



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



Percepções de chefes, diretores e assessores do segmento militar do judiciário sobre a utilização de informações de custos na gestão

Diego Rodrigues Velho (UFRGS) - diego_drv3@hotmail.com

Carla Milene Cardoso (UFRGS) - carlamilene.cardoso@gmail.com

Ângela Rozane Leal de Souza (UFRGS) - angela.rsl@gmail.com

Resumo:

Este estudo objetivou investigar como as informações de custos são compreendidas e como podem ser aplicadas pelos gestores do sistema Judiciário Militar brasileiro, de forma a auxiliar na tomada de decisões gerenciais. O foco foi nas necessidades de informações estratégicas dos gestores do Judiciário, da Justiça Militar do Estado do Rio Grande do Sul (RS). Utilizando uma abordagem quantitativa, foram aplicados questionários, dos quais foram analisados percentuais de respostas para identificar padrões e lacunas na utilização das informações de custos. Os resultados revelaram que, apesar de reconhecerem a importância das informações de custos, os gestores frequentemente não têm acesso aos dados detalhados ou oportunos para suas decisões. O estudo destacou a lacuna significativa em informações sobre a ociosidade de recursos e custos de processos, sugerindo métodos como o TDABC e o custeio direto para melhorar e subsidiar a tomada de decisão nesse segmento. Este trabalho contribui para uma melhor compreensão das necessidades de informações de custos e oferece recomendações para aprimorar a apresentação e a utilidade dessas informações no contexto do Poder Judiciário.

Palavras-chave: *Informação de custos. Gestão pública. Judiciário Militar Estadual. Tomada de decisão estratégica. Métodos de custeio.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Percepções de chefes, diretores e assessores do segmento militar do judiciário sobre a utilização de informações de custos na gestão

RESUMO

Este estudo objetivou investigar como as informações de custos são compreendidas e como podem ser aplicadas pelos gestores do sistema Judiciário Militar brasileiro, de forma a auxiliar na tomada de decisões gerenciais. O foco foi nas necessidades de informações estratégicas dos gestores do Judiciário, da Justiça Militar do Estado do Rio Grande do Sul (RS). Utilizando uma abordagem quantitativa, foram aplicados questionários, dos quais foram analisados percentuais de respostas para identificar padrões e lacunas na utilização das informações de custos. Os resultados revelaram que, apesar de reconhecerem a importância das informações de custos, os gestores frequentemente não têm acesso aos dados detalhados ou oportunos para suas decisões. O estudo destacou a lacuna significativa em informações sobre a ociosidade de recursos e custos de processos, sugerindo métodos como o TDABC e o custeio direto para melhorar e subsidiar a tomada de decisão nesse segmento. Este trabalho contribui para uma melhor compreensão das necessidades de informações de custos e oferece recomendações para aprimorar a apresentação e a utilidade dessas informações no contexto do Poder Judiciário.

Palavras-chave: Informação de custos. Gestão pública. Judiciário Militar Estadual. Tomada de decisão estratégica. Métodos de custeio.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

Toda entidade necessita de informações que apoiem a tomada de decisão. Na administração pública, é amplamente aceito que uma gestão eficaz de custos pode promover o controle na alocação de recursos e garantir a prestação de serviços de qualidade à sociedade (Mauss & Souza, 2020). Contudo, mesmo no governo federal brasileiro, com anos de normatização jurídica e técnica determinando a apuração das informações de custos, as pressões normativas, coercitivas ou miméticas não asseguraram a institucionalização de um sistema de custos focado nos usuários da informação (Cardoso & Rodrigues, 2023). Frequentemente, os gestores públicos ainda operam sem a plena implementação de um sistema de custos capaz de instrumentalizar a mensuração de desempenho, simplificando suas decisões a aspectos meramente orçamentários (Alonso, 2022; Meinheim, Raupp & Sacramento, 2023).

O Poder Judiciário, como parte integrante do sistema público, enfrenta desafios significativos relacionados a custos, orçamento e alocação de recursos. Seus números são expressivos em relação ao gasto público geral. De acordo com dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em 2022, foi executado um orçamento de R\$ 116.003.297.535, o que corresponde a uma despesa anual de R\$ 13.996,64 por habitante. Com alto volume de recursos, a tomada de decisão estratégica pelos gestores judiciários exige uma análise criteriosa das informações disponíveis, incluindo aquelas relacionadas aos custos operacionais. Para compreender a

dinâmica da gestão de custos no poder judiciário brasileiro, é fundamental considerar o contexto específico em que essa atividade se desenvolve, uma vez que há uma relação direta entre a quantidade de direitos e o esforço financeiro necessário para que o Estado mantenha e garanta esses direitos (Nery, 2022).

Com leis e normativos federais estabelecendo sua aplicação na área governamental ao longo dos anos, mas sem ampla difusão de aplicação, a contabilidade de custos no setor público brasileiro passa por mais um avanço significativo em 2024, com a introdução do novo normativo que estabelece diretrizes e critérios para a aplicação da contabilidade de custos, com maior enfoque em apoiar o tomador de decisão, tornando-se essencial para uma governança pública eficiente (Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34, 2021).

Diante do cenário complexo enfrentado pelo Poder Judiciário brasileiro e do oportuno momento para estudo em razão da nova norma de custos no setor público, surge a necessidade de investigar como as informações de custos são entendidas pelos tomadores de decisão. Essa análise vai além da simples identificação das informações disponíveis, pois busca compreender a percepção e a utilização dessas informações pelos gestores judiciários. Portanto, a questão central desta pesquisa é: como os gestores do Poder Judiciário brasileiro, especificamente do segmento judicial militar estadual, avaliam a disponibilidade e a relevância das informações de custos na tomada de decisão estratégica?

Este estudo tem como objetivo geral investigar como as informações de custos são compreendidas e como podem ser aplicadas pelos gestores do Sistema Judiciário Brasileiro, de forma a auxiliar na tomada de decisões gerenciais. Assim, procurou-se delinear as necessidades de informações estratégicas dos gestores do judiciário, com foco no segmento Justiça Militar do Estado Rio Grande do Sul (RS). Para tanto, o artigo possui os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as informações de custos que influenciam as decisões estratégicas no segmento Judicial Militar estadual;
- b) verificar se há lacunas na necessidade de informação que podem ser preenchidas pela informação de custos nesse segmento; e
- c) avaliar como as informações de custos podem ser aplicadas de forma eficaz para embasar a tomada de decisões estratégicas no contexto do Judiciário Militar estadual.

Esta pesquisa visa contribuir para o avanço do conhecimento sobre a gestão de custos no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, com ênfase no segmento Judicial Militar estadual. Ao identificar as necessidades de informação estratégica dos gestores judiciários e avaliar a aplicabilidade das informações de custos na tomada de decisões, espera-se evidenciar uma base para o aprimoramento da gestão estratégica de custos e promover a eficiência na utilização dos recursos públicos neste importante setor da administração pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A necessidade de informação de custos no setor público

A administração pública necessita adequar seus sistemas de informação para promover uma tomada de decisão mais econômica, resultando em melhorias na qualidade de vida da população (Almeida, Borba & Flores, 2009). Segundo Silva e Drumond (2004), a apuração dos custos dos serviços públicos, juntamente com indicadores de desempenho, é fundamental nesse contexto. A gestão de custos, portanto, vai além de simplesmente reduzir despesas; seu principal objetivo é otimizar

os gastos, permitindo identificar excessos e alocar recursos de forma precisa nas atividades que mais necessitam (Almeida et al., 2009).

Nesse contexto, a gestão estratégica de custos adquire relevância ao considerar a análise de custos em um espectro mais amplo, onde elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Shank e Govindarajan (1997) argumentam que os dados de custos são fundamentais para desenvolver estratégias que proporcionem uma vantagem competitiva. Isso, no setor público, se traduz na busca por maior eficiência e efetividade na alocação dos recursos públicos. Essa abordagem visa tanto a redução de custos quanto o aumento da competitividade institucional, entendida como a capacidade das instituições públicas de entregar valor à sociedade. Esse valor é gerado ao longo de toda a cadeia de valor da administração pública, desde a alocação de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos até a entrega final de serviços à população.

Além disso, a necessidade de informações para a tomada de decisão está intrinsecamente ligada a fatores da teoria institucional. A teoria institucional sugere que as estruturas organizacionais e práticas gerenciais são frequentemente moldadas por pressões institucionais, como regulamentações, normas sociais e expectativas culturais (DiMaggio & Powell, 2000; Lapsley & Pallot, 2000; Alsaïd, 2021; Alsharari & Daniels, 2024). Nesse sentido, a conformidade com tais pressões pode levar à adoção de práticas de gestão de custos que não apenas visam a eficiência, mas também a legitimação perante os *stakeholders* internos e externos (Mutiganda, 2014). Assim, a busca por informações de custos úteis na administração pública não é apenas uma questão técnica, mas também institucional, uma vez que a legitimidade e a sobrevivência das organizações públicas estão vinculadas à sua capacidade de alinhar-se a essas expectativas.

A legislação brasileira já reconhecia a importância da gestão de custos no setor público há várias décadas. A publicação do Decreto do Poder Legislativo n.º 4536, de 28 de janeiro de 1922, que instituiu o Código de Contabilidade da União, e a Lei n.º 4320 de 1964, em seus artigos 85 e 99, já previam de forma explícita a contabilização dos custos dos serviços públicos. Em 2024, os normativos se voltam para a necessidade de informações de custos para apoio à tomada de decisão (NBC T SP 34, 2021). Contudo, mesmo com esse reconhecimento histórico, a plena institucionalização desses sistemas enfrenta desafios contínuos, que muitas vezes estão relacionados a fatores institucionais, como a resistência a mudanças e a necessidade de legitimação das práticas adotadas.

2.2 Sistemas e Métodos de Custeio aplicados à gestão pública

A aplicação de sistemas de custos na gestão pública é essencial para aprimorar a eficiência e a transparência na utilização dos recursos públicos. Ao contrário do setor privado, onde o foco é a maximização do lucro, na administração pública a prioridade é a otimização dos recursos disponíveis para garantir a melhor prestação de serviços à sociedade. Nesse contexto, os sistemas de custos desempenham um papel crucial ao fornecer informações detalhadas sobre o consumo de recursos e o desempenho das atividades governamentais.

A adoção e implementação desses métodos de custeio no setor público enfrentam desafios específicos, como a complexidade das atividades governamentais e a necessidade de integrar diversos tipos de custos e fontes de financiamento. Este subtópico explora as características, benefícios e limitações dos diferentes métodos de custeio, oferecendo uma visão abrangente de como eles podem ser aplicados para melhorar a eficiência e a transparência na gestão pública.

2.2.1 Sistemas de custeio aplicados

A informação de custos tem permitido aos gestores públicos monitorarem os custos associados às operações e identificar áreas de ineficiência, comparando o efetivo realizado ao custo orçado ou utilizando a ferramenta de custeio-padrão (Machado & Holanda, 2010). A adoção bem-sucedida e difundida desses sistemas que visam a comparação contribui para a construção de uma cultura de gestão orientada para resultados, onde as decisões são baseadas em dados concretos e alinhadas com as metas estratégicas das instituições públicas.

O custeio por oportunidade não é um sistema formalmente definido, mas pode ser extremamente útil para os sistemas existentes. É focado na análise do valor das oportunidades perdidas e no custo de não aproveitar essas oportunidades, fornecendo uma perspectiva adicional sobre o impacto das decisões não realizadas (Mauss & Souza, 2020). A sua aplicação permite uma visão mais completa do custo total de processos e atividades, considerando não apenas os custos diretos e indiretos, mas também os custos associados a oportunidades não aproveitadas. Portanto, embora o custeio por oportunidade não seja um sistema em si, ele complementa e aprimora os métodos de custeio, oferecendo uma abordagem mais holística para a gestão de custos.

2.2.2 Métodos de custeio aplicados

Entre os métodos de custeio aplicados à gestão pública, o custeio por absorção é amplamente conhecido. Esse método aloca todos os custos, tanto fixos quanto variáveis, aos produtos ou serviços, proporcionando uma visão abrangente do custo total das atividades e projetos. No setor público, Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira e Wakim (2010) explicam que a abordagem possibilita o controle dos custos, permitindo sua apropriação por unidades (centros de custos), o que disponibiliza o custo total envolvido na produção e entrega de serviços, promovendo uma análise completa da alocação de recursos.

Conforme descrito por Machado e Holanda (2010) e Mauss e Souza (2020), o custeio direto é um método que atribui apenas os custos que podem ser completamente e diretamente associados a um determinado objeto, eliminando a possibilidade de arbitrariedades na alocação de recursos ou a necessidade de sistemas onerosos para a atribuição de custos indiretos. Sua adequação à área governamental decorre das complexas estruturas organizacionais públicas, que dificultam a aplicação de qualquer critério de alocação de recursos, logo pode se valer das classificações programáticas das leis orçamentárias para identificar potenciais de mensuração de ações do governo por esse método (Machado & Holanda, 2010). Dessa forma, o foco é dado aos custos diretos e ao valor gerado por esses nos serviços prestados, e no setor público pode ser particularmente útil para analisar de forma objetiva o custo dos serviços prestados (Mauss & Souza, 2020), subsidiando decisões que envolvem o gerenciamento da capacidade de execução e controle de custos.

Já o custeio baseado em atividades (ABC) oferece uma abordagem mais detalhada ao atribuir custos aos produtos ou serviços com base nas atividades que consomem recursos (Alonso, 2022). Esse método é eficaz para identificar custos indiretos e auxilia na gestão das atividades, proporcionando uma visão detalhada do custo real das operações. Gosselin (1997) destaca que o método é mais adequado para organizações com uma estrutura formal e centralizadora. Tais características condizem com o perfil das entidades do setor público, contudo, ainda há grandes

esforços de implantação com a identificação de atividades, treinamento de pessoas, adaptação de sistemas que devem considerar a larga escala de informações a serem inseridas e tratadas (Machado & Holanda, 2010). Nesses casos, o ABC pode ser utilizado para promover a transparência, analisar a eficiência das operações e identificar áreas onde a redução de custos pode ser alcançada sem comprometer a qualidade dos serviços, sendo adequado em situações em que a tomada de decisão exige dados precisos e detalhados (Alsaid & Mutiganda, 2023).

Por sua vez, o custeio baseado em atividades e tempo (TDABC - *Time-Driven Activity-Based Costing*) é uma variação do ABC que simplifica a alocação de custos ao utilizar o tempo como base para medir o consumo de recursos. Em vez de realizar uma análise detalhada de cada atividade, o TDABC estima o tempo necessário para realizar atividades e multiplica esse tempo pelo custo dos recursos. No setor público, o estudo de Pereira, Wernke & Oliveira (2023) evidenciou que essa metodologia é particularmente útil em ambientes complexos, oferecendo uma abordagem mais prática para a análise de custos, gerando dados para avaliar o valor monetário do tempo de ociosidade.

3 MÉTODOS DE PESQUISA

A pesquisa adota uma abordagem quantitativa com objetivo descritivo, utilizando a técnica de levantamento (*survey*). A tipologia descritiva é apropriada para este estudo porque fornece uma descrição detalhada e precisa das necessidades e percepções dos gestores da Justiça Militar do RS sobre a utilização das informações de custos na tomada de decisão estratégica. Este tipo de pesquisa é útil para classificar e interpretar características de um fenômeno específico sem intervenção no fenômeno (Andrade, 2008), o que se alinha com o objetivo de compreender a necessidade dos gestores na aplicação de ferramentas da contabilidade gerencial no setor público.

A abordagem quantitativa é utilizada para permitir a interpretação objetiva e a análise estatística dos dados coletados (Raupp & Beuren, 2013). Através da aplicação de questionários estruturados, é possível categorizar a relevância dos tópicos abordados, proporcionando uma análise detalhada. Isso facilita a identificação de padrões, tendências e correlações que possam existir entre variáveis específicas, como o nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial e a percepção de sua utilidade na tomada de decisões.

O procedimento técnico de coleta de dados é o levantamento (*survey*), que envolve a aplicação de questionários estruturados a uma amostra representativa de gestores do segmento Militar estadual do Poder Judiciário. Esse método foi escolhido por sua eficiência em coletar dados de um número significativo de participantes em um curto período, além de sua capacidade de fornecer uma visão abrangente das percepções existentes (Gil, 2017). A amostra foi definida como os detentores de postos de chefia, direção e assessoramento da Justiça Militar do RS, selecionados por amostragem intencional, visando capturar uma variedade de perspectivas sobre a utilização das informações de custos na tomada de decisão estratégica. A amostragem intencional é particularmente eficaz para selecionar respondentes com conhecimento e experiência específicos, garantindo que os dados coletados sejam relevantes e informativos. Conforme dados disponibilizados no Portal Transparência, foi depurado que a Justiça Militar do RS possui 11 ocupantes de postos de confiança com vínculo de cargos efetivos, ou seja, servidores e magistrados com funções gratificadas, e 41 ocupantes de postos de confiança sem vínculo a cargos comissionados de livre nomeação e exoneração.

A escolha do segmento foi estratégica para facilitar o início do estudo, começando por estruturas menores do Poder Judiciário, o que torna o ambiente de pesquisa mais controlável e permite a identificação de falhas e a oportunidade para futuras expansões. A seleção do perfil da população-alvo é justificada pelo fato de que esses indivíduos são os principais usuários potenciais de um sistema de informação de custos, pois estão diretamente envolvidos nas decisões diárias (NCB T SP 34, 2021; Neto & Cruz, 2022).

3.1 Instrumento de Coleta de Dados

Para a realização desta pesquisa, foram selecionados 38 ocupantes de cargos de chefia, direção e assessoramento da Justiça Militar do RS, conforme a amostragem intencional previamente descrita. O questionário foi enviado a esses participantes por meio da plataforma Microsoft Forms, e 36 respondentes completaram a pesquisa, representando uma taxa de resposta de 94,73%. Esse número de respondentes é considerado adequado para fornecer uma visão representativa das percepções e necessidades dos gestores quanto à utilização de informações de custos na tomada de decisão estratégica. O instrumento foi validado por um especialista que contribuiu significativamente com sugestões que aumentaram sua eficácia no estudo. O Quadro 1 apresenta a estrutura do questionário, correlacionando-a com a fundamentação teórica de cada ponto abordado.

Pergunta	Base Teórica	Critério de Resposta
Percepção da necessidade de informações:		
1. Possuir informações que subsidiem a tomada de decisões referente a terceirização de serviços de suporte às atividades judiciais (serviços de limpeza e manutenção predial, serviços de impressora, assistências técnicas etc.)	Mauss e Souza (2020).	Grau de Importância de 0 a 10: - 0: Nada importante - 10: Extremamente importante
2. Informações que subsidiem a análise da eficiência da entidade em diversos níveis.	Machado e Holanda (2010); Mauss e Souza (2020); Alsaid e Mutiganda (2023); Cardoso e Rodrigues (2023); Alonso (2022).	
3. Informações capazes de avaliar o resultado de decisões anteriores.	Mauss e Souza (2020).	
4. Informações que apontem possível ociosidade/baixo aproveitamento de recursos (humanos, materiais e físicos).	Mauss e Souza (2020); Pereira et al. (2023).	
5. Informações de custo por processo.	Remígio (2002).	
6. Informações que fundamentam os valores de taxas cobradas por serviços executados pelo órgão judicial.	Remígio (2002); Machado e Holanda (2010).	
Percepção da existência de informações:		
7. Dentro da sua rotina, já teve contato com relatórios continham as seguintes informações de custos:		
7.1. Possuir informações que subsidiem a tomada de decisões referente a terceirização de serviços de suporte às atividades judiciais (serviços de limpeza e manutenção predial, serviços de impressora, assistências técnicas etc.).	Mauss e Souza (2020).	Escolha das seguintes opções: - Não
7.2. Informações que subsidiem a análise da eficiência da entidade em diversos níveis.	Machado e Holanda (2010); Mauss e Souza (2020); Alsaid e Mutiganda (2023); Cardoso e Rodrigues (2023); Alonso (2022).	- Não sei informar - Sim

Pergunta	Base Teórica	Critério de Resposta
7.3. Informações capazes de avaliar o resultado de decisões anteriores.	Mauss e Souza (2020).	
7.4. Informações que apontem possível ociosidade/baixo aproveitamento de recursos (humanos, materiais e físicos).	Mauss e Souza (2020); Pereira et al. (2023).	
7.5. Informações de custo por processo.	Remígio (2002).	
7.6. Informações que fundamentam os valores de taxas cobradas por serviços executados pelo órgão judicial.	Remígio (2002); Machado e Holanda (2010).	
8. Além dos tópicos tratados nas questões anteriores, há alguma informação de custos que entende como necessária e não possui a sua disposição? Se sim, a descreva brevemente.		Resposta livre e curta, limitada a 100 caracteres.

Quadro 1. Estrutura do conteúdo do questionário elaborado

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, o questionário está dividido em três seções principais. A primeira seção visa fazer o respondente ponderar sobre a importância de cada questão para a tomada de decisão. A segunda seção explora se o respondente já teve contato com relatórios que disponibilizam as informações mencionadas e termina com uma pergunta aberta para que ele indique se há algum item não contemplado nas questões que considera importante e indisponível. Na terceira e última seção, o respondente irá fornecer dados de controle e informações sobre seu perfil, como tempo na atividade, nível de gestão ao qual pertence, entre outros.

4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise dos dados seguiu a técnica de análise descritiva permitindo identificar padrões e categorias relevantes relacionadas à percepção e aplicação das informações de custos no contexto do Judiciário. A técnica de análise de conteúdo, utilizada para interpretar dados qualitativos, como respostas abertas do questionário, permitiu transformar esses dados em informações quantitativas, possibilitando sua análise estatística. Essa abordagem combina métodos qualitativos e quantitativos, proporcionando uma compreensão mais completa e profunda do objeto de estudo.

Na Tabela 1 são apresentadas informações sobre o perfil dos respondentes, como o tipo de posto que ocupam, o tempo que ocupam e se o respondente faz parte da magistratura, caracterizando a amostra a fim de verificar a representatividade desses perfis. No questionário ainda era demandada a informação de pertencimento ao tribunal, contudo, essa não será apresentada conforme comprometimento dos pesquisadores para fins de preservação do anonimato dos respondentes, o que objetivou deixá-los mais confortáveis de responder conforme sua real percepção.

Tabela 1

Perfil da amostra do estudo

Perfil dos respondentes		Frequência Absoluta	Frequência absoluta
Enquadramento do posto ocupado	Direção	3	8%
	Chefia	7	19%
	Assessoramento (de direção ou chefia)	26	72%
Tempo no cargo	Menos de 12 meses	7	19%
	1 a 2 anos	3	8%

Perfil dos respondentes		Frequência Absoluta	Frequência absoluta
	2 a 5 anos	7	19%
	5 a 10 anos	11	31%
	Mais de 10 anos	8	22%
Faz parte da magistratura?	Sim	2	6%
	Não	34	94%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se uma predominância de respondentes do posto de assessoramento, 72%, coerente com a maior representatividade numérica desse posto em comparação aos de direção e chefia. Outro ponto que demonstra fidedignidade com a realidade é a proporção de magistrados, uma vez que eles têm como atividade original a função jurisdicional, só assumem postos de forma transitória e em pouca quantidade, mas direcionados à alta administração. No que diz respeito ao tempo de cargo, nota-se que 7 respondentes (19%) possuem menos de 12 meses de experiência, o que indica um início de familiarização com as atividades; por outro lado, 72% dos respondentes já passaram por mais de uma gestão administrativa, dado o ciclo bienal de troca de gestores no segmento estudado.

Na primeira parte do questionário, os respondentes foram questionados sobre o nível de importância atribuído à necessidade de informações de custos para a tomada de decisões gerenciais em seu cotidiano. Os resultados estão demonstrados na Tabela 2, com a realização de um Score de Importância que reflete a pontuação percentual obtida pela soma das respostas dos respondentes.

Tabela 2

Resultados quanto a “percepção da necessidade de informações de custos” para fins de decisão

Questões	Grau de Importância de 0 (Nada importante) a 10 (Extremamente importante)										Total	Score de Importância %	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9			10
1. Possuir informações que subsidiem a tomada de decisões referente a terceirização de serviços de suporte as atividades judiciais (serviços de limpeza e manutenção predial, serviços de impressora, assistências técnicas etc.)	-	-	-	-	-	1	-	2	2	7	24	36	93,89%
2. Informações que subsidiem à análise da eficiência da entidade em diversos níveis.	-	-	-	-	-	-	-	1	5	7	23	36	94,44%
3. Informações capazes de avaliar o resultado de decisões anteriores.	-	-	-	-	-	-	-	1	5	5	25	36	95,00%
4. Informações que apontem possível ociosidade/ baixo aproveitamento de recursos (humanos, materiais e físicos).	-	-	-	-	-	-	1	-	6	7	21	35	93,43%
5. Informações de custo por processo.	-	1	-	-	-	1	1	3	4	9	17	36	87,78%
6. Informações que fundamentem os valores de taxas cobradas por serviços executados pelo órgão judicial.	1	1	-	-	-	3	1	3	6	7	14	36	81,67%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Destaca-se, na Tabela 2, que em relação às questões de informação custo de processo (questão 5) e que fundamentam a cobrança de taxas (questão 5), são os itens que os respondentes registram menor significância. No que concerne às baixas atribuições de importância a informações para a questão 6, essa se vale de ser uma decisão não enfrentada no dia a dia da tomada de decisão, uma vez que tem sua fixação por lei, os tomadores de decisão não a buscam para resolver seus problemas diários. Já a questão 6 ser considerada menos importante que as demais se justifica por estar relacionada à falta de capacitação dos gestores sobre o tema, que podem ter compreendido essa informação como um comparativo ato de mensuração do valor da função indispensável da justiça ao estado e não como uma forma de demonstrar o resultado social econômico gerado pelo órgão (Remígio, 2002; Mauss & Souza, 2020).

Acerca de informações que mensurem a ociosidade (questão 4), Mauss e Souza (2020) afirmam que esse tipo de informação é importante para qualquer área da administração pública que objetiva avaliar sua estrutura de custos e melhorar a sua eficiência operacional, uma vez que, com a identificação de ociosidades, é possível remanejar recursos, bem como criar estratégias que visam sua otimização. Dentro do mesmo nível de importância está a avaliação de informações que subsidiem a análise da eficiência da entidade em diversos níveis (questão 2). Nesse sentido, Alsaïd & Mutiganda (2023) citam que a implementação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) permite uma avaliação detalhada do desempenho de custos de sustentabilidade, facilitando a identificação de ineficiências e promovendo a tomada de decisões informadas em diferentes níveis organizacionais e de governo, o que é essencial para a otimização de recurso e mudança cultural na tomada de decisão.

A pesquisa resultou no *score* 95% de relevância à informação que avalia os resultados de decisões anteriores (questão 3). Mauss e Souza (2020) destacam que essas informações devem integrar aspectos físicos e financeiros, evidenciando o valor das ações realizadas pelos gestores. Esse resultado enfatiza a importância de mensurar o custo de oportunidade para a avaliação das decisões em vigor e para identificar a necessidade de revisões nas práticas atuais. Em outro item, identifica-se que 67% dos respondentes atribuem extrema importância à obtenção de informações que subsidiem a tomada de decisão sobre a terceirização de serviços (questão 1), esse com o terceiro maior *score* registrado: 93,89%. Esses achados estão alinhados com os estudos de Mauss e Souza (2020), que destacam a relevância da comparação entre o custo público e o custo de mercado, considerado um importante indicador de gestão para a obtenção de melhores resultados.

A terceira seção do estudo busca capturar a experiência dos respondentes com a utilização das informações abordadas no questionário. Os resultados dessa análise estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3

Resultados quanto a “percepção da existência de informações de custos” para fins de decisão

Questão	Respostas							
	Frequência absoluta				Frequência relativa			
	Não	Não sei	Sim	Total	Não	Não sei	Sim	Total
1. Possuir informações que subsidiem a tomada decisões referente a terceirização de serviços de suporte as atividades judiciais (serviços de limpeza e manutenção predial, serviços de impressora, assistências técnicas etc.).	18	3	15	36	50,0%	8,3%	41,7%	100,0%

Questão	Respostas							
	Frequência absoluta				Frequência relativa			
	Não	Não sei	Sim	Total	Não	Não sei	Sim	Total
2. Informações que subsidiem à análise da eficiência da entidade em diversos níveis.	17	3	16	36	47,2%	8,3%	44,4%	100,0%
3. Informações capazes de avaliar o resultado de decisões anteriores.	16	4	16	36	44,4%	11,1%	44,4%	100,0%
4. Informações que apontem possível ociosidade/ baixo aproveitamento de recursos (humanos, materiais e físicos).	25	8	3	36	69,4%	22,2%	8,3%	100,0%
5. Informações de custo por processo.	21	6	9	36	58,3%	16,7%	25,0%	100,0%
6. Informações que fundamentam os valores de taxas cobradas por serviços executados pelo órgão judicial.	23	10	3	36	63,9%	27,8%	8,3%	100,0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que nenhum dos itens superou 50% de percepção quanto a já existência da informação de custos, o que indica que as informações relacionadas a custos ainda não fazem parte da rotina dos tomadores de decisão no setor público, especificamente da justiça militar estadual. Esse resultado é menos favorável do que o observado por Cardoso e Rodrigues (2023). As informações mais reconhecidas como presentes estão relacionadas a decisões administrativas de nível tático (questões 1, 2 e 3). No entanto, a disparidade na percepção dos respondentes sugere que essas informações são esporádicas e obtidas sob demanda. Além disso, informações sobre possível ociosidade (questão 4) não são percebidas como existentes, apesar de estarem correlacionadas às questões táticas mencionadas. Informações de nível macro, como o custo do processo (questão 6) e os custos que fundamentam o valor das taxas cobradas (questão 5), foram as mais frequentemente percebidas como inexistentes pelos respondentes.

Em caráter complementar aos resultados da Tabela 3, os respondentes foram questionados sobre a existência de informações que consideram importantes, mas que não foram incluídas no questionário. Os resultados dessas respostas podem ser visualizados no Quadro 2.

Respondente	Respostas
2	Reforma do prédio.
4	Custo para obras da Escola Judicial no terceiro e cursos de aperfeiçoamento dos servidores.
5	Informações de custos em tempo real, estilo <i>dashboard</i> , sem a necessidade de solicitar ao responsável do setor financeiro.
8	Custos com recursos humanos.
23	Sim, o corpo dirigente deve possuir o máximo de informações que permita uma análise macro visando as diversas decisões que deve tomar.
25	Em relação a utilização de inteligência artificial no auxílio da gestão de custos, possibilidades etc.
30	Informações que conduzam à alocação orçamentária.
34	Previsão orçamentária de custos fixos e variáveis.

Quadro 2. Respostas de manifestação de necessidade de informação de custos não contempladas nas questões anteriores

Fonte: Elaborado pelos autores (com base no banco de dados).

Por ser uma questão livre, que demandava aos respondentes *insights* de tópicos não tratados nas questões anteriores, foram sintetizadas no Quadro 2 a quantidade de 8 respondentes que identificaram questões a mais a serem relacionadas. Aos que responderam, destacam-se percepções de formas de visualização e apresentação das informações de custos mais amigáveis e uma maior autonomia na obtenção dessas informações. Outro ponto trazido é a necessidade de informação de custos que também subsidiam a alocação orçamentária.

Por fim, apresenta-se, na Figura 1, o percentual de lacuna da informação de custos com base nas respostas obtidas pelos respondentes envolvidos com tomada de decisão. Esse percentual é uma relação (multiplicador) entre o *Score* de importância feito na Tabela 2 e o percentual de respostas de itens “Não” ou “Não Sei” quando demandados se já tiveram contato com determinadas informações de custos.

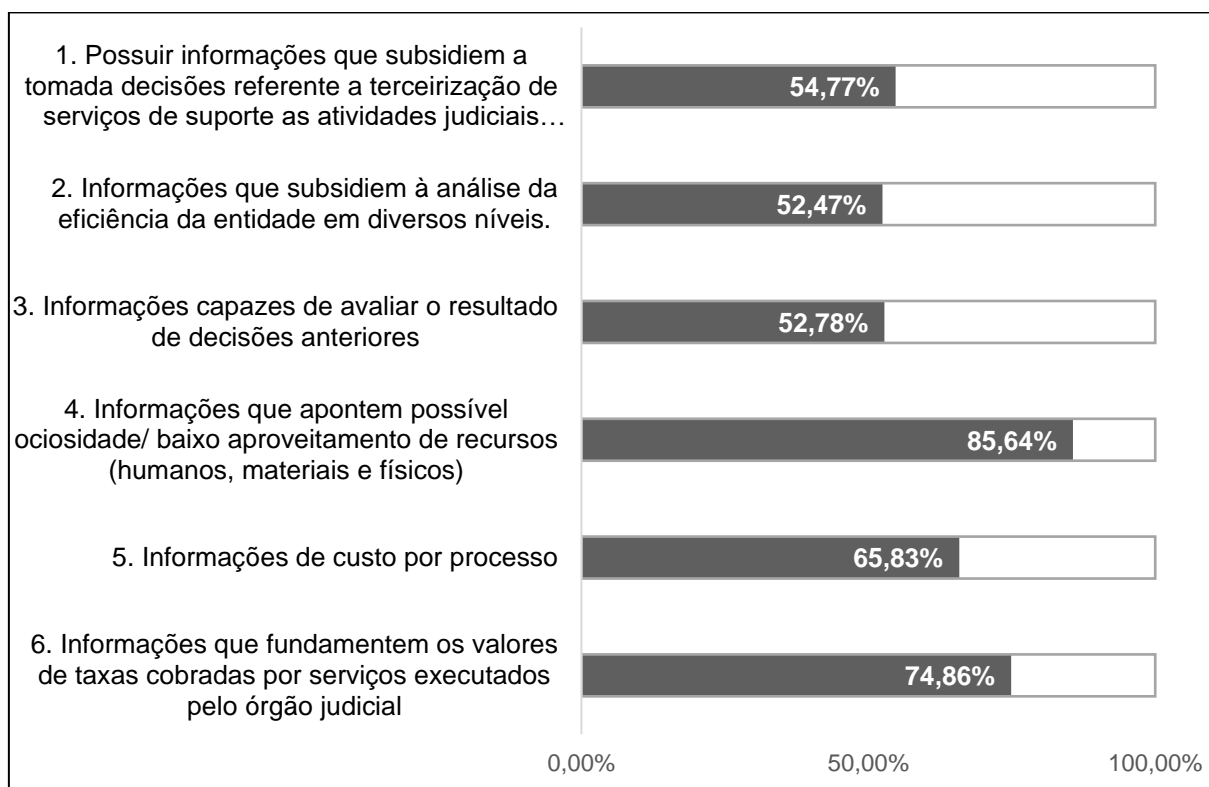


Figura 1. Gráfico de lacuna de informação de custos no Sistema Judiciário Militar brasileiro

Fonte: Elaborado pelos autores.

O gráfico de lacuna (Figura 1) da informação de custos possibilitou conclusões que podem auxiliar a aplicação, tendo a maior lacuna na necessidade de informações da análise de ociosidade (questão 4), que aponta que a possível aplicação do método de TDABC pode ser algo valioso à administração para os gestores estudados, uma vez que pode ser aplicado em ambientes complexos e possui determinadas simplificações, podendo ser de alta valia para aumentar o entendimento da relevância dos sistemas de custos (Pereira et al., 2023).

Outro resultado a ser destacado é que a informação para subsidiar os valores de taxas cobradas é a segunda lacuna de custos a ser considerada, pois mesmo com *Score* relativamente baixo (83,67%), seu nível expressivo de ausência o ressignifica dentro do índice de lacuna apurado. Uma vez que a relevância é menor frente aos outros itens, o preenchimento de sua ausência pode causar um impacto relevante à

gestão. Assim, conforme Remígio (2002), é necessário se pensar também na implantação do sistema de custeio padrão com método de custeio direto como instrumento de política fiscal para basear a cobrança de taxas no Poder Judiciário. Essas informações podem ser obtidas através da implementação do método de custeio direto, que permite a atribuição clara e objetiva dos custos relacionados diretamente às atividades públicas (Machado & Holanda, 2010), facilitando a comparação com os custos de serviços terceirizados e auxiliando na tomada de decisão estratégica.

A questão de informação por custo por processo (questão 3) pode ser suprida por diversos métodos de custeio, como absorção, TDABC e ABC. Sua implantação incorreta terá resistência que podem advogar contra a gestão de custos e gerando pressões contrárias à sua utilização (Alsaid, 2021). Ademais, a NBC T SP 34 (2021) trata o ABC como uma técnica que não precisa ser implantada totalmente e sim quando conveniente e possível para rastreamento de custos indiretos (Neto & Cruz, 2022). Logo, sua implantação é importante, mas se sugere a análise para casos de órgãos com ambientes mais maduros em gestão de custos e com maiores estruturas de controle implantados (Gosselin, 1997).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo investigar como as informações de custos podem ser compreendidas e aplicadas pelos gestores do Sistema Judiciário Brasileiro, com foco no segmento Judicial Militar Estadual do RS, para aprimorar a tomada de decisão. Os dados foram obtidos através de questionários destinados aos postos de direção, chefia e assessoramento administrativo para verificar a forma como eles vêm e têm acesso à informação de custos na sua entidade. A pesquisa revelou que, embora as informações de custos sejam reconhecidas como fundamentais para a gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, existem lacunas significativas em sua aplicação prática, sendo distante da rotina das decisões gerenciais do segmento.

As principais contribuições deste estudo são de natureza teórica, prática e metodológica. Teoricamente, o estudo contribui com a compreensão da relevância das informações de custos no setor público, especialmente no Judiciário. No âmbito prático, o trabalho oferece evidências da importância de sistemas de custos mais robustos e focados nos usuários da informação. Sob o enfoque metodológico, o trabalho destaca a importância de uma abordagem estruturada para a coleta e análise de dados sobre a percepção dos tomadores de decisão em relação à informação de custos.

Este estudo possui algumas limitações que devem ser consideradas. O foco no segmento Judicial Militar Estadual do RS limita a generalização dos resultados para outros segmentos do Judiciário ou outras áreas do setor público. A amostra utilizada também pode não refletir todas as variáveis contextuais e institucionais que influenciam a tomada de decisão baseada em informações de custos em diferentes organizações públicas. Apesar do rigor metodológico, a percepção dos gestores respondentes pode não refletir todas as nuances da aplicação de sistemas de custos no setor público para a tomada de decisão.

Com base nos achados e nas limitações deste estudo, várias oportunidades para pesquisas futuras foram identificadas. Estudos que explorem a percepção da importância de possíveis lacunas na informação de custos disponíveis em outros segmentos do judiciário ou em outras áreas do setor público seriam valiosos para validar e expandir os resultados obtidos. Pesquisas quantitativas que explorem a relação entre a utilização de informações de custos e a eficácia da tomada de decisão

também seriam relevantes para aprofundar a compreensão dessa dinâmica. Além disso, estudos longitudinais que acompanhem a implementação e os impactos de sistemas de custos ao longo do tempo podem fornecer *insights* sobre os fatores críticos de sucesso e os desafios enfrentados na institucionalização dessas práticas.

REFERÊNCIAS

- Almeida A. G. de, Borba, J. A., & Flores, L. C. 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.
- Alonso, M. (2022). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 73, 127-152. <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>.
- Alsaid, L. A. Z. A. (2021). Performance measurement in smart city governance: a case study of an Egyptian city council. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(3), 395-430. <https://doi.org/10.1108/JAEE-09-2020-0244>.
- Alsaid, L. A. Z. A., & Mutiganda, J. C. (2023). ABC as a multi-lens sustainability reporting system in smart cities. *Sustainability (Switzerland)*, 15(12). <https://doi.org/10.3390/su15129357>.
- Alsharari, N. M., & Daniels, B. (2024). Management accounting practices and organizational change aspects in the public sector: contextual/processual approach. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 20(1), 177–204. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2021-0143>.
- Andrade, M. M. (2008). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. 7. ed. São Paulo, Atlas.
- Brasil. Lei n.º 4320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm.
- Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2024). Contabilidade pública gerencial: uma análise da informação de custos à luz da percepção dos gestores públicos. *BBR, Braz. Bus. Rev. – FUCAPE*, 21(1), e20211158. <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt>.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (2000). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *Economics Meets Sociology in Strategic Management*, 17, 143-166. [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17011-1](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17011-1).
- Gil, A. C. (2023). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 7a. ed. São Paulo, Atlas.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00031-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00031-1).

- Lapsley, I., & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0129>.
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Magalhães, E. A., Silveira, S. 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.
- Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público: 12 casos de aplicação prática e mensuração de custos e resultados em entidades públicas*. Curitiba, Juruá.
- Meincheim, G. L., Raupp, F. M., & Sacramento, A. R. S. (2023). Estágio do sistema de informação de custos do Poder Executivo dos Estados Brasileiros e iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 17(1), e2320. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.58391>.
- Mutiganda, J. C. (2014). Circuits of power and accountability during institutionalisation of competitive tendering in public sector organisations A field study in public care of the elderly. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11(2), 129-145. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2014-0034>.
- Nery, C. F. de A. (2022) Gestão dos custos dos direitos em tempo de recursos escassos: considerações entre o direito e a economia. *Revista de Doutrina Jur.*, 113, e022008. <https://doi.org/10.22477/rdj.v113i00.690>.
- Neto, O. P. A., & Cruz, F. (2022). NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público. *Anais 5º UFSC International Accounting Congress*.
- Norma brasileira de contabilidade NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Custos no setor público. <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>.
- Pereira, H. M., Wernke, R., & Oliveira, C. R. (2023). Aplicação do TDABC na Avaliação da Lucratividade de Exames e do Nível de Ociosidade da Tomografia Computadorizada do Setor de Oncologia Ginecológica. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5086>.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2013). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In I. M. Beuren (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3a. ed., pp. 76-92). São Paulo, Atlas.
- Remígio, H. D. (2002). *Custos no serviço público - um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais* [dissertação de mestrado]. Universidade de Brasília.

Shank, J. K., & Govindajaran, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos* (8a. ed.). Rio de Janeiro, Campus.

Silva, I. L., & Drumond, R. B. (2004). A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. *Anais 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo.