy of Management Learning & Education*, 4(2), 193–212. <https://doi.org/10.5465/amle.2005.17268566>
- Kolb, A. Y., & Kolb, D. A. (2017). Experiential Learning Theory as a Guide for Experiential Educators in Higher Education. *Experiential Learning & Teaching in Higher Education*, 1(1), 7-44. <https://nsuworks.nova.edu/elthe/vol1/iss1/7>
- Kosmas, I. D.; Dimitropoulos, P. E. (2014). Activity based costing in public sport organizations: evidence from Greece. *Research Journal of Business Management*, 8(2), 130-138. <https://doi.org/10.3923/rjbm.2014.130.138>
- Leal, E. A., Miranda, G. J, & Casa Nova, S. P. C. (2019). *Revolucionando a sala de aula: como envolver o estudante aplicando as técnicas de metodologias ativas de aprendizagem*. Atlas.

- Lee, L. S., Appelbaum, D., & Mautz, R. D. (2022). Blockchains: An Experiential Accounting Learning Activity. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19(1), 181–197. <https://doi.org/10.2308/JETA-2020-009>
- Lutitsky, I. D., Vašiček, V., & Vašiček, D. (2012). Cost Planning and Control in Croatian Public Sector, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), 413-434, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517515>
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>
- Malywanga, J., Shi, Y., & Yang, X. (2020). Experiential Approaches: Effective Pedagogy “for” Entrepreneurship in Entrepreneurship Education. *Open Journal of Social Sciences*, 8(2), 311–323. <https://doi.org/10.4236/jss.2020.82024>
- March, S. T., & Smith, G. F. (1995). Design and natural science research on information technology. *Decision Support Systems*, 15(4), 251-266. [https://doi.org/10.1016/0167-9236\(94\)00041-2](https://doi.org/10.1016/0167-9236(94)00041-2).
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>
- Mead, D. M. (2001). The new financial statements: Reconnecting with the basics of public financial management. *Journal of Public Affairs Education*, 7(2), 73–89. <https://doi.org/10.1080/15236803.2001.12023501>
- Milne, M. J., & McConnell, P. J. (2001). Problem-based learning: A pedagogy for using case material in accounting education. *Accounting Education*, 10(1), 61-82. <https://doi.org/10.1080/09639280122712>
- Mohr, Z.T. (2015a). An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. *Public Budgeting & Finance*, 35, 95-115. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12059>
- Mohr, Z.T. (2015b). Performance Measurement and Cost Accounting: Are they Complementary or Competing Systems of Control? *Public Administration Review*, 76(4), 616-625. <https://doi.org/10.1111/puar.12503>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2018). Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. *Public Performance & Management Review* 41(4), 696–722. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1480391>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, 81(2), 299–307. <https://doi.org/10.1111/puar.13162>
- NBC TSP 34, 18 novembro 2021. *Custos no setor público*. <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.

- Nowotny, F. A., Razek, J. R., & Hosch, G. A. (1982). Off-Campus Training for Local Government Finance Employees. *The Journal of Continuing Higher Education*, 30(4), 26-27. <https://doi.org/10.1080/07377366.1982.10401331>
- Oseifuah, E.K. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581-588. [https://www.researchgate.net/publication/286721232\\_Activity\\_based\\_costing\\_ABC\\_in\\_the\\_public\\_sector\\_Benefits\\_and\\_challenges](https://www.researchgate.net/publication/286721232_Activity_based_costing_ABC_in_the_public_sector_Benefits_and_challenges)
- Peffer, K., Tuunanen, T., & Rothenberger, M. A. (2007) A Design Science Research Methodology for Information Systems Research. *Journal of Management Information Systems*, 24(3), 45-77. <http://doi.org/10.2753/MIS0742-1222240302>
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Pfiffner, R., Ritz, A., & Brewer, G. A. (2021). Performance Information Use under Financial Stress: How Do Public, Nonprofit, and Private Organizations Differ? *Public Performance & Management Review*, 44(1), 1-27. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1796724>
- Poljašević, J., Vašiček, V., & Kostić, M. D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money & Management*, 41(6), 456–465. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press.
- Popova, V. K., & Wright, N. S. (2019). Taking on Too Much, Too Soon? An Exploration of Experiential Learning of Novice Auditors in an Offshoring Setting. *Current Issues in Auditing*, 13(1), 1–14. <https://doi.org/10.2308/ciia-52330>
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959–992. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009>
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209-227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Shank, J., & Govindarajan V. (1997). *A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos* (4a ed.). Campus.
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77-101. <http://doi.org/10.1111/faam.12116>
- Simmons, S. R. (2006). A moving force: A memoir of experiential learning. *Journal of Natural Resources and Life Sciences Education*, 35, 132-139. <https://login.iris.etsu.edu:3443/login?url=http://search.proquest.com/docview/194524859?accountid=10771>



- Simon, H. A. (1996). *The Sciences of the Artificial* (3a ed.). MIT Press.
- Stout, D. E., Lowensohn, S., & Parsons, L. M. (2013). Special issue on governmental and not-for-profit accounting education. *Journal of Accounting Education*, *31*(3), 213–214. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2013.06.003>
- ter Bogt, H. J. (2008). Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions and Results - An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. *Financial Accountability & Management*, *24*(3) 209–41. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00451.x>
- van Aken, J. E. (2004). Management Research Based on the Paradigm of the Design Sciences: The Quest for Field Tested and Grounded Technological Rules. *Journal of Management Studies*, *41*(2), 219–246. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2004.00430.x>
- van Helden, G. J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, *36*(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
- van Helden G. J., & Huijben, M. (2014), Controlling overhead in public sector organizations. *International Journal of Public Sector Management*, *27*(6), 475–485. <http://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2013-0102>
- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *31*(4), 478–495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, *24*(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>
- Waymire, T., Sohl, S. N., & Howard, B. (2015). Public Administrators' understanding of external financial reporting: It begins with curriculum. *Journal of Public Affairs Education*, *21*(2), 281–294. <https://doi.org/10.1080/15236803.2015.12001833>
- Wolfswinkel, J. F., Furtmueller, E., & Wilderom, C.P. M. (2013). Using grounded theory as a method for rigorously reviewing literature. *European Journal of Information Systems*, *22*, 45–55. <https://doi.org/10.1057/ejis.2011.51>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e métodos*, (5a ed.). Bookman.

## 4.7 APÊNDICE A – PROTOCOLO DA OBSERVAÇÃO

### Registro das Observações

---

#### Informações Gerais

**Sobre o curso**

Data:

Dia da semana:

Horário da realização:

N.º de inscritos:

N.º de participantes:

Tempo de duração:

Ministrante:

---

#### Observações

1. Como os participantes se comportaram?
2. A atividade despertou interação/engajamento?
3. O cronograma foi seguido?
4. O tempo disponível para cada etapa foi suficiente?
5. Quais foram os pontos fortes?
6. Quais foram os pontos fracos?

---

Demais observações:

---

## 4.8 APÊNDICE B – QUESTIONÁRIOS

QUESTIONÁRIO 1A (Antes do curso)	QUESTIONÁRIO 2D (Depois do curso)
<p><b>Bloco 1 (B1) - Perfil dos Respondentes</b></p> <p>A-B1.1) Qual seu nome? _____</p> <p>A-B1.2) Qual a sua idade?</p> <p><input type="checkbox"/> De 18 a 30 anos</p> <p><input type="checkbox"/> De 31 a 40 anos</p> <p><input type="checkbox"/> De 41 a 50 anos</p> <p><input type="checkbox"/> Mais de 50 anos</p> <p>A-B1.3) Qual seu grau máximo de escolaridade?</p> <p><input type="checkbox"/> Fundamental</p> <p><input type="checkbox"/> Médio/Técnico</p> <p><input type="checkbox"/> Graduação</p> <p><input type="checkbox"/> Especialização</p> <p><input type="checkbox"/> Mestrado/Doutorado</p> <p>A-B1.4) Qual a sua formação?</p> <p><input type="checkbox"/> Administração, Contabilidade e áreas afins</p> <p><input type="checkbox"/> Direito</p> <p><input type="checkbox"/> Área da Educação</p> <p><input type="checkbox"/> Área da Saúde</p> <p><input type="checkbox"/> Outra(s): _____</p> <p><input type="checkbox"/> Não possuo formação acadêmica</p> <p>A-B1.5) Qual o cargo que você ocupa atualmente na área pública?</p> <p><input type="checkbox"/> Prefeito(a)</p> <p><input type="checkbox"/> Secretário(a) de pasta</p> <p><input type="checkbox"/> Coordenador/Supervisor/Adjunto (a)</p> <p><input type="checkbox"/> Outro(s): _____</p> <p>A-B1.6) Qual o tempo total de trabalho no serviço público?</p> <p><input type="checkbox"/> Até 1 ano</p> <p><input type="checkbox"/> De 1 a 5 anos</p> <p><input type="checkbox"/> De 6 a 10 anos</p> <p><input type="checkbox"/> De 11 a 15 anos</p> <p><input type="checkbox"/> Mais de 15 anos</p> <p>A-B1.7) Qual o nome do município/estado que você desempenha sua função?</p>	<p><b>Bloco 1 (B1) - Perfil dos Respondentes</b></p> <p>D-B1.1) Qual seu nome? _____</p> <p>D-B1.2) Qual o cargo que você ocupa atualmente na área pública?</p> <p><input type="checkbox"/> Prefeito(a)</p> <p><input type="checkbox"/> Secretário(a) de pasta</p> <p><input type="checkbox"/> Coordenador/Supervisor/Adjunto (a)</p> <p><input type="checkbox"/> Outro(s): _____</p> <p>D-B1.3) Qual o nome do município/estado que você desempenha sua função?</p> <p>_____</p>

QUESTIONÁRIO 1 (A - Antes do curso)	QUESTIONÁRIO 2 (D - Depois do curso)
<p><b>Bloco 2 (B2) – Sobre o curso (Organização)</b></p> <p>A-B2.1) Como soube do curso?  <input type="checkbox"/> Por e-mail  <input type="checkbox"/> Por indicação dos organizadores  <input type="checkbox"/> Por indicação de um gestor público  <input type="checkbox"/> Outro(s): _____</p> <p>A-B2.2) O que mais lhe motivou se inscrever no curso? _____            _____</p>	<p><b>Bloco 2 (B2) – Sobre o curso (Organização)</b></p> <p>D-B2.1) Como você se sente em relação ao curso?            Insatisfeito (1) (2) (3) (4) (5) Muito satisfeito</p> <p>D-B2.2) Eu recomendaria este curso como ferramenta de aprendizagem para outros gestores públicos.            Discordo totalmente (1) (2) (3) (4) (5) Concordo totalmente</p> <p>D-B2.3) Descreva a sua opinião sobre <b>pontos fortes</b> do curso (utilidade, destaques positivos, etc.).            _____</p> <p>D-B2.3) Descreva a sua opinião sobre <b>pontos fracos</b> do curso (críticas, oportunidades de melhorias, etc.).            _____</p>
<p><b>Bloco 3 (B3) – Sobre o curso (Aprendizagem)</b></p> <p>A-B3.1) Como você considera seu conhecimento sobre o uso da contabilidade de custos pelo setor público:            Pouco conhecimento (1) (2) (3) (4) (5) Muito conhecimento</p> <p>A-B3.2) Sobre a importância do uso da informação de custos pelo setor público, como você considera:            Pouco importante (1) (2) (3) (4) (5) Muito importante</p> <p>A-B3.3) Como você se sente em relação às informações contábeis disponíveis atualmente para auxiliar seus processos de tomada de decisão?            Insatisfeito (1) (2) (3) (4) (5) Muito satisfeito</p> <p>A-B3.3) Quão importante é a informação dos custos para suas tomadas de decisão do dia-a-dia?            Pouco importante (1) (2) (3) (4) (5) Muito importante</p>	<p><b>Bloco 3 (B3) – Sobre o curso (Aprendizagem)</b></p> <p>D-B3.1) Após o curso, como você considera seu conhecimento sobre o uso da contabilidade de custos pelo setor público:            Pouco conhecimento (1) (2) (3) (4) (5) Muito conhecimento</p> <p>D-B3.2) Sobre a importância do uso da informação de custos pelo setor público, como você considera:            Pouco importante (1) (2) (3) (4) (5) Muito importante</p> <p>D-B3.3) Como você se sente em relação às informações contábeis disponíveis atualmente para auxiliar seus processos de tomada de decisão?            Insatisfeito (1) (2) (3) (4) (5) Muito satisfeito</p> <p>D-B3.3) Quão importante é a informação dos custos para suas tomadas de decisão do dia-a-dia?            Pouco importante (1) (2) (3) (4) (5) Muito importante</p>

QUESTIONÁRIO 1 (A - Antes do curso)	QUESTIONÁRIO 2 (D - Depois do curso)
<b>Bloco 4 (B4) - Avaliação do aprendizado</b>	<b>Bloco 4 (B4) - Avaliação do aprendizado</b>
-	<p><b>Para o Storytelling e PBL:</b> D-B4.a) Quanto o exemplo do Prefeito João Romeu contribuiu para o seu aprendizado no curso?</p> <p>Pouca contribuição (1) (2) (3) (4) (5) Muita contribuição</p> <p><b>Para a Exposição Oral - Tópicos</b> D-B4.b) Quanto um exemplo no começo do curso contribuiria para o seu aprendizado no curso?</p> <p>Pouca contribuição (1) (2) (3) (4) (5) Muita contribuição</p>
<p>Marque a alternativa <b>CORRETA</b>:</p> <p>A-B4.1) Qual o <b>PRINCIPAL OBJETIVO</b> da informação de custos no setor público?</p> <p><input type="checkbox"/> Atender os requisitos legais;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o contador no desenvolvimento de suas tarefas;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o gestor na tomada de decisão;</p> <p><input type="checkbox"/> Prover de informações o Tribunal de Contas do Estado;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o Controle Interno Municipal nas auditorias.</p>	<p>Marque a alternativa <b>CORRETA</b>:</p> <p>D-B4.1) Qual o <b>PRINCIPAL OBJETIVO</b> da informação de custos no setor público?</p> <p><input type="checkbox"/> Atender os requisitos legais;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o contador no desenvolvimento de suas tarefas;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o gestor na tomada de decisão;</p> <p><input type="checkbox"/> Prover de informações o Tribunal de Contas do Estado;</p> <p><input type="checkbox"/> Auxiliar o Controle Interno Municipal nas auditorias.</p>
<p>A-B4.2) As informações de custos <b>NÃO</b> auxiliam o Gestor Público Municipal na decisão sobre:</p> <p><input type="checkbox"/> Terceirização de serviços;</p> <p><input type="checkbox"/> Alocação de emendas parlamentares e FPM;</p> <p><input type="checkbox"/> Alocação de recursos entre várias atividades;</p> <p><input type="checkbox"/> Decisões relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade de programas;</p> <p><input type="checkbox"/> Ações apropriadas para eliminar ineficiências.</p>	<p>D-B4.2) As informações de custos <b>NÃO</b> auxiliam o Gestor Público Municipal na decisão sobre:</p> <p><input type="checkbox"/> Terceirização de serviços;</p> <p><input type="checkbox"/> Alocação de emendas parlamentares e FPM;</p> <p><input type="checkbox"/> Alocação de recursos entre várias atividades;</p> <p><input type="checkbox"/> Decisões relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade de programas;</p> <p><input type="checkbox"/> Ações apropriadas para eliminar ineficiências.</p>

<p>A-B4.3) Quem é o responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos?</p> <p><input type="checkbox"/> Os Vereadores;</p> <p><input type="checkbox"/> O Controle Interno;</p> <p><input type="checkbox"/> O(a) Contador(a) do município;</p> <p><input type="checkbox"/> A empresa de <i>software</i> que fornece o sistema contábil;</p> <p><input type="checkbox"/> Os Gestores Públicos (alta administração).</p>	<p>B-B4.3) Quem é o responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos?</p> <p><input type="checkbox"/> Os vereadores;</p> <p><input type="checkbox"/> O Controle Interno;</p> <p><input type="checkbox"/> O Contador(a) do município;</p> <p><input type="checkbox"/> A empresa de <i>software</i> que fornece o sistema contábil;</p> <p><input type="checkbox"/> Os Gestores Públicos (alta administração).</p>																				
<p>A-B4.4) O que é um sistema de custos?</p> <p><input type="checkbox"/> É um <i>software</i> específico para apurar custos.</p> <p><input type="checkbox"/> É um conjunto de práticas usadas pelas organizações para determinar o custo organizacional de fornecer um bem ou serviço;</p> <p><input type="checkbox"/> É um site de acesso livre, no qual o cidadão pode encontrar informações sobre assuntos relacionados à gestão pública no Brasil;</p> <p><input type="checkbox"/> É uma ferramenta mantida pela Secretaria do Tesouro Nacional destinada ao recebimento e a publicação de informações contábeis e orçamentárias de todos os entes da federação.</p>	<p>D-B4.4) O que é um sistema de custos?</p> <p><input type="checkbox"/> É um <i>software</i> específico para apurar custos.</p> <p><input type="checkbox"/> É um conjunto de práticas usadas pelas organizações para determinar o custo organizacional de fornecer um bem ou serviço;</p> <p><input type="checkbox"/> É um site de acesso livre, no qual o cidadão pode encontrar informações sobre assuntos relacionados à gestão pública no Brasil;</p> <p><input type="checkbox"/> É uma ferramenta mantida pela Secretaria do Tesouro Nacional destinada ao recebimento e a publicação de informações contábeis e orçamentárias de todos os entes da federação.</p>																				
<p>A-B4.5) Porque é útil o Sistema de Custos?</p> <p><input type="checkbox"/> Porque dispõe de uma base de informações para a tomada de decisões;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque facilita o trabalho do setor de tributação;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque permite lançamento automático das informações orçamentárias na LDO;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque promove o acesso ilimitado às demonstrações contábeis tradicionais.</p>	<p>D-B4.5) Porque é útil o Sistema de Custos?</p> <p><input type="checkbox"/> Porque dispõe de uma base de informações para a tomada de decisões;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque facilita o trabalho do setor de tributação;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque permite lançamento automático das informações orçamentárias na LDO;</p> <p><input type="checkbox"/> Porque promove o acesso ilimitado às demonstrações contábeis tradicionais.</p>																				
<p>A-B4.6) Associe a PRIMEIRA coluna com a SEGUNDA:</p> <table border="1" data-bbox="188 1034 1034 1177"> <thead> <tr> <th>Necessidades do Gestor:</th> <th>Finalidades da informação:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1) Reduzir gastos;</td> <td><input type="checkbox"/> Avaliação de programas;</td> </tr> <tr> <td>(2) Construir ou reformar prédios;</td> <td><input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;</td> </tr> <tr> <td>(3) Promover e manter programas diversos;</td> <td><input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;</td> </tr> <tr> <td>(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.</td> <td><input type="checkbox"/> Redução e controle;</td> </tr> </tbody> </table>	Necessidades do Gestor:	Finalidades da informação:	(1) Reduzir gastos;	<input type="checkbox"/> Avaliação de programas;	(2) Construir ou reformar prédios;	<input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;	(3) Promover e manter programas diversos;	<input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;	(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.	<input type="checkbox"/> Redução e controle;	<p>D-B4.6) Associe a PRIMEIRA coluna com a SEGUNDA:</p> <table border="1" data-bbox="1115 1034 1962 1177"> <thead> <tr> <th>Necessidades do Gestor:</th> <th>Finalidades da informação:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(1) Reduzir gastos;</td> <td><input type="checkbox"/> Avaliação de programas;</td> </tr> <tr> <td>(2) Construir ou reformar prédios;</td> <td><input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;</td> </tr> <tr> <td>(3) Promover e manter programas diversos;</td> <td><input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;</td> </tr> <tr> <td>(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.</td> <td><input type="checkbox"/> Redução e controle;</td> </tr> </tbody> </table>	Necessidades do Gestor:	Finalidades da informação:	(1) Reduzir gastos;	<input type="checkbox"/> Avaliação de programas;	(2) Construir ou reformar prédios;	<input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;	(3) Promover e manter programas diversos;	<input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;	(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.	<input type="checkbox"/> Redução e controle;
Necessidades do Gestor:	Finalidades da informação:																				
(1) Reduzir gastos;	<input type="checkbox"/> Avaliação de programas;																				
(2) Construir ou reformar prédios;	<input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;																				
(3) Promover e manter programas diversos;	<input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;																				
(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.	<input type="checkbox"/> Redução e controle;																				
Necessidades do Gestor:	Finalidades da informação:																				
(1) Reduzir gastos;	<input type="checkbox"/> Avaliação de programas;																				
(2) Construir ou reformar prédios;	<input type="checkbox"/> Ajuste de preços e tarifas;																				
(3) Promover e manter programas diversos;	<input type="checkbox"/> Outras decisões econômicas;																				
(4) Estabelecer o valor da taxa de limpeza urbana.	<input type="checkbox"/> Redução e controle;																				

#### 4.9 APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

##### **Prezado(a) participante,**

Meu nome é Giseli Pereira Sarmiento da Silva, sou mestranda em Controladoria e Contabilidade (PPGCONT) pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Sob orientação do Professor Dr. Ariel Behr estou desenvolvendo minha pesquisa sobre o “Uso da Informação de Custos para Tomada de Decisão no Setor Público: *Design* de curso à luz da Aprendizagem Experiencial”.

O uso da informação de custos proporciona muitos benefícios ao setor público, como apoio na tomada de decisão, com o propósito de obter a melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos públicos. Desta forma, nesta pesquisa busca-se propor um curso, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial. Para isso, necessitamos entrevistar gestores públicos (tomadores de decisão) que atuam no âmbito municipal, podendo ser prefeitos, secretários ou coordenadores de área, com mais de cinco anos de experiência em administração pública.

Assim, gostaria de convidá-lo(a) a participar de forma espontânea e confidencial desta pesquisa por meio de uma **participação no curso** sobre o “uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão do setor público”. É importante que você leia, ou que alguém leia para você, esse documento com atenção e, em caso de qualquer dúvida ou informação que não entenda, peça aos pesquisadores responsáveis pelo estudo que explique a você.

**1. PARTICIPAÇÃO NA PESQUISA:** Sua participação consistirá em participar do curso de curta duração e das atividades propostas sob observação dos pesquisadores, e responder a dois questionários virtuais, um ao início do curso e o outro ao final do curso. O curso ocorrerá em ambiente virtual (aquele que envolve a utilização da internet). Sua participação é voluntária (sem remuneração), isto é, ela não é obrigatória, e você é livre para recusar-se a participar desta pesquisa e poderá retirar seu consentimento ou interromper a sua participação a qualquer momento. Você não será penalizado de nenhuma maneira caso decida não consentir sua participação, ou desistir da mesma.

**2. RISCOS:** Destaca-se que ao participarem desta etapa da pesquisa, **em ambiente virtual**, os participantes poderão ser submetidos a desconforto e embaraços de interagir com estranhos durante a realização do curso. Afim de minimizar estes riscos e possíveis danos, caso se sinta incomodado(a) durante esse procedimento, sinta-se à vontade para conversar com os pesquisadores, por meio de chat (direct) que será disponibilizado aos participantes, os pesquisadores estarão disponíveis para lhe dar toda a assistência necessária e, se mesmo assim, quiser retirar seu consentimento, não haverá qualquer problema.

Assim como, a presente etapa apresenta riscos de identificação e vazamento de dados, pela exposição da imagem em vídeo. No entanto, afim de minimizar os riscos de vazamento de informações e dados do participante da pesquisa e possíveis danos, os pesquisadores estarão seguindo as normas estabelecidas pelas Resoluções 466/12 e 510/16 do Conselho Nacional de Saúde e pela Lei Federal LGPD 13709/2018, como o arquivo das informações em dispositivo local adequado.

**3. BENEFÍCIOS:** Salienta-se como benefício ao participante, a compreensibilidade e um entendimento mais assertivo sobre o uso da informação de custos e as vantagens que ela proporciona, o que irá qualificar os seus processos de tomada de decisão.

**4. CONFIDENCIALIDADE E PROTEÇÃO DOS DADOS:** Durante sua participação, os pesquisadores coletarão algumas informações pessoais que serão utilizadas somente para os fins desta pesquisa. Apenas os pesquisadores do projeto terão acesso a seus

dados e não farão uso destas informações para outras finalidades. Você poderá decidir se sua identidade será divulgada e quais são, dentre as informações que forneceu, as que podem ser tratadas de forma pública. Caso opte pela manutenção do seu anonimato, os dados coletados durante o estudo serão identificados apenas através de um número, dessa maneira garantindo a sua confidencialidade e o sigilo nas informações coletadas, assim como a identidade pessoal. Qualquer dado que possa identificá-lo será omitido na divulgação dos resultados da pesquisa.

Uma vez concluída a coleta de dados, os pesquisadores farão o download dos dados coletados para um dispositivo eletrônico local, apagando todo e qualquer registro de qualquer plataforma virtual, ambiente compartilhado ou "nuvem". Os dados serão mantidos pelo prazo de 5 anos e depois descartados.

**5. DIREITO:** Ao participar dessa pesquisa você não estará abrindo mão de seus direitos. Se houver algum dano, decorrente da presente pesquisa, você tem garantido o direito de solicitar indenização por meio das vias judiciais (Código Civil, Lei 10.406 de 2002, Artigos 927 a 954 e Resolução CNS n.º 510, de 2016, Artigo 9º, Inciso VI).

**6. RESULTADOS:** Os resultados da pesquisa terão acesso garantido aos participantes, e poderão se tornar públicos a partir da publicação do estudo em congressos ou periódicos científicos. Igualmente é garantido ao participante acesso ao registro de seu consentimento sempre que solicitado.

**7. ESCLARECIMENTOS:** Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa também poderão ser esclarecidas pelos pesquisadores através dos e-mails [giseli.sarmento@ufrgs.br](mailto:giseli.sarmento@ufrgs.br) e/ou [ariel.behr@ufrgs.br](mailto:ariel.behr@ufrgs.br), ou telefones (51) 99XXX-XXXX(Giseli) e/ou (51) 99XXX-XXXX (Prof. Dr. Ariel).

**8. DEMAIS INFORMAÇÕES:** De modo a garantir padrões éticos na conduta das pesquisas, a UFRGS mantém um Comitê de Ética em Pesquisa (CEP), cujo propósito é avaliar e acompanhar os projetos de pesquisa envolvendo seres humanos, em seus aspectos éticos e metodológicos, desenvolvidos na universidade. Caso necessário, o participante poderá contatar o CEP da UFRGS através das seguintes informações:

- Endereço: Av. Paulo Gama, 110, Sala 311, Prédio Anexo I da Reitoria - Campus Centro, Porto Alegre/RS - CEP: 90040-060. Horário de Funcionamento: de segunda a sexta, das 08:00 às 12:00 e das 13:00 às 17:00h.
- Fone/whats: +55 (51) 3308.3738.
- E-mail: [etica@propesq.ufrgs.br](mailto:etica@propesq.ufrgs.br).

Atenciosamente,

Porto Alegre – RS, \_\_\_/\_\_\_/2023

Ariel Behr  
Pesquisador Responsável

Giseli Pereira Sarmento da Silva  
Mestranda UFRGS



### TERMO DE ACEITE

A seguir, há duas opções “**SIM e NÃO**”. Caso aceite em participar da pesquisa, marque a opção **SIM**. Caso não deseje em participar da pesquisa marque a opção **NÃO**. Ressalta-se, que **é importante guardar em seus arquivos uma cópia deste documento eletrônico de anuência.**

- SIM, CONCORDO em participar deste estudo e declaro ter sido devidamente informado(a) e esclarecido(a) pelos pesquisadores sobre os objetivos da pesquisa e os procedimentos envolvidos na mesma.
- NÃO CONCORDO em participar deste estudo.

**Em caso de concordância em participar do estudo, assinale as autorizações a seguir:**

---

#### AUTORIZAÇÃO DE USO DA IMAGEM E/OU VOZ

- AUTORIZO a divulgação de minha imagem e/ou voz
- NÃO AUTORIZO a divulgação de minha a divulgação de minha imagem e/ou voz.

---

#### AUTORIZAÇÃO DE DIVULGAÇÃO DE IDENTIDADE

- AUTORIZO a divulgação de minha identidade e listo a seguir as informações que podem ser tratadas de forma pública.

---

---

- NÃO AUTORIZO a divulgação de minha identidade, imagem e/ou voz optando, pela manutenção do meu anonimato.

4.10 APÊNDICE D – *DESING* DE CURSO 1

Informações do curso						
<b>TEMA:</b> Uso da informação de custos para qualificar à tomada de decisão do gestor público municipal. <b>Objetivos Gerais:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apresentar os conceitos básicos sobre contabilidade de custos;</li> <li>2. Analisar a utilidade da informação de custos para o setor público;</li> <li>3. Aplicar a informação de custos e analisar suas implicações na tomada de decisão.</li> </ol>			<b>Ministrante(s):</b> <b>Data:</b> <b>Horário:</b> <b>N.º de alunos:</b> <b>Local/endereço eletrônico:</b>			
<b>Característica dos aprendentes</b> ( <i>quem são os aprendentes</i> ): Gestores Públicos Municipais (tomadores de decisão).			<b>Competência a ser desenvolvida:</b> Capacidade de demandar e usar a informação de custos em suas tomadas de decisão.			
Etapas/ Elementos	Início	CICLO DE KOLB				Conclusão
		Experiência Concreta (Faça)	Observação Reflexiva (Reflita)	Conceitualização Abstrata (Pense)	Experimentação Ativa (Aplique)	
<b>Tempo estimado:</b>	15 min.	25 min.	20 min.	20 min.	30 min.	10 min.
<b>Questão(ões) norteadora(s):</b>	Qual é o seu nome? Qual é o seu cargo? Em uma frase, o que é uma boa decisão? Qual a diferença entre apuração de custo e execução da despesa orçamentária?	Porque o gestor público deve apoiar/incentivar a implementação da contabilidade de custos em seu município? Quais os benefícios desta ação?	Quais os principais problemas e desafios enfrentados na gestão municipal que envolvem a utilização de recursos? Que tipo de informação de custo poderia auxiliar na tomada de decisões frente a estes problemas?	O que a legislação brasileira determina acerca deste tema? O que é o sistema de custos? Quais pressupostos básicos devem ser observados para a apuração de custos no município? Quais especificidades da informação de custos?	Como aplicar na prática o uso da informação de custos na tomada de decisão?	Que pontos mais chamaram a atenção no curso?
<b>Objetivo(s) de aprendizagem:</b>	Diferenciar a execução da despesa de apuração de custos (gasto x custo).	Identificar as finalidades da contabilidade de custos no setor público; Compreender as implicações da informação de custos para a tomada de decisão.	Saber como solicitar a informação de acordo com a sua necessidade; Reconhecer problemas e desafios dos pares.	Compreender as origens da contabilidade de custos no setor público; Conhecer o sistema de custos, os pressupostos básicos da informação e suas especificidades.	Aplicar a informação de custos na tomada de decisão; Conhecer o caso de um município que implantou sistema de custos.	Avaliação.
<b>Conteúdo(s):</b>	a) Aplicação do questionário 1; b) Apresentação dos participantes; c) Motivo do curso; d) Alinhamento conceitual - oriundo do Estudo 1 desta pesquisa.	Oriundos do Estudo 1 e 2 desta pesquisa: a) Introdução às finalidades de uso da informação de custos no setor público. b) Sobre as implicações da informação de custos na tomada de decisão.	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: a) Principais problemas e desafios da Gestão Municipal; b) Necessidades de informação para cada problema/desafio. c) Associação das finalidades da informação com as necessidades/decisões.	Oriundos dos Estudos 1 e 2 desta pesquisa: a) Breve histórico e evolução das demandas legais relacionadas à informação de custos; b) Sistema de custos; c) Pressupostos básicos da informação de custos;	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: c) Aplicação da informação de custos em processos de tomada de decisão; d) Analisar um caso selecionado.	a) Aplicação do Questionário 2; b) Considerações finais.

			d) Papel do contador no município no suporte das informações de custos.	d) Especificidades da informação de custos: Relatórios personalizados e qualidade da informação.		
<b>Estratégia(s) de ensino e aprendizagem:</b>	a) Exposição dialogada.	* a) <i>Atividade: Assistir uma Exposição Oral.</i>  * <i>Atividade a ser testada.</i>	a) <i>Brainstorming</i> estruturado.	a) Aula expositiva e dialogada.	a) Case real de um município que implantou sistema de custos; b) Vídeo com entrevista dos gestores deste município.	-
<b>Metodologia:</b>	-	Tradicional – Aula Expositiva				-
<b>Papel do Ensinante:</b>	<u>Facilitador:</u> conduzir a apresentação dos participantes e exposição inicial.	<u>Especialista:</u> Expor aos alunos os tópicos contendo as finalidades da informação de custos e seus benefícios para a tomada de decisão, por meio da adoção de um estilo autoritário e reflexivo.	<u>Facilitador:</u> ajudar os alunos a entrar em contato com sua experiência pessoal e refletir sobre ela, por meio da adoção de um estilo de afirmação caloroso para atrair os interesses dos alunos, a motivação intrínseca e o autoconhecimento, facilitando o debate e criando relacionamentos pessoais com os alunos.	<u>Especialista:</u> No papel de especialista no assunto, o Ensinante deve ajudar os alunos a organizar e conectar suas reflexões à base de conhecimento do assunto. por meio da adoção de um estilo autoritário e reflexivo.	<u>Coach:</u> ajudar os alunos a aplicar o conhecimento para atingir seus objetivos, por meio da adoção de um estilo colaborativo e encorajador.	-
<b>Espaços de Aprendizagem:</b>	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar e manter um espaço hospitaleiro para a aprendizagem.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar um espaço para a aprendizagem conversacional.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaço para o desenvolvimento da expertise dos aprendentes.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaços para ação e reflexão.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.
<b>Recursos:</b>	Slides com o tema do alinhamento conceitual.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo; Vídeo do case.	
<b>Observações:</b>	-	-	-	-	-	Agradecimento.
<b>Referências:</b>	Descrever as referências utilizadas.					

Fonte: Adaptado de Bressolin (2020) com base em Kolb (1984), Kolb e Kolb (2017), Butler et al. (2019) e Gittings et al (2020)

4.11 APÊNDICE E – *DESING* DE CURSO 2

Informações do curso						
<b>TEMA:</b> Uso da informação de custos para qualificar à tomada de decisão do gestor público municipal. <b>Objetivos Gerais:</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apresentar os conceitos básicos sobre contabilidade de custos;</li> <li>2. Analisar a utilidade da informação de custos para o setor público;</li> <li>3. Aplicar a informação de custos e analisar suas implicações na tomada de decisão.</li> </ol>				<b>Ministrante(s):</b> <b>Data:</b> <b>Horário:</b> <b>N.º de alunos:</b> <b>Local/ endereço eletrônico:</b>		
<b>Característica dos aprendentes</b> ( <i>quem são os aprendentes</i> ): Gestores Públicos Municipais (tomadores de decisão).				<b>Competência a ser desenvolvida:</b> Capacidade de demandar e usar a informação de custos em suas tomadas de decisão.		
Etapas/ Elementos	Início	CICLO DE KOLB				Conclusão
		Experiência Concreta (Faça)	Observação Reflexiva (Reflita)	Conceitualização Abstrata (Pense)	Experimentação Ativa (Aplique)	
<b>Tempo estimado:</b>	15 min.	25 min.	20 min.	20 min.	30 min.	10 min.
<b>Questão(ões) norteadora(s):</b>	Qual é o seu nome? Qual é o seu cargo? Em uma frase, o que é uma boa decisão? Qual a diferença entre apuração de custo e execução da despesa orçamentária?	Porque o gestor público deve apoiar/incentivar a implementação da contabilidade de custos em seu município? Quais os benefícios desta ação?	Quais os principais problemas e desafios enfrentados na gestão municipal que envolvem a utilização de recursos? Que tipo de informação de custo poderia auxiliar na tomada de decisões frente a estes problemas?	O que a legislação brasileira determina acerca deste tema? O que é o sistema de custos? Quais pressupostos básicos devem ser observados para a apuração de custos no município? Quais especificidades da informação de custos?	Como aplicar na prática o uso da informação de custos na tomada de decisão?	Que pontos mais chamaram a atenção no curso?
<b>Objetivo(s) de aprendizagem:</b>	Diferenciar a execução da despesa de apuração de custos (gasto x custo).	Identificar as finalidades da contabilidade de custos no setor público; Compreender as implicações da informação de custos para a tomada de decisão.	Saber como solicitar a informação de acordo com a sua necessidade; Reconhecer problemas e desafios dos pares.	Compreender as origens da contabilidade de custos no setor público; Conhecer o sistema de custos, os pressupostos básicos da informação e suas especificidades.	Aplicar a informação de custos na tomada de decisão; Conhecer o caso de um município que implantou sistema de custos.	Avaliação.
<b>Conteúdo(s):</b>	a) Aplicação do questionário 1. b) Apresentação dos participantes; c) Motivo do curso; d) Alinhamento conceitual - oriundo do Estudo 1 desta pesquisa.	Oriundos do Estudo 1 e 2 desta pesquisa: a) Introdução às finalidades de uso da informação de custos no setor público. b) Sobre as implicações da informação de custos na tomada de decisão.	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: a) Principais problemas e desafios da Gestão Municipal; b) Necessidades de informação para cada problema/desafio. c) Associação das finalidades da informação com as necessidades/decisões;	Oriundos dos Estudos 1 e 2 desta pesquisa: a) Breve histórico e evolução das demandas legais relacionadas à informação de custos; b) Sistema de custos; c) Pressupostos básicos da informação de custos;	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: a) Aplicação da informação de custos em processos de tomada de decisão; b) Analisar um caso selecionado.	a) Aplicação do Questionário 2; b) Considerações finais.

			d) Papel do contador no município no suporte das informações de custos.	d) Especificidades da informação de custos: Relatórios personalizados e qualidade da informação.		
<b>Estratégia(s) de ensino e aprendizagem:</b>	a) Exposição dialogada.	* a) <i>Atividade: Fazer um Exercício Prático</i>  * <i>Atividade a ser testada.</i>	a) <i>Brainstorming</i> estruturado.	a) Aula expositiva e dialogada.	a) Case real de um município que implantou sistema de custos; b) Vídeo com entrevista dos gestores deste município.	-
<b>Metodologia:</b>	-	Ativa - <i>Problem Based Learning (PBL)</i> .				-
<b>Papel do Ensinante:</b>	<u>Facilitador</u> : conduzir a apresentação dos participantes e exposição inicial.	<u>Facilitador</u> : atrair os interesses dos alunos, a motivação intrínseca e o autoconhecimento, criando relacionamentos pessoais com os alunos.	<u>Facilitador</u> : ajudar os alunos a entrar em contato com sua experiência pessoal e refletir sobre ela, por meio da adoção de um estilo de afirmação caloroso para atrair os interesses dos alunos, a motivação intrínseca e o autoconhecimento, facilitando a conversa em pequenos grupos e criando relacionamentos pessoais com os alunos.	<u>Especialista</u> : No papel de especialista no assunto, o Ensinante deve ajudar os alunos a organizar e conectar suas reflexões à base de conhecimento do assunto. por meio da adoção de um estilo autoritário e reflexivo.	<u>Coach</u> : ajudar os alunos a aplicar o conhecimento para atingir seus objetivos, por meio da adoção de um estilo colaborativo e encorajador.	-
<b>Espaços de Aprendizagem:</b>	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar e manter um espaço hospitaleiro para a aprendizagem.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar um espaço para a aprendizagem conversacional.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaço para o desenvolvimento da expertise dos aprendentes.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaços para ação e reflexão.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.
<b>Recursos:</b>	Slides com o tema do alinhamento conceitual.	Slide com a situação problema e questões de provocação;	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo; Vídeo do case.	
<b>Observações:</b>	-	Apresentar a situação, promover a discussão em pequenos grupos, e apresentar, em uma segunda etapa, informações de custos complementares; Indagar se a história é distante da realidade dos participantes (livre para a experiência concreta).	-	-	-	Agradecimento.
<b>Referências:</b>	Descrever as referências utilizadas.					

Fonte: Adaptado de Bressolin (2020) com base em Kolb (1984), Kolb e Kolb (2017), Butler et al. (2019) e Gittings et al (2020).

4.12 APÊNDICE F – *DESING* DE CURSO 3

Informações do curso						
<b>TEMA:</b> Uso da informação de custos para qualificar à tomada de decisão do gestor público municipal.			<b>Ministrante(s):</b>			
<b>Objetivos Gerais:</b>			<b>Data:</b>			
1. Apresentar os conceitos básicos sobre contabilidade de custos;			<b>Horário:</b>			
2. Analisar a utilidade da informação de custos para o setor público;			<b>N.º de alunos:</b>			
3. Aplicar a informação de custos e analisar suas implicações na tomada de decisão.			<b>Local/endereço eletrônico:</b>			
<b>Característica dos aprendentes</b> ( <i>quem são os aprendentes</i> ): Gestores Públicos Municipais (tomadores de decisão).			<b>Competência a ser desenvolvida:</b> Capacidade de demandar e usar a informação de custos em suas tomadas de decisão.			
Etapas/ Elementos	Início	CICLO DE KOLB				Conclusão
		Experiência Concreta (Faça)	Observação Reflexiva (Reflita)	Conceitualização Abstrata (Pense)	Experimentação Ativa (Aplique)	
<b>Tempo estimado:</b>	15 min.	25 min.	20 min.	20 min.	30 min.	10 min.
<b>Questão(ões) norteadora(s):</b>	Qual é o seu nome? Qual é o seu cargo? Em uma frase, o que é uma boa decisão? Qual a diferença entre apuração de custo e execução da despesa orçamentária	Porque o gestor público deve apoiar/incentivar a implementação da contabilidade de custos em seu município? Quais os benefícios desta ação?	Quais os principais problemas e desafios enfrentados na gestão municipal que envolvem a utilização de recursos? Que tipo de informação de custo poderia auxiliar na tomada de decisões frente a estes problemas?	O que a legislação brasileira determina acerca deste tema? O que é o sistema de custos? Quais pressupostos básicos devem ser observados para a apuração de custos no município? Quais especificidades da informação de custos?	Como aplicar na prática o uso da informação de custos na tomada de decisão?	Que pontos mais chamaram a atenção no curso?
<b>Objetivo(s) de aprendizagem:</b>	Diferenciar a execução da despesa de apuração de custos (gasto x custo).	Identificar as finalidades da contabilidade de custos no setor público; Compreender as implicações da informação de custos para a tomada de decisão.	Saber como solicitar a informação de acordo com a sua necessidade; Reconhecer problemas e desafios dos pares.	Compreender as origens da contabilidade de custos no setor público; Conhecer o sistema de custos, os pressupostos básicos da informação e suas especificidades.	Aplicar a informação de custos na tomada de decisão; Conhecer o caso de um município que implantou sistema de custos.	Avaliação.
<b>Conteúdo(s):</b>	a) Aplicação do questionário 1; b) Apresentação dos participantes; c) Motivo do curso; d) Alinhamento conceitual - oriundo do Estudo 1 desta pesquisa.	Oriundos do Estudo 1 e 2 desta pesquisa: a) Introdução às finalidades de uso da informação de custos no setor público. b) Sobre as implicações da informação de custos na tomada de decisão.	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: a) Principais problemas e desafios da Gestão Municipal; b) Necessidades de informação para cada problema/desafio. c) Associação das finalidades da informação com as necessidades/decisões;	Oriundos dos Estudos 1 e 2 desta pesquisa: e) Breve histórico e evolução das demandas legais relacionadas à informação de custos; f) Sistemas de custo;  g) Pressupostos básicos da informação de custos;	Oriundos do Estudo 2 desta pesquisa: a) Aplicação da informação de custos em processos de tomada de decisão; b) Analisar um caso selecionado.	c) Aplicação do Questionário 2; d) Considerações finais.

			d) Papel do contador no município no suporte das informações de custos.	h) Especificidades da informação de custos: Relatórios personalizados e qualidade da informação.		
<b>Estratégia(s) de ensino e aprendizagem:</b>	a) Exposição dialogada.	* a) <i>Atividade: Observar um caso.</i>  * <i>Atividade a ser testada.</i>	a) <i>Brainstorming</i> estruturado.	a) Aula expositiva e dialogada.	a) Case real de um município que implantou sistema de custos; b) Vídeo com entrevista dos gestores deste município.	-
<b>Metodologia:</b>	-	Ativa - <i>Storytelling</i> .				-
<b>Papel do Ensinante:</b>	<u>Facilitador</u> : conduzir a apresentação dos participantes e exposição inicial.	<u>Comunicador</u> : O professor deve atuar como um bom comunicador, despertando a atenção e interesse no aluno.	<u>Facilitador</u> : ajudar os alunos a entrar em contato com sua experiência pessoal e refletir sobre ela, por meio da adoção de um estilo de afirmação caloroso para atrair os interesses dos alunos, a motivação intrínseca e o autoconhecimento, facilitando a conversa em pequenos grupos e criando relacionamentos pessoais com os alunos.	<u>Especialista</u> : No papel de especialista no assunto, o Ensinante deve ajudar os alunos a organizar e conectar suas reflexões à base de conhecimento do assunto. por meio da adoção de um estilo autoritário e reflexivo.	<u>Coach</u> : ajudar os alunos a aplicar o conhecimento para atingir seus objetivos, por meio da adoção de um estilo colaborativo e encorajador.	-
<b>Espaços de Aprendizagem:</b>	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar e manter um espaço hospitaleiro para a aprendizagem.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar um espaço para a aprendizagem conversacional.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaço para o desenvolvimento da expertise dos aprendentes.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos; Criar espaços para ação e reflexão.	Sala (virtual ou física) com todos os alunos.
<b>Recursos:</b>	Slides com o tema do alinhamento conceitual.	Slide da história.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo.	Slides com o tema proposto no conteúdo; Vídeo do case.	
<b>Observações:</b>	-	Será passado o vídeo e serão feitas questões para reforçar conceitos centrais da história e de sua lição; Indagar se a história é distante da realidade dos participantes (livre para a experiência concreta).	-	-	-	Agradecimento.
<b>Referências:</b>	Descrever as referências utilizadas.					

Fonte: Adaptado de Bressolin (2020) com base em Kolb (1984), Kolb e Kolb (2017), Butler et al. (2019) e Gittings et al (2020).

#### 4.13 APÊNDICE G – ATIVIDADE AULA EXPOSITIVA

---

##### **Finalidades da informação de custos**

###### **Segundo os autores:**

- Aprimorar a informação para a tomada de decisão (Monteiro, 2018);
- Aliviar possíveis assimetrias informacionais para a tomada de decisão (Mohr, 2021);
- Auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos (Fernandes & Bezerra Filho, 2016);
- Permitir uma maior economicidade na aplicação dos recursos tendo em vista a insuficiência de verbas (Almeida et al., 2009);
- Possibilitar um melhor controle sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados. Evitar o descontrole das finanças públicas, decisões irresponsáveis e desperdícios (Rezende et al., 2010);
- Fornecer insights para reduzir custos (Verbeeten, 2011).
- Descentralizar atividades, oportunizar a gestão de desempenho e aumento da responsabilidade gerencial (Verbeeten, 2011).
- Útil para o planejamento dos custos na elaboração do orçamento, que possui papel fundamental nas finanças públicas (Rogošić, 2021);
- Subsidiar o processo de planejamento e orçamentação para obter maior eficiência operacional e processo alocativo de recursos (Machado & Holanda, 2010);
- Beneficiar o planejamento financeiro, orçamentário, controle de custos e preço de serviços (Monteiro & Pinho, 2018).
- Dispor de uma base de informações para a tomada de decisões, ou seja, decisões sobre preços de serviços, criação de novos programas, novas direções para um programa específico, introdução de novos serviços, etc. (Lutitsky et al., 2012);
- A informação gerada servirá de instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na transparência e qualidade do gasto, no apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos e terceirizações, e ainda possibilitar a transparência nos gastos públicos (Soares & Parciannelo, 2018).

###### **Segundo os gestores públicos:**

- “essa questão de custos é de suma importância para todos os gestores, ela abre novos horizontes, principalmente nessa parte de gerenciamento e controle” (ENTR4);
- “a contabilidade de custos, ela entra no serviço público muito como é na iniciativa privada, para trazer aquele profissionalismo e ter uma gestão eficiente” (ENTR1);
- “essa parte de custo é fundamental, em qualquer atividade que a gente queira desenvolver. Se você não evitar o desperdício, você não consegue administrar, principalmente no município pequeno, onde as receitas são bastante aquém das necessidades” (ENTR3);
- “existem dois pilares a serem trabalhados pelos gestores conjuntamente: o aumento das receitas e a redução das despesas, e que muitas vezes este último não recebe a devida atenção” (ENTR21);
- “você tem que controlar suas despesas, porque a receita é mais difícil, eu não tenho como aumentá-las muito nesse momento, tirando essas receitas de emendas parlamentares que a gente consegue. Então, você tem que trabalhar mais pelo outro lado, das despesas” (ENTR3);
- “contudo, é difícil um gestor administrar e cortar gastos quando ele não tem noção do seu custo, quando ele não sabe quanto custa um atendimento de um paciente, o custo de um aluno ou o custo com manutenções de estradas e veículos por exemplo, e não possui a informação precisa para identificar estes gargalos e tomar boas decisões” (ENTR1);
- “muitas vezes a gente até toma decisões erradas, por não ter a metodologia correta para extrair a informação e ter o custo de determinados serviços” (ENTR18).

Fonte: Elaborada com base nos Estudos 1 e 2 da Dissertação (relatos dos gestores públicos colhidos nas entrevistas e nos conceitos oriundos da Revisão Sistemática da Literatura).

---



#### 4.14 APÊNDICE H – ATIVIDADE *STORYTELLING*

##### **É preciso fechar as torneiras João Romeu!**

Em uma bela manhã de segunda-feira, João Romeu, prefeito do Município de Bons Ventos, chegava na Prefeitura apreensivo, já havia conversado com 5 cidadãos que encontrará pelo caminho, e no rosto suas olheiras demonstravam que tinha passado mais uma noite em claro, seus pensamentos estavam a mil, muito trabalho precisava ser feito, e as diversas demandas, em todas as áreas, só aumentavam, contudo, os recursos financeiros estavam cada dia mais escassos.

Em seu gabinete, a secretária de educação juntamente com a coordenadora já estava à sua espera, para lhe apresentar uma proposta de um novo projeto, que ampliaria o contraturno em escolas municipais que possuem alunos em situação de vulnerabilidade social, além de outras questões, é claro, como o reajuste do piso do magistério.

João Romeu serve uma xícara de café e antes que pudesse sentar em sua cadeira, a porta do gabinete se abre repentinamente e o coordenador da saúde adentra aflito: Prefeito! Prefeito! Estamos com mais um veículo da saúde estragado, além dos que já estavam na oficina, a Van que transporta diariamente os pacientes para consultas especializadas na capital acabou de quebrar, e a contabilidade disse que não temos mais orçamento para a manutenção de veículos, preciso então que o prefeito autorize uma suplementação de no mínimo R\$ 100.000,00 para a manutenção de nossa frota, e já adianto que deves remanejar de outra secretaria, porque na saúde não temos mais da onde tirar.

A secretária da educação que presenciava a situação, logo interferiu: Prefeito, aproveita e inclui nesse projeto de lei uma suplementação para a manutenção dos ônibus escolares, sabe como é, a nossa frota própria está bastante desgastada, e seguidamente temos este problema também. O Prefeito João Romeu estremece, e os pedidos de suplementação continuam... ah para merenda escolar também, os preços de alguns itens aumentaram mais que o previsto. O mesmo acontece com os medicamentos, relata o coordenador da saúde.

Enquanto isso, o prefeito atende seu telefone que não parava de tocar, era o secretário de obras, havia reclamações de falta de manutenção nas ruas do bairro Alegria, o secretário então justifica que naquele momento, as atenções estavam sendo voltadas para o bairro Nogueira que havia sofrido com as últimas chuvas.

Ao desligar o telefone, em silêncio, João Romeu senta em sua cadeira, toma enfim um gole de café, respira fundo e pensa: é mais um dia normal de trabalho na Prefeitura de Bons Ventos!

O Prefeito João Romeu tem ciência que não consegue dar conta de tudo, as demandas são infinitas, seja na saúde, educação, obras, agricultura, assistência social, cultura e turismo, enfim, e o povo também é muito criativo, pedem de tudo, exigem demais, e quase nunca estão satisfeitos. Mas o dinheiro por sua vez é finito, e ele não possui uma máquina de fazer dinheiro, nesse instante João Romeu sorri, pois imagina que muitos pensam que ele deva possuir tal máquina. Ele entende que deve priorizar os projetos e ações que se comprometeu em atender, e manter o funcionamento dos serviços essenciais, mas até para manter o básico está sendo difícil. A impressão que ele tem é que quanto mais se gasta, mais o povo reclama, o que está acontecendo? Ele se questiona. Algo está errado! Mas não há tempo a perder!

Impulsivamente, ele se dirige a sala de seu chefe de gabinete e com a voz em alto tom ele fala: Nelson entre em contato com nossos deputados, preciso de emendas parlamentares urgentemente, nem que eu tenha que ir hoje a capital! Mobilize toda a equipe, vamos trabalhar forte nisso! (O município de Bons Ventos se mantém basicamente das transferências de recursos advindas do Governo Federal e Estadual, e apesar dos esforços feitos para atrair empresas, as que já se instalaram vão demorar alguns anos para dar retorno).

Ao terminar de falar, João Romeu se dá conta que tem um munícipe sentado na antessala do chefe de gabinete, aguardando para falar com ele. Era o Seu José, um agricultor de destaque de seu município.

Problemas senhor prefeito? Questionou Seu José.

Oh Seu José, me desculpe não ter te visto e o fazê-lo esperar, mas é mais um dia daqueles que começam intensos. Resumindo, muitas demandas e pouco dinheiro, responde o Prefeito coçando a cabeça.

Seu José então fala: bom, posso passar na semana que vem, vejo que está ocupado, mas antes de ir me permita que eu lhe conte uma breve história. (Seu José adorava contar histórias):

Certa vez, uma forte seca atingiu essa região, e um agricultor estava preocupado pois suas cisternas de águas estavam esvaziando e o que ele ia fazer para irrigar sua plantação? Então ele ergueu as suas mãos em direção ao céu e ficou dias implorando por chuva, que não vinha. Cansado dessa situação, ele resolveu andar atentamente pela sua plantação, e verificar seu sistema de irrigação, algo que ele nunca havia parado para fazer, além de não ter tempo para isso, a escassez de água nunca havia sido um problema. Foi então que ele observou algumas situações: havia muitos vazamentos ao longo do percurso, torneiras entre abertas, um enorme desperdício. Não havia planejamento nem controle do sistema de irrigação. Tinha uma grande distribuição de água irrigando poucas plantas e pouca quantidade de água sendo distribuída para muitas plantas. Em meio a essa situação, o agricultor concluiu que antes de tudo, era preciso verificar e fechar as suas torneiras!

Seu José deu um aperto de mãos caloroso no Prefeito e foi embora.

O Prefeito João Romeu ainda refletindo sobre a fala de seu José concluiu: é isso! Preciso verificar e fechar minhas torneiras! E entusiasmado chamou seu chefe de gabinete: Nelson, convoque uma reunião com todos os secretários, coordenadores e supervisores e peça que o setor de contabilidade participe, quero um contábil, vamos analisar e cortar gastos!

Para o Prefeito João Romeu, havia ficado claro que ele teria que controlar suas despesas, porque a receita era mais difícil, naquele momento ele não tinha como aumentá-las muito, talvez pudesse conseguir alguma emenda, ou viesse algum recurso extra, mas isso não estava ao seu alcance. Então, ele teria que trabalhar mais pelo outro lado, das despesas. No setor público, existem dois pilares a serem trabalhados pelos gestores conjuntamente: o aumento das receitas e a redução das despesas, e João Romeu concluiu que este último ele não havia dado a devida atenção.

Na sala de reuniões, o Prefeito João Romeu inicia os trabalhos dizendo que precisa tomar decisões de corte de gastos. Os contadores do município então lhe entregaram as Demonstrações financeiras do município juntamente com um balancete de despesas por secretaria de mais de 50 páginas. João Romeu não dispõe de tempo e nem de conhecimento técnico para fazer a análise de toda aquela documentação, para João Romeu a contabilidade pública era complicada, mesmo para pessoas formadas na área de gestão, e precisaria de uma tradução dos dados que ali estavam demonstrados. Visivelmente atrapalhado com a quantidade de papel, os contadores então decidem apresentar um resumo dos gastos (despesas liquidadas) por secretaria do último mês, abaixo algumas das informações apresentadas:

Gasto com combustível: R\$ 270.000,00; Gasto com manutenção de veículos: 230.000,00; Gasto com folha de pagamento: R\$ 1.596.000,00; Gasto com aquisição de peças: R\$ 190.000,00; Gasto com hospitais: 690.000,00; Gasto com contratação de médicos: R\$ 780.000,00

Para o Prefeito João Romeu, estas as informações eram escassas, e apresentavam limitações que impossibilitava a tomada de decisão. Era difícil ele e seus secretários tomar decisões de corte de gastos quando não se tem a informação precisa para identificar estes gargalos e tomar boas decisões. Onde estavam os desperdícios? Como identificá-los?

Pelo *feeling* e experiência dos gestores e contadores, algumas medidas foram tomadas, mas ainda tinha muitas questões que precisavam ser revistas. João Romeu encerra a reunião pensativo, até que tinha sido produtiva, mas não da maneira como ele imaginava. Na medida em que todos iam deixando a sala, ele franzindo a testa sussurra: preciso de alguma ferramenta para aprimorar minha tomada de decisão.

Foi então que um dos contadores do município, por ter ouvido seu sussurro se aproxima, e lhe apresenta a contabilidade de custos, que é utilizada principalmente para fins gerenciais, e tem como objetivo principal prover informações relevantes e aprimoradas para a tomada de decisão, aliviando possíveis assimetrias informacionais. O contador ressaltou que ela visa auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos, e permitir uma maior economicidade na aplicação dos recursos, fornecendo insights para reduzir custos, evitando assim, o descontrole das finanças públicas, decisões irresponsáveis e desperdícios tendo em vista a insuficiência de verbas, principalmente em municípios pequenos. João Romeu já havia ouvido falar na contabilidade de custos, muito utilizada no setor privado, mas não sabia que era possível sua implantação no setor público. Precisamos disto! Respondeu ele ao contador. E um caminho em direção a implantação do sistema de informações de custos começou a ser trilhado.

No ano seguinte, após muito esforço e dedicação, algumas ações de controle de custos já haviam sido implantadas no município de Bons Ventos coordenadas pela Secretaria da Fazenda. O projeto piloto se deu na Secretaria de Saúde. De posse do Relatório de Custo, o Prefeito João Romeu e seus secretários e coordenadores identificaram algumas situações que precisavam ser investigadas *in loco*. Havia veículos que o custo por km rodado era extremamente alto comparado com outros veículos que faziam a mesma atividade de transporte de passageiros. Eles também puderam comparar se era mais vantajoso comprar novos veículos e manter o transporte feito pelo município, ou fazer a locação de veículos. Ou ainda contratar uma empresa terceirizada para realizar o transporte a capital.

Os gestores tinham em mãos informações como o custo total de um atendimento médico por paciente, que por sinal estava bem acima do praticado pelo mercado. E informações sobre programas que estavam recebendo recurso expressivo e que não apresentavam os resultados esperados. “Tempo é dinheiro. Se perde muito tempo para executar tarefas simples, aí o custo aumenta” relatava João Romeu. Isso oportunizava a gestão de desempenho e o aumento da responsabilidade gerencial.

Eles possuíam uma base de informações para a tomada de decisões. Era possível tomar decisões consistentes sobre criação de novos programas, novas direções para um programa específico, e introdução de novos serviços. A informação gerada servia de instrumento para avaliação da eficiência e eficácia dos serviços públicos, auxiliando na transparência e qualidade do gasto e no apoio às atividades financeiras como compras, vendas, investimentos e terceirizações, e ainda possibilitava estabelecer o preço dos serviços com mais precisão e consciência.

#### 4.15 APÊNDICE I – ATIVIDADE PBL

##### **Ajude o Prefeito João Romeu em sua tomada de decisão:**

João Romeu, prefeito do Município de Bons Ventos, encontrava-se ultimamente apreensivo, pois havia muito trabalho a ser feito, e as diversas demandas, seja na saúde, educação, obras, agricultura, assistência social, cultura e turismo, enfim, só aumentavam. Contudo, os recursos financeiros estavam cada dia mais escassos. João Romeu tem ciência que não consegue dar conta de tudo, afinal as demandas são infinitas. Ele entende que deve priorizar os projetos e ações que se comprometeu em atender, e manter o funcionamento dos serviços essenciais, mas até para manter o básico está sendo difícil.

Como grande parte dos municípios, Bons Ventos se mantém basicamente das transferências de recursos advindas do Governo Federal e Estadual, e apesar dos esforços feitos para atrair empresas, as que já se instalaram iam demorar alguns anos para dar retorno.

Em uma bela manhã de segunda-feira, ao chegar na Prefeitura, após já ter conversado com 5 cidadãos que encontrará pelo caminho, João Romeu, visivelmente abatido (suas olheiras demonstravam que tinha passado mais uma noite em claro), se dirige ao seu gabinete onde a Secretária da Educação e sua coordenadora já estavam à sua espera. Ele serve uma xícara de café e antes que pudesse sentar em sua cadeira, a porta do gabinete se abre repentinamente e o coordenador da saúde adentra aflito: Prefeito! Prefeito! Estamos com mais um veículo da saúde estragado, além dos que já estavam na oficina, a Van que transporta diariamente os pacientes para consultas especializadas na capital acabou de quebrar, e a contabilidade disse que não temos mais orçamento para a manutenção de veículos, preciso então que o prefeito autorize uma suplementação de no mínimo R\$ 100.000,00 para a manutenção de nossa frota, e já adianto que deves remanejar de outra secretaria, porque na saúde não temos mais da onde tirar.

A secretária da educação que presenciava a situação, logo interferiu: Prefeito, aproveita e inclui nesse projeto de lei uma suplementação para a manutenção dos ônibus escolares, sabe como é, a nossa frota própria está bastante desgastada, e seguidamente temos este problema também. O Prefeito João Romeu estremece, e os pedidos de suplementação continuam... ah para merenda escolar também, os preços de alguns itens aumentaram mais que o previsto. O mesmo acontece com os medicamentos, relata o coordenador da saúde.

João Romeu faz uma conta rápida de cabeça, e constata que precisa de no mínimo uns R\$ 350.000,00 para atender as demandas que surgiram acima do previsto. E que não dispõe de receita extra para isso (o município não possuía superávit, e nem mesmo a possibilidade de obter emendas parlamentares, já que João Romeu já havia gasto toda a sua energia atrás delas ao longo do ano, e não dispunha mais desse recurso).

Diante de tal situação, ele pede ao setor de contabilidade um relatório contábil. Mais tarde, os contadores lhe entregam as Demonstrações financeiras do município juntamente com um balancete de despesas de mais de 50 páginas. João Romeu não dispõe de tempo e nem de conhecimento técnico para fazer a análise de toda aquela documentação, para João Romeu a contabilidade pública era complicada, mesmo para pessoas formadas na área de gestão, e precisaria de uma tradução dos dados que ali estavam demonstrados. Visivelmente atrapalhado com a quantidade de papel, os contadores então decidem apresentar um resumo dos gastos (despesas liquidadas) por secretaria do último mês, abaixo algumas das informações apresentadas:

Gasto com combustível: R\$ 270.000,00; Gasto com manutenção de veículos: 230.000,00; Gasto com folha de pagamento: R\$ 1.596.000,00; Gasto com aquisição de peças: R\$ 190.000,00; Gasto com hospitais: 690.000,00; Gasto com contratação de médicos: R\$ 780.000,00

João Romeu observa cada dado atentamente, mas para ele haviam muitas dúvidas: O que ele faria para resolver este problema? De onde ele tiraria recursos para isso?

João Romeu resolve então contar com a ajuda de outros gestores públicos (colegas secretários, coordenadores e prefeitos). Diante do contexto apresentado, ajude o Prefeito João Romeu a solucionar o problema, relatando o que você faria e de onde viria os recursos para cobrir as despesas excedentes.

Fonte: Elaborada com base nos Estudos 1 e 2 da Dissertação (relatos dos gestores públicos colhidos nas entrevistas e nos conceitos oriundos da Revisão Sistemática da Literatura).

## 5 CONCLUSÃO

Este último capítulo revisita os objetivos da pesquisa e descreve como foram atingidos, consolidando os resultados de cada artigo que compõe esta dissertação. Em seguida, são delineadas as principais contribuições e implicações da pesquisa, bem como as limitações e sugestões para futuros estudos.

Este estudo teve como objetivo geral propor um curso de curta duração, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial. Para nortear a sua trajetória, utilizou-se o método de trabalho *Design Science Research* (DSR), tendo em vista a proposição de um artefato (modelo de curso) que visa colaborar com a solução de problemas reais, que neste caso, enquadra-se na classe de problemas “falta de uso da informação contábil na tomada de decisão de usuários internos”.

Em consonância ao objetivo geral apresentado, o estudo expôs os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público;
- b) mapear as informações de custos necessárias ao gestor público em seus processos de tomada de decisão;
- c) conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial destinado a gestores públicos sobre o uso da informação de custos para qualificar a tomada de decisão.

Cada objetivo específico constituiu um estudo da dissertação, representado sob o formato de artigo científico, com procedimentos metodológicos próprio, que proporcionaram resultados estruturados e significativos tanto para a comunidade científica quanto para a aplicação prática profissional. Da mesma forma, tiveram sua parcela na criação do artefato.

O **primeiro artigo** consistiu na identificação das iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, por meio de uma Revisão Sistemática de Literatura, correspondendo as etapas 1, 2 e 3 da DSR. Ao todo, foram identificados 48 artigos científicos publicados sobre o assunto. Na análise de conteúdo, foi possível sistematizar as iniciativas de pesquisa, categorizando os elementos em tópicos, com base no *framework* proposto no estudo de Cardoso et al. (2011), bem como, na demonstração de casos de uso da informação de custo no setor público.

Entre os resultados, apresentou-se primeiramente, uma visão descritiva da pesquisa sobre custos no setor público, onde foi possível observar um número reduzido de estudos que abordam

situações reais da utilização da informação de custos pelo setor público. Além disso, constatou-se que no Brasil o foco das pesquisas nos últimos anos tem sido a avaliação do estágio de implementação do sistema de custos, destacando os principais desafios encontrados durante este processo e a análise das percepções de contadores e gestores sobre o assunto. Logo, uma alternativa para os pesquisadores brasileiros evoluir com esta temática é mudar o foco da pesquisa, voltando-se para os fatores que promovam o uso da informação de custos na tomada de decisão pelos gestores públicos, conforme indicação e experiência dos estudos internacionais.

Posteriormente, identificou-se os conceitos aplicados ao custo no setor público, os incentivos associados ao uso da informação, os pressupostos básicos da informação, as características qualitativas desta informação, as metodologias de custeio apropriadas e casos de uso da informação de custo no setor público. Por fim, um mapa mental ilustrou a síntese das informações essenciais a compreensão de custos no setor público, a fim de possibilitar a transferência de conhecimento. Desta forma, para o curso, este estudo contribuiu com a lista de conteúdos oriundos da literatura.

Para que haja uma ampla adoção do sistema de custos por entidades públicas, Cardoso et al. (2011), Verbeeten (2011), Aguilà (2016), Mättö e Sippola (2016) e Messias et al. (2018) alegam que é necessário que os gestores públicos, reconheçam a sua utilidade, não se limitando apenas às exigências legais e normativas. Desta forma, se faz necessário identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, para a promoção do seu uso pelos gestores públicos. Posto isso, o primeiro estudo sistematiza o conhecimento já existente, fomentando a discussão acerca da utilidade e uso da informação de custos no setor público, além de identificar lacunas nesta área de pesquisa, apontando direções possíveis para estudos futuros. Em termos de contribuição prática, acadêmica e social, apresenta potencial para beneficiar gestores públicos, ao estabelecer condições mais favoráveis para ampliar a compreensão desse tema.

O **segundo artigo** visou mapear as informações de custos necessárias ao gestor público municipal em seus processos de tomada de decisão, correspondendo as etapas 2 e 3 da DSR, atendendo ao chamado de van Helden (2016) para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões. Por meio de uma metodologia qualitativa e exploratória, para atingir o objetivo proposto, foi realizado uma pesquisa de campo, combinando entrevistas semiestruturadas com coleta documental. O contexto-alvo eram os municípios brasileiros. Foram realizadas 17 reuniões e/ou interações com os contadores e 21 entrevistas semiestruturadas com gestores públicos municipais, e coletados 14 documentos.

A análise preliminar evidenciou que a maioria dos municípios pesquisados não possui controle de custos, e das quatro iniciativas observadas, apenas um município possui um controle

de custos mais avançado, com utilização de ferramentas tecnológicas e geração de *dashboard*, com o propósito de facilitar a compreensão das informações de custos pelos gestores.

Com base nas conclusões da literatura acerca do uso das informações contábeis pelos gestores públicos, foram detectados e estruturados os principais problemas e desafios enfrentados pelos gestores públicos municipais. Isso permitiu a identificação das necessidades informacionais desses usuários, culminando na elaboração de um mapeamento das informações de custos que atendem a tais necessidades, bem como, as potenciais decisões relacionadas ao propósito das informações de custos.

Adicionalmente, foram discutidas as especificidades dos elementos de apoio à tomada de decisão, destacando-se os requisitos e as qualidades percebidos pelos usuários em relação às informações de custos. Por fim, exemplos não exaustivos de informações de custos e decisões para as necessidades foram elencados. Outro resultado apontado é a necessidade de treinamento do usuário da informação contábil. Sendo assim, para o curso, este estudo contribuiu com a lista de conteúdos oriundos da prática profissional.

Ademais, van Helden (2016) sugere pesquisas para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis. Por isso, como contribuição teórica, o segundo estudo acrescenta a literatura anterior fornecendo um material que ajuda na maturidade do tema, e contribui com a prática ao demonstrar aos preparadores alguns exemplos de informação necessárias e seus atributos considerados indispensáveis pelos gestores públicos para a tomada de decisão, além de evidenciar um *case* municipal bem sucedido de implantação de custos no setor público. fornecendo diretrizes para contribuir para um uso eficaz das informações de custos na gestão pública.

Finalmente, o **terceiro artigo** teve por objetivo conceber e validar uma proposta de curso com abordagem experiencial destinado a gestores públicos sobre o uso da informação de custos para qualificar a tomada de decisão, que demonstrasse ser eficaz para a compreensão deste assunto, utilizando como base a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984), correspondendo as etapas 2, 3, 4, 5 e 6 da DSR.

Para atingir o objetivo proposto adotou-se uma abordagem exploratória, qualitativa-quantitativa, com delineamento experimental. Participaram do quase-experimento 33 gestores público municipais, distribuídos em 3 grupos: 1 grupo de controle cuja atividade experiencial seguia a metodologia tradicional e 2 grupos testes em que as atividades experienciais eram baseadas nas metodologias ativas PBL - *Problem Based Learning* e *Storytelling*, o que resultou

na testagem de 3 formatos (*design*) de cursos diferentes. Para análise de dados, foram utilizadas as técnicas de análise de conteúdo, estatística descritiva e o teste Wilcoxon.

Como resultados, inicialmente, explicou-se a maneira como foi projetado o curso, sua demonstração e testagem. Após, avaliou-se os resultados da aplicação do curso mediante reflexão sobre a eficácia da intervenção levando em consideração a percepção, o *feedback* dos alunos e o aumento do aprendizado. Tais dados confirmaram a eficácia da abordagem experiencial na compreensão do uso da informação de custos, mas não foram significativos na distinção entre os grupos, em que foi questionado se atividades de aprendizagem experiencial distintas afetam os resultados do aprendizado. No entanto, ao considerar outros fatores em conjunto, como o maior engajamento dos participantes do Grupo B – PBL, maior percepção de aumento do conhecimento por este grupo e a melhoria na nota pós-teste, observou-se indícios que o *Design* de curso 2, com aplicação da metodologia PBL na atividade experiencial, possa ser o formato de curso mais adequado para a compreensão do uso da informação de custos pelos gestores públicos.

Van Helden e Reichard (2019) relatam que não há muita informação disponível sobre como melhorar a alfabetização dos usuários da informação contábil, ou seja, sua capacidade de ler e compreender os vários formatos da informação contábil, por meio de treinamento ou experiência prática. E ainda, Karatzimas et al. (2022) afirmam que a maioria dos estudos sobre a educação contábil do setor público não emprega uma base teórica. Desta forma faz-se necessário utilizar teorias de aprendizagem, como a Teoria da Aprendizagem Experiencial. Sobre a referida teoria, Gitting et al. (2020) sugeriu investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado. Posto isso, o terceiro estudo contribui teoricamente para a Educação Contábil do Setor Público ao empregar a Teoria da Aprendizagem Experiencial, e acrescenta contribuições significativas a esta teoria, ao confirmar os efeitos positivos de sua aplicação na aprendizagem, e ainda por apresentar novas reflexões sobre a implementação de metodologias ativas durante a etapa da Experiência Concreta.

Em termos práticos, propõe um curso para promover o uso da informação de custos na tomada de decisão do gestor público municipal, oferecendo insights valiosos da utilização da aprendizagem experiencial para capacitações futuras.

Após reiterar os objetivos e expor os resultados da pesquisa, a Tabela 5.1 sintetiza as lacunas de pesquisa essenciais identificadas, destacando os resultados, as contribuições e as implicações resultantes, além de fornecer sugestões para estudos futuros.

**Tabela 5.1**

## Síntese da pesquisa

	<b>Gaps de pesquisa</b>	<b>Resultado</b>	<b>Contribuições</b>	<b>Implicações</b>	<b>Estudos futuros</b>
<b>Artigo 1</b>	Para que haja uma ampla adoção do sistema de custos por entidades públicas, é necessário que os gestores públicos, reconheçam a sua utilidade, não se limitando apenas às exigências legais e normativas, como indicado por Cardoso et al. (2011) e corroborado por Verbeeten (2011), Aguilã (2016), Mättö e Sippola (2016) e Messias et al. (2018). Desta forma, se faz necessário identificar iniciativas de pesquisas associadas a utilidade e uso da informação de custos no setor público, para a promoção do seu uso pelos gestores públicos.	Uma visão geral da pesquisa sobre custos no setor público foi apresentada, enfatizando a escassez de estudos que abordam situações práticas de uso da informação de custos nesse setor, e destacando que, no contexto brasileiro, as pesquisas recentes têm se concentrado na avaliação do estágio de implementação do sistema de custos. Ademais, foram identificados conceitos, incentivos associados ao uso da informação, seus pressupostos básicos e características qualitativas, metodologias de custeio apropriadas e casos de uso da informação de custo no setor público. Por fim, um mapa mental ilustrou a síntese das informações essenciais a compreensão de custos no setor público, e uma agenda de pesquisa foi proposta.	Sistematiza o conhecimento já existente, fomentando a discussão acerca do uso da informação de custos no setor público, e identifica lacunas nesta área de pesquisa, apontando direções possíveis para estudos futuros.	Apresenta potencial para beneficiar gestores públicos, ao estabelecer condições mais favoráveis para ampliar a compreensão desse tema, colaborando para a adoção e uso da informação de custos nos processos de tomada de decisão.	Indica a realização de estudos de caso em organizações que já implantaram sistema de custos. E a investigação de fatores que promovam o uso da informação de custos na tomada de decisão pelos gestores públicos.
<b>Artigo 2</b>	Van Helden (2016) argumentou que a utilidade da informação é impulsionada pelas necessidades do usuário, que, por sua vez, são determinadas por questões como problemas a serem resolvidos e desafios a serem enfrentados. Assim sendo, o autor sugere pesquisas para aumentar a compreensão de quais informações são necessárias para que os gestores públicos possam tomar suas decisões, em vez de se concentrar apenas em documentos contábeis.	A análise preliminar evidenciou que apenas um município da amostra possui controle de custos mais avançado. Foi apresentada uma tabela com o mapeamento das informações de custos relevantes para atender as necessidades dos gestores públicos municipais para tomada de decisão, com base nos principais problemas e desafios elencados. Além disso, foram abordadas as especificidades dos elementos que auxiliam na tomada de decisão, com ênfase nos requisitos e qualidades da informação de custo conforme a perspectiva do usuário. Outro resultado observado é a necessidade de treinamento do usuário da informação contábil.	Descreve a real utilização da informação de custos e fornece um material que ajuda na maturidade do tema para o desenvolvimento de pesquisas mais contributivas, já que estudos até o momento não reuniram evidências sobre quais tipos de informação de custos são necessárias aos gestores públicos nos processos de tomada de decisão.	Fornece diretrizes para promover a usabilidade da informação de custos no contexto público. Primeiro, ao demonstrar alguns exemplos de informação de custos necessários a tomada de decisão. Segundo, por apresentar um <i>case</i> municipal bem sucedido de implantação de custos.	Sugere pesquisas voltadas a geração da informação e ao desenvolvimento de relatórios personalizados. E ainda, pesquisas focadas no treinamento do usuário da informação contábil, destacando maneiras eficazes de instruir este público.



Artigo 3	<p>Van Helden e Reichard (2019) relatam que não há muita informação disponível sobre como melhorar a alfabetização dos usuários da informação contábil, ou seja, sua capacidade de ler e compreender os vários formatos da informação contábil, por meio de treinamento ou experiência prática. E ainda, a maioria dos estudos sobre a educação contábil do setor público não emprega uma base teórica (Karatzimas et al., 2022), desta forma faz-se necessário utilizar teorias de aprendizagem, como a Teoria da Aprendizagem Experiencial. Sobre a referida teoria, Gitting et al. (2020) sugere investigar se atividades de aprendizagem experiencial distintas podem afetar os resultados do aprendizado.</p>	<p>Inicialmente, ocorreu a explicação de como foi projetado o curso, sua demonstração e testagem. Posteriormente foi feita a avaliação do curso. Os resultados confirmaram a eficácia da abordagem experiencial na compreensão do uso da informação de custos, mas não foram significativos na distinção entre os grupos, em que foi questionado se atividades de aprendizagem experiencial distintas afetam os resultados do aprendizado. No entanto, observou-se indícios que o <i>Design</i> de curso 2, com aplicação da metodologia PBL na atividade experiencial, possa ser o formato de curso mais adequado para a compreensão do uso da informação de custos pelos gestores públicos.</p>	<p>Acrescenta à Educação Contábil do Setor Público ao testar o emprego de uma base teórica, no caso a Teoria da Aprendizagem Experiencial, no ensino da contabilidade e seus ramos a usuários da informação. Da mesma forma, confirma os benefícios da utilização do ciclo de Kolb e introduz novas discussões quanto ao uso de metodologias ativas na fase da Experiência Concreta.</p>	<p>Sinaliza a adoção da Teoria da Aprendizagem Experiencial nas capacitações dos gestores públicos.</p>	<p>Sugere a testagem de outras metodologias ativas na fase da Experiência Concreta do ciclo de Kolb.</p>
Conjunto da Dissertação	<p>Apesar dos benefícios e das normativas, o uso da informação de custos no processo de tomada de decisão do setor público encontra-se em fase embrionária (Fernandes &amp; Bezerra Filho, 2016; Cavichioli et al., 2018), especialmente nos municípios (Monteiro &amp; Pinho, 2018; Ferreira et al., 2019). Estudos internacionais sobre o uso da informação contábil por gestores públicos inferem que ausência de reconhecimento das demandas informacionais do usuário (van Helden, 2016) e a falta de conhecimento e compreensão das informações contábeis e (Jethon &amp; Reichard, 2022), tornam o processo de uso da informação mais desafiador (Cohen &amp; Karatzimas, 2022).</p>	<p>Conforme os autores, a usabilidade da informação depende das necessidades do usuário e sua compreensibilidade. Logo a elaboração do mapa mental com a síntese das informações essenciais a compreensão de custos no setor público, e da figura com o mapeamento das informações de custos relevantes para atender as necessidades dos gestores públicos municipais, que resultaram em conteúdos para um curso com abordagem experiencial, proporcionaram meios para promover a usabilidade da informação de custos pelo gestor público municipal.</p>	<p>Fomenta a discussão acerca do uso da informação de custos, e acrescenta conjuntamente, contribuições significativas à educação contábil do setor público e à Teoria da Aprendizagem Experiencial.</p>	<p>Propõe um formato de curso de curta duração para gestores públicos municipais sobre o uso da informação de custos na tomada de decisão, oferecendo insights valiosos para capacitações futuras.</p>	<p>Recomenda investigar se gestores públicos que participaram de treinamentos sobre o uso da informação contábil, passaram a aplicar a informação em sua tomada de decisão.</p>

Com a realização destes três artigos, atingiu-se o objetivo desta dissertação ao apresentar uma proposta de curso de curta duração, para gestores públicos municipais, sobre o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de tomada de decisão, à luz da aprendizagem experiencial, com conteúdos oriundos da literatura e da prática profissional. Espera-se que este artefato oportunize *insights* significativos para a promoção do uso da informação de custos pelos gestores público no auxílio aos processos de tomada de decisão.

Como limitações, destaca-se que a presente pesquisa visava identificar as informações de custos úteis e relevantes de acordo com as necessidades do usuário, e a promover a compreensibilidade pelos gestores municipais, a fim de impulsionar o seu uso nos processos de tomada de decisão, e não em como gerar esta informação que fica sob responsabilidade dos provedores de informação (contadores). Também não fizeram parte da amostra gestores públicos de outros níveis de governo. Por conseguinte, recomenda-se a replicação da pesquisa em outro contexto e níveis governamentais. Bem como, pesquisas futuras podem investigar se gestores públicos que participaram de treinamentos sobre o uso da informação contábil, passaram a aplicar a informação em sua tomada de decisão.

## REFERÊNCIAS

- Andery, M. A., Micheletto, N., Sério, T. M., Rubano, D. R., rom, M. E., Gioia, S. C., Gianfaldoni, M., Savioli, M. R., Zanotto, M. L. (2004). *Para compreender a ciência: uma perspectiva histórica*. EDUC.
- Borges, T. B., Mario, P. do C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: Uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469–491. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200009>
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2023). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1), 2-22. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B. de, & Bitti, E. J. da S. (2011). Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 45(5), 1565–1586. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>
- Cavichioli, D., Dall’asta, D., Fiirst, C., & Baldissera, J. F. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188–204. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2018110201>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2022). New development: Public sector accounting education for users embedding eLearning and technology in teaching. *Public Money & Management*, 42(4), 291–293. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1986302>
- Devas, N., & Delay, S. (2006). Local democracy and the challenges of decentralising state: An international perspective. *Local Government Studies*, 32(5), 677-695. <https://doi.org/10.1080/03003930600896293>
- Dresch, A., Lacerda, D. P., & Antunes Junior, J. A. (2015). *Design Science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia*. Bookman.
- Elias, L. M., & Vidal, J. P. (2018). Sistemas de informação de custos no setor público: uma análise dos modelos sistêmicos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 18(34), 105–132. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/19483>.
- Faber, A. S., & Budding, G. T. (2022). Roles and user characteristics as driving forces of information use in the Dutch parliament. *Public Money & Management*, 42(3), 160-168. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1967634>
- Fernandes, E.S., & Bezerra Filho, J. E. (2016). Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 204–223. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2016090205>
- Ferreira, T. S., Ferri, C. M., Vieira, S. F. A., Vinsentin, I. C., & Capucho, P. H. P. (2019). Custos na administração pública: análise dos custos educacionais em Luziânia/GO.

*Revista Contabilidade e Controladoria*, 11(2), 108-126.  
<https://doi.org/10.5380/rcc.v11i2.71019>

- Gittings, L., Taplin, R., & Kerr, R. (2020). Experiential learning activities in university accounting education: A systematic literature review. *Journal of Accounting Education*, 52, 100680. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100680>
- Jethon, A., & Reichard, C. (2022). Usability and actual use of performance information in German municipal budgets: The perspective of local politicians. *Public Money & Management*, 42(3), 152–159. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1966193>
- Jorge, S., Jesus, M. A. J. de, & Nogueira, S. P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 539-557.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>
- Karatzimas, S., Heiling, J., & Aggestam-Pontoppidan, C. (2022). Public sector accounting education: A structured literature review. *Public Money & Management*, 42(7), 543–550.  
<https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2066356>
- Kolb, D. A. (1984). *Experiential learning: experience as the source of learning and development*. Prentice Hall.
- Kolb, A., & Kolb, D. A. (2005). Learning styles and learning spaces: Enhancing experiential learning in higher education. *Academy of Management Learning & Education*, 4(2), 193–212. <https://doi.org/10.5465/amle.2005.17268566>
- Kosmas, I. D.; Dimitropoulos, P. E. (2014). Activity based costing in public sport organizations: evidence from Greece. *Research Journal of Business Management*, 8(2), 130-138. <https://doi.org/10.3923/rjbm.2014.130.138>
- Kuroki, M., & Motokawa, K. (2022). Do non-financial performance and accrual-based cost information affect public sector budgeting? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 95–116. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0056>
- Lacerda, D. P., Dresch, A., Proença, A., & Antunes Júnior, J. A. (2013). Design Science Research: método de pesquisa para a engenharia de produção. *Gestão & Produção*, 20(4), 741–761. <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2013005000014>
- Lorenzato, N. T., Behr, A., & Goularte, J. L. (2016). Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *ConTexto*, 16(32), 126-141. <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/66327>
- NBC TSP 34, 18 de novembro de 2021. Custos no setor público. <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>.
- Machado, N., & Holanda, V. B. de. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791–820. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>

- March, S. T., & Smith, G. F. (1995). Design and natural science research on information technology. *Decision Support Systems*, 15(4), 251-266. [https://doi.org/10.1016/0167-9236\(94\)00041-2](https://doi.org/10.1016/0167-9236(94)00041-2).
- Mättö, T., & Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: Um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585–604. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>
- Mohr, Z.T. (2015). An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. *Public Budgeting & Finance*, 35, 95-115. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12059>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas., J. W. (2018). Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. *Public Performance & Management Review*, 41(4), 696–722. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1480391>
- Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2021). Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, 81(2), 299–307. <https://doi.org/10.1111/puar.13162>
- Monteiro, R. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 71–89. <https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167>
- Monteiro, R. P., & Pinho, J. C. da C. (2018). Contabilidade de custos: uma análise da realidade do setor municipal de um estado do Brasil. *Revista Espacios*, 39(3), 31. <http://www.revistaespacios.com/a18v39n03/a18v39n03p31.pdf>
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management* 22(1), 47–62. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x>
- Peffer, K., Tuunanen, T., & Rothenberger, M. A. (2007) A Design Science Research Methodology for Information Systems Research. *Journal of Management Information Systems*, 24(3), 45-77. <http://doi.org/10.2753/MIS0742-1222240302>
- Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2015). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(27), 165. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165>
- Pfiffner, R., Ritz, A., & Brewer, G. A. (2021). Performance Information Use under Financial Stress: How Do Public, Nonprofit, and Private Organizations Differ? *Public Performance & Management Review*, 44(1), 1-27. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1796724>

- Poljašević, J., Vašiček, V., & Kostić, M. D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money & Management*, 41(6), 456–465. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534>
- Raudla, R. (2022). Politicians' use of performance information in the budget process. *Public Money & Management*, 42(3), 144–151. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1989779>
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959–992. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400009>
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209–227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Rosa, F. S. da, Silva, L. C. da, & Soares, S. V. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina. *Contabilidade y Negocios*, 19(10), 27–42. <https://www.redalyc.org/pdf/2816/281642519003.pdf>
- Sá, C. B. de, Callado, A. A. C., Arruda, L. de S., & Callado, A. L. C. (2019). Relações entre direcionadores de custos e a intensidade do uso de recursos humanos a partir do custeio abc no contexto de um hospital público universitário. *RAHIS- Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 16(2), 110–125.
- Schoute, M., & Budding, T. (2017). Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. *Financial Accountability & Management*, 33(1), 77–101. <http://doi.org/10.1111/faam.12116>
- Silva, A. F. da, Steindorfer, I. B., Bringel, J. H. F. de A., Nobre, J. G., & Vasconcelos, A. C. de. (2022). Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.). <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81675>
- Simon, H. A. (1996). *The Sciences of the Artificial* (3 ed.). MIT Press.
- Soares, C. S., & Parcianello, E. (2018). A implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do rs. *Revista GESTO*, 6(1), 2. <https://doi.org/10.31512/rg.v6i1.2247>
- van Aken, J. E. (2004). Management Research Based on the Paradigm of the Design Sciences: The Quest for FieldTested and Grounded Technological Rules. *Journal of Management Studies*, 41(2), 219–246. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2004.00430.x>
- van Helden, G. J. (2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531–538. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>
- van Helden G. J., & Huijben, M. (2014), Controlling overhead in public sector organizations, *International Journal of Public Sector Management*, 27(6), 475–485. <http://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2013-0102>

- van Helden, G. J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478–495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>