



**CÂMARA DOS DEPUTADOS  
CENTRO DE FORMAÇÃO, TREINAMENTO E APERFEIÇOAMENTO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
MESTRADO PROFISSIONAL EM PODER LEGISLATIVO**

**Marlene Cezar Teixeira Rocha**

**APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DIAGNÓSTICO PARA  
IMPLANTAÇÃO DO SIC - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO  
FEDERAL NA CÂMARA DOS DEPUTADOS**

Brasília  
**2018**

**Marlene Cezar Teixeira Rocha**

**APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DIAGNÓSTICO PARA  
IMPLANTAÇÃO DO SIC - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO  
FEDERAL NA CÂMARA DOS DEPUTADOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre no Curso de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/Cefor

Orientador: Prof. Dr. João Luiz Pereira Marciano

Área de Concentração: Poder Legislativo

Linha de Pesquisa: Gestão Pública no Poder Legislativo

Brasília

**2018**

## Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Rocha, Marlene Cezar Teixeira.

Apuração de custos no setor público [manuscrito] : diagnóstico para implantação do SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na Câmara dos Deputados / Marlene Cezar Teixeira Rocha. -- 2018.

93 f.

Orientador: João Luiz Pereira Marciano.

Impresso por computador.

Dissertação (mestrado) -- Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), 2018.

1. Brasil. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. 2. Administração pública, custo, Brasil. 3. Despesa pública, controle, Brasil. 4. Sistema de informação, Brasil. 5. Contabilidade pública, Brasil. I. Título.

CDU 336.1/.5(81)

Bibliotecária: Débora Machado de Toledo CRB1 -1303



### ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Aluno(a): **Marlene Cezar Teixeira Rocha**

Orientador(a): **Prof. Dr. João Luiz Pereira Marciano**

Às **10h**, do dia **31** de **julho** de **2018**, reuniu-se, nas dependências do Cefor, a comissão examinadora composta pelos(as) professores(as): **Prof. Dr. João Luiz Pereira Marciano**, Presidente, **Prof. Dr. Nelson Gomes dos Santos Filho** e **Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas** para julgar o trabalho intitulado: **“Apuração de custos no setor público: Diagnóstico para implantação de um sistema de custos na Câmara dos Deputados.”**, de acordo com o estabelecido no Art. 30 do Regimento Interno do Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados. Aberta a sessão pública, o Presidente da Comissão convidou o(a) aluno(a) a fazer a apresentação de seu trabalho. Finda a apresentação, o(a) aluno(a) foi arguido(a) pelos examinadores. Em seguida, a comissão reuniu-se para deliberar. Após deliberação dos membros da banca, o(a) aluno(a) o(a) aluno(a) foi considerado(a):

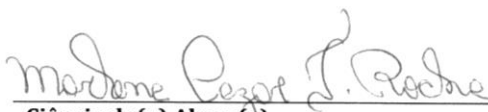
**Aprovado(a).**

**Reprovado(a).**

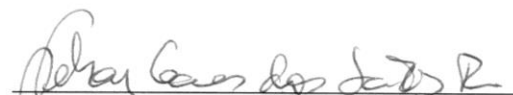
**Aprovado(a) com Condição** e foi estabelecido prazo de 30 dias (máximo de 30), para a consecução das seguintes modificações no trabalho:


AJUSTES A METODOLOGIA, OBJETIVOS E ENTREVISTAS

No caso de não atendimento das referidas condições dentro do prazo estipulado, o(a) aluno(a) será considerado(a) Reprovado(a).

  
Ciência do(a) Aluno(a)

  
Prof. Dr. João Luiz Pereira Marciano  
Presidente da Banca – Programa de Pós-Graduação

  
Prof. Dr. Nelson Gomes dos Santos Filho  
Membro da Banca – Programa de Pós-Graduação

  
Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas  
Membro da Banca – UnB

Dedico esse trabalho primeiramente a Deus, que foi importante guia na minha trajetória, a minha família que muito me apoiou e me incentivou a realizá-lo.

## **Agradecimentos**

A Deus em primeiro lugar, que foi o autor da minha vida e do meu destino e foi o meu maior apoio nos momentos difíceis.

Ao meu esposo Eliomar, pelo amor, pela dedicação e pela paciência.

Às minhas filhas Gabriela, Vitória, Isabela e Maria Clara pela compreensão nos momentos em que estive ausente do convívio familiar.

Ao meu orientador, o Professor João Luiz Pereira Marciano por sempre ter me recebido com alegria e pela disponibilidade e disposição em contribuir.

*“O que não pode ser medido não pode ser gerenciado”*

## Resumo

A evolução da administração pública brasileira e a constante busca por eficiência fez com que a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 50 § 3º, impusesse ao serviço público um sistema de gestão de custos para melhorar o gerenciamento de seus recursos. Considerando a inexistência de um Sistema de Informação de Custos nesta casa, esta pesquisa avaliou as condições necessárias, por meio da realização de um diagnóstico, para a implantação desse sistema. Com base na pesquisa realizada para identificar estudos, levantamentos referentes ao tema custos e com base nas informações fornecidas pela Gerencia de Informação de Custos da STN de que o processo de implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) se divide em quatro fases gerais, quais sejam: planejamento, estruturação, implantação e gestão, e após avaliação das fases propostas pela STN nesta instituição concluímos que esta Casa avançou de forma tímida e possui um certo grau de maturidade no que concerne ao tema “Custos”. Isso porque conseguimos identificar algumas ações já realizadas, na fase de planejamento, estruturação e implantação. Entretanto, ainda há muito a ser feito, visto que muitas ações prioritárias ainda precisam ser realizadas para a implantação do sistema de custos.

**Palavras-Chave:** Gestão Pública. Contabilidade Pública. Custos no Setor Público. Sistema de informação de custos. Poder Legislativo.



## **Abstract**

The evolution of the Brazilian public administration and the constant search for efficiency led to the imposition, by the Fiscal Responsibility Law, in its article 50 § 3, of a cost management system on the public service in order to improve the administration of its resources. Considering the inexistence of a Cost Information System in this body, this research evaluated the necessary conditions, by performing a diagnosis, to the implementation of this system. Therefore, based on the data analysis of the information in the Management of Information of Costs of the STN that the process of implantation of a system is divided into four general phases: planning, structuring, deployment and management, we conclude that the Chamber of Deputies has already advanced and has a degree of maturity regarding the theme "Costs". This conclusion is due to the detection of some actions already taken, in the planning, structuring and implementation phases. Meanwhile, there is still a lot to be done, since many priority actions still need to be carried out to enable the implementation of a costs system in this Legislative House.

**Keywords:** Public Management. Public Accounting. Costs in the Public Sector. Cost Information System. Legislative Power.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Organograma da Câmara dos Deputados.....	20
Figura 2 – Novo sistema público de informação contábil.....	24
Figura 3 - Guia rápido do Sic.....	51
Figura 4- Fluxo de procedimentos do SIC.....	54

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Resumo do Arcabouço legal e normativo relativo a custos na Administração Pública .....	33
Quadro 2– Visitas Benchmarking.....	74
Quadro 3– Principais pontos destacados visitas realizadas.....	77
Quadro 4 - Ações/Providências referentes ao Planejamento do SIC.....	80
Quadro 5- Ações/Providências referentes à Estruturação do SIC.....	81
Quadro 6 - Ações/Providências referentes à Implantação do SIC.....	81
Quadro 7 - Ações/Providências referentes à Gestão do SIC.....	82

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing*

AGU – Advocacia Geral da União

APROGE – Assessoria de projetos e Gestão

BI – *Business Intelligence*

CD – Câmara dos Deputados

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGC – Controladoria Geral da União

CGE – Comitê de Gestão Estratégica

COINC – Coordenação de Informação de Custos

COMAER – Comando da Aeronáutica

CPRM – Serviço Geológico do Brasil

CTQG – Câmara Técnica de Qualidade do Gasto

DEMED – Departamento Médico da Câmara dos Deputados

DEPEN – Departamento Penitenciário Nacional

DETEC – Departamento Técnico da Câmara dos Deputados

EBC – Empresa Brasil de Comunicação

GEINC/CCONT – Gerencia de Informação de Custos na Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União

GT – Grupo de Trabalho

GPE – Grupo de Pesquisa e Extensão

IFAC – International Federation of Accountants

INFRASIC – Sistema interno da unidade

IPSAS – *Internacional Public Sector Accounting Standard*

LAI – Lei de Acesso à Informação

LDO – Lei de Diretrizes orçamentárias

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

MB – Marinha do Brasil

MBA – *Master of Business Administration*

MCASP – Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público

MF – Ministério da Fazenda

MIC – Manual de Informação de Custos do Governo Federal

MJ – Ministério da Justiça

MJSP – Ministério da Justiça e Segurança Pública

MP – Ministério do Planejamento

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade – Estrutura Conceitual

NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público

NBCT – Norma Brasileira de Contabilidade

OFSS – Orçamento Fiscal e Seguridade Social

PCPR – Prestação de Contas do Presidente da República

PF – Polícia Federal

PPP – Parceria Público Privada

RCPG – Relatório Contábil de propósito Geral de Entidades do Setor Público

RECASP – Relatório de Custo aplicado ao Setor Público

SAFIN – Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade do Senado Federal

SERPRO – Serviço Federal de processamento de dados

SIAFI – Sistema integrado de administração financeira

SIAPE – Sistema de Administração de Pessoal

SIC – Sistema de Informação de Custos

SICGESP – Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público

SIGESP – Sistema Integrado de Gestão de Pessoal

SIGPLAN – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SIORG – Sistema de Informações Organizações do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUCON – Subsecretaria de Contabilidade

TCU – Tribunal de Contas da União

TG – Tesouro Gerencial

TI – Tecnologia da Informação

UGs – Unidades gestoras

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS</b> .....	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	15
1.2 JUSTIFICATIVA.....	16
1.3 OBJETIVOS .....	17
1.4 METODOLOGIA .....	17
1.5 CONTEXTO DO CASO ESTUDADO .....	19
1.6 ORGANOGRAMA.....	20
1.7 MISSÃO, VISÃO E VALORES E DIRETRIZES .....	21
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA</b> .....	22
2.1 GESTÃO PÚBLICA.....	22
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	23
2.3 CUSTOS .....	23
2.3.1 TERMINOLOGIA E CONCEITOS .....	23
2.3.2 MARCO LEGAL E REGULATÓRIO .....	30
2.3.3 EVENTOS RELACIONADOS AO TEMA CUSTOS NO LEGISLATIVO .....	35
2.3.3.1 EVENTOS RELACIONADOS AO TEMA CUSTOS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS .....	35
2.3.3.2 EVENTOS RELACIONADOS AO TEMA CUSTOS NO SENADO FEDERAL .....	38
<b>3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO</b> .....	41
3.1 A IMPORTÂNCIA DA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS.....	41
3.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....	43
3.3 DIVULGAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS.....	45
3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SICGESP.....	47
3.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIC.....	48

<b>4. CONDIÇÕES NECESSÁRIAS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....</b>	<b>52</b>
<b>5 RESULTADOS .....</b>	<b>68</b>
5.1 CONDIÇÕES VERIFICADAS P/ IMPLANT. DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA CD.....	68
5.1.1 ENTREVISTAS REALIZADAS COM MEMBROS DO PROJETO CORPORATIVO "CUSTOS PARA DECISÃO" .....	69
5.1.2 ENTREVISTA REALIZADA COM MEMBRO DO GPE 9.16 - CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO.....	73
5.2 <i>BENCHIMARKING</i> .....	74
5.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS ENCONTRADOS.....	78
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>83</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>84</b>



## INTRODUÇÃO

Conforme destaca Alonso (1999), a Administração Pública Federal não conhece o custo das atividades desempenhadas nas diversas Unidades Gestoras (UGs), que compõem o orçamento público. O governo não sabe em que medida cada tipo de gasto contribui para os resultados obtidos, e tampouco sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das suas ações. Também ignora qual é a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos.

As informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), a administração pública tinha consciência que era necessário cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas não soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, não se conseguiu ainda promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da Administração Pública conforme destaca o mesmo autor.

No que diz respeito ao controle dos gastos públicos houve um grande avanço em 1987 com a criação e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), que é um sistema que tem por finalidade realizar todo o processamento, controle e execução financeira, patrimonial e contábil do governo federal brasileiro. A utilização apenas do Siafi, em modo não integrado a um sistema de custos, não permite avaliar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados alcançados, ou seja, o Siafi não consegue fornecer todas as informações necessárias para uma boa gestão pública, vez que o foco deste sistema se concentra no processamento e controle da execução financeira e patrimonial, vez que o SIAFI é voltado para o controle dos recursos, não conseguindo estabelecer uma relação entre despesa e o resultado obtido. No entanto, o SIAFI possui todo o banco de dados dos gastos do Governo Federal, dessa forma, é o principal fornecedor de *inputs* para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

Ainda, no que diz respeito ao controle dos gastos públicos, foi aprovada em 2016, depois de muita discussão, a emenda constitucional n.º 95/2016, (BRASIL, 2016a) cuja proposta ficou conhecida como a PEC do teto de gastos públicos, com o objetivo de equilibrar as contas públicas por meio de um rígido mecanismo de controle de gastos. Na prática, a emenda

constitucional limita o crescimento dos gastos públicos impondo como consequência a otimização na utilização dos recursos públicos.

No que concerne à transparência na utilização dos recursos públicos, a Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), (BRASIL, 2011a) prevê no seu artigo 5º, que é dever do Estado garantir a qualquer cidadão o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão, evidenciando a necessidade de transparência na utilização dos recursos públicos, em particular. A implementação de um sistema de custos é fundamental para auxiliar no processo de transparência da utilização dos recursos públicos.

Desde o ano de 2000, com a edição da Lei complementar n.º 101/2000 (BRASIL, 2000), também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o que era uma necessidade vivida pelos gestores públicos passou a ser uma imposição legal, visto que em seu §3º do artigo 50 estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A LRF está voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, focando de modo geral no planejamento e na transparência da Administração Pública.

Face a todos estes dispositivos legais, é fundamental o aprofundamento do debate nos meios acadêmicos e na Administração Pública do tema custos, visando a implementação de um sistema de informações de custos que atenda aos ditames da legislação, às necessidades dos gestores públicos e aos anseios da sociedade.

# 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

## 1.1 Problema de pesquisa

A Lei de responsabilidade fiscal (LRF), em seu artigo 50, §3º, diz que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A contabilidade de custos é um instrumento de informação para a gestão pública conforme prevê a LRF. Um sistema de custos possibilita à entidade obter informações a respeito do valor gasto com produtos ou serviços, permitindo que os gestores possam decidir com maior nível de segurança, permitindo ainda a economicidade do gasto, a efetividade nas ações e a eficiência dos processos.

A utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é fundamental para o desenvolvimento da gestão, o aprimoramento da qualidade do gasto público e o cumprimento com eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas do órgão.

O orçamento público é um instrumento para organizar os recursos financeiros. O tipo de orçamento utilizado no Brasil é o orçamento-programa que permite identificar os programas de trabalho do governo, seus projetos e atividades e ainda estabelece os objetivos, as metas, os custos, e os resultados alcançados. O orçamento-programa é composto de grandes agregados por meio de funções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Essa estrutura do orçamento público fornece informações que se constituem em um sistema de custos natural, ao apresentar os custos nesses grandes agregados, possibilitando a partir de determinados procedimentos, detalhar as ações que compõem os projetos ou atividades. No entanto, visando auxiliar o gestor público na otimização e alocação dos recursos, é necessário o estudo de cada unidade orçamentária, visando a construção de modelos de apuração de custos que sejam mais específicos, mais efetivos e eficientes para cada situação.

Apesar de existir previsão legal exigindo que os órgãos públicos utilizem a apuração dos custos, no Brasil a grande maioria dos gestores públicos ainda não utiliza as informações de custos como base de suas decisões diárias, conforme afirmam Mauss e Souza (2008). Não há ainda, de forma satisfatória, uma cultura de gestão de custos no setor público, os gestores não

dispõem, de maneira geral, de informações que possam subsidiar o processo de tomada de decisões.

Intentando contribuir para a discussão da gestão de custos no setor público, a pesquisa apresenta como problema de pesquisa: “Quais as condições necessárias para a implantação do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Câmara dos Deputados?”

## **1.2 Justificativa**

Os gestores públicos precisam de um conjunto de informações gerenciais a fim de cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas e atingir os objetivos delineados para a instituição. A utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços é fundamental para a subsidiar a tomada de decisões, a desenvolver a gestão e aprimorar a da qualidade do gasto público.

Preocupada com esta questão, em 2013 a Câmara dos Deputados aprovou a estratégia da Casa Legislativa para o período de 2012 a 2023. Dentre as diretrizes e linhas de atuação, constam duas linhas voltadas para a otimização dos recursos públicos. Na diretriz denominada “Fiscalização” consta a linha de atuação: “Promover ações para coibir o mau uso de recursos públicos” e na diretriz denominada “Gestão” constam as linhas de atuação: “Aprimorar o processo decisório, a gestão de projetos, de processos e de riscos corporativos, e o uso de indicadores de desempenho” e “Melhorar a eficiência administrativa e a utilização de recursos” (BRASIL, 2016c). Essas diretrizes sinalizam a preocupação da administração da Casa com o aprimoramento do processo decisório e a melhoria da qualidade do gasto público e a otimização dos recursos públicos.

Além de todo arcabouço legal já existente sobre a necessidade de custos no setor público, e da aprovação da emenda n.º 95/2016, (BRASIL, 2016a) que limita o teto de gastos, a implantação de um método de sistema de informações de custos na Câmara dos Deputados se mostra fundamental para controlar o crescimento dos gastos públicos, bem como auxiliar os gestores na otimização na utilização dos recursos públicos e no processo decisório, sendo capaz de contribuir nas decisões típicas de uma instituição pública, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou produto. Ou, ainda, permitir

comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por outras instituições públicas.

Portanto, a justificativa para a implantação de um sistema de informações de custos se apoia na missão referente a fiscalização dos atos da administração pública, nos valores que norteiam as ações concernentes à ética, a busca pela excelência, legalidade e a responsabilidade social e no alinhamento com a estratégia da Casa referentes à transparência das informações, à otimização e melhor utilização dos recursos públicos, ao aprimoramento na avaliação e fiscalização das políticas públicas e no aperfeiçoamento do processo decisório e da gestão.

### **1.3 Objetivos**

Este estudo buscou identificar as condições necessárias para a implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) na Câmara dos Deputados.

Como objetivos específicos consideramos:

- a) Analisar a bibliografia de referência sobre o tema;
- a) Avaliar o nível de maturidade do projeto corporativo “Gestão de Custos para a Decisão” de implantação de metodologia de custos na Câmara dos Deputados e análise comparativa (*benchmarking*) de visitas feitas pela equipe do projeto corporativo a órgãos da Administração Pública com o objetivo de avaliar as experiências de custos já em utilização, e que pudessem servir de referência;
- b) Identificar pesquisas relacionadas ao tema “Custos” no âmbito da Câmara dos Deputados;
- c) Apontar eventuais ações a serem priorizadas para a implantação do sistema de custos na Câmara dos Deputados.

### **1.4 Metodologia**

A metodologia utilizada neste estudo, quanto à natureza foi a pesquisa aplicada que busca gerar conhecimento para a aplicação prática e dirigida, para a solução de problemas que contenham objetivos anteriormente definidos. O estudo contou com uma revisão bibliográfica que incluiu dissertações, teses, artigos, livros e anais de congressos acadêmicos.

Quanto aos fins, a pesquisa classifica-se em exploratória com análise documental e bibliográfica. Para Gil (1999), as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade

desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Gil (1999) esclarece que as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Esse tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

A pesquisa do tema ora proposto conduz a uma nova abordagem da gestão pública, que ainda está em fase de consolidação, e também à exploração de experiências vivenciadas no setor público, possibilitando que o produto final da pesquisa seja um problema mais esclarecido, passível de investigação mediante procedimentos mais sistematizados, denotando o caráter exploratório.

Em relação à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem qualitativa. Para Richardson et al. (1999), diferentemente do método quantitativo que representa, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando, conseqüentemente, uma margem de segurança quanto às inferências, a abordagem qualitativa justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social e permite na análise da informação, verificar os resultados dos questionários e ampliar as relações descobertas.

Para Gil (1999), a entrevista é a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formulam perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que lhe interessam a investigação. Considerando os diversos métodos de coletas de dados na pesquisa social, a entrevista é uma das formas que possibilita uma maior interação entre o pesquisador e o pesquisado, considerando as entrevistas estruturadas, semiestruturadas e desestruturadas. Na entrevista semiestruturada, o entrevistador faz perguntas pré-estabelecidas que considere principais, mas está livre para ir além, podendo elaborar novas perguntas que tornem as respostas mais completas.

Após análise documental e bibliográfica, a pesquisa procurou estabelecer um roteiro, conforme demonstrado a seguir:

- 1) Levantamento de pesquisas, grupos de pesquisa e extensão e sobre a existência de algum projeto corporativo ligado ao tema “Custos” no âmbito da Câmara dos Deputados;

- 2) Entrevistas semiestruturadas com membro do grupo de pesquisa e extensão identificado e do projeto corporativo “ Custos para Decisão”;
- 3) Análise do *Benchmarking* realizado pela equipe do projeto corporativo “Custos para Decisão”;
- 4) Entrevista semiestruturada com responsável pela Gerência de Informação de Custos (GEINC), da STN, responsável em conduzir a implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).

## 1.5 Contexto do órgão estudado

A história da Câmara dos Deputados começa a ser escrita na Província do Rio de Janeiro em 17 de abril de 1823, quando da abertura da Primeira Sessão Preparatória da Assembleia Geral, Constituinte e Legislativa do Império do Brasil (BRASIL, 2016b).

Declarada a Independência do Brasil, no dia 7 de setembro de 1822, e sob forte influência da guerra da independência dos Estados Unidos, da Revolução Francesa e da Revolução Constitucionalista da Espanha, e das guerras de libertação na América espanhola, são convocadas eleições para a Assembleia Geral, Constituinte e Legislativa do Império do Brasil, que se reúne pela primeira vez, em sessão preparatória, no dia 17 de abril de 1823. A História da Câmara dos Deputados corresponde aos grandes momentos da História do Brasil em que se ampliam os direitos de cidadania e a construção da democracia (BRASIL, 2016b).

O Poder Legislativo cumpre papel imprescindível perante a sociedade do país, visto que desempenha três funções primordiais para a consolidação da democracia: representar o povo brasileiro, legislar sobre os assuntos de interesse nacional e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos.

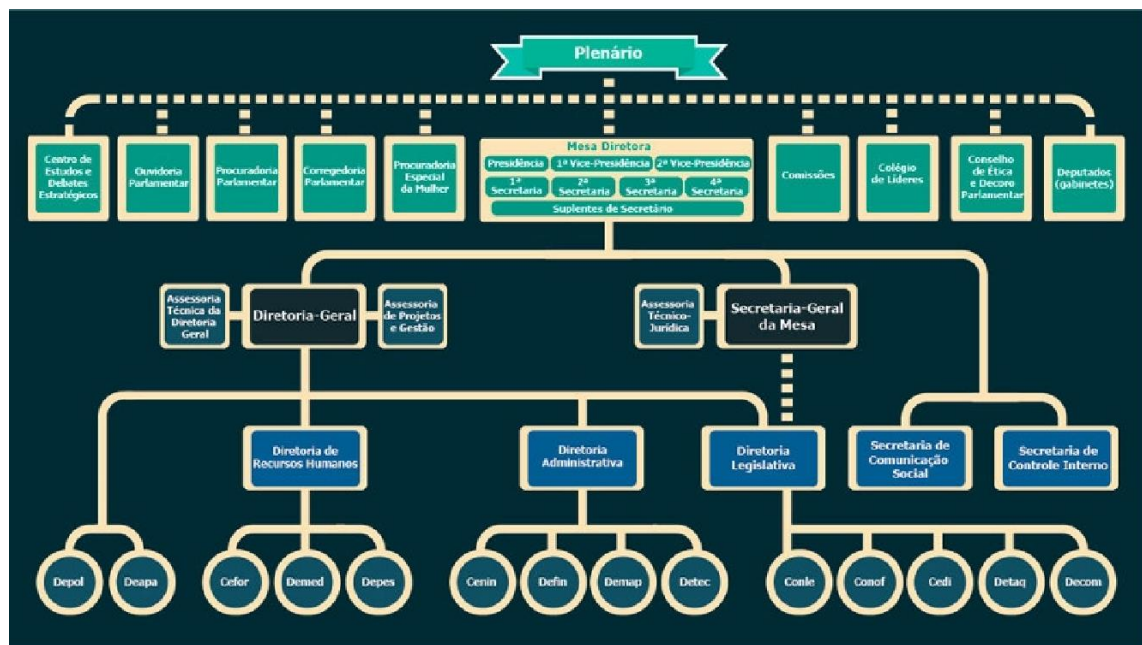
A Câmara dos Deputados contempla um quadro composto por cerca de 10 mil funcionários em Brasília (incluindo servidores efetivos, CNEs, secretários parlamentares e funcionários terceirizados). E ainda os 513 deputados que integram o Parlamento Brasileiro. O complexo arquitetônico principal da Casa compreende o conjunto de edifícios situados na Praça dos Três Poderes, quais sejam: Edifício Principal, Anexo I, Anexo II, Anexo III, Anexo IV e Bloco de Lideranças Partidárias (MEDEIROS; MALTA, 2010).

A estrutura da Câmara funciona como uma espécie de cidade, onde são encontrados serviços extremamente qualificados. Além das áreas administrativas e legislativas, existem nos edifícios agências bancárias, restaurantes, lanchonetes, bancas de revista, agência dos Correios, barbearia, áreas de exposição, entre outras, que garantem a vitalidade e o funcionamento do espaço, transformando este conjunto arquitetônico em um dos mais complexos espaços de Brasília (MEDEIROS; MALTA, 2010).

## 1.6 Organograma

A figura 1 exibe o organograma da Câmara dos Deputados, o qual permite visualizar a sua estrutura administrativa.

Figura 1- Organograma da Câmara dos Deputados



Fonte: BRASIL (2016d)

A Câmara dos Deputados mostra em seu organograma uma estrutura piramidal, com chefias em todos os níveis hierárquicos para exercerem o controle do processo de trabalho e das pessoas. Conforme Guimarães et al. (2012), a Câmara dos Deputados está estabelecida em uma



burocracia mecanizada, guiada pelos princípios clássicos da administração, com planejamento, organização, direção, coordenação e controle.

### **1.7 Missão, Visão, Valores e Diretrizes**

A visão de uma instituição pode ser definida como a direção desejada, o caminho que se pretende percorrer, uma proposta do que a instituição deseja ser a médio e longo prazo e, ainda, de como ela espera ser vista por todos.

A missão da Câmara dos Deputados é “representar o povo brasileiro, elaborar leis e fiscalizar os atos da administração pública com o propósito de promover a democracia e o desenvolvimento nacional com justiça social”. A visão é “consolidar-se como centro do debate dos grandes temas nacionais, moderno, transparente e com ampla participação dos cidadãos”. E os valores que norteiam as ações da Câmara dos Deputados são: “ética, busca pela excelência, independência do Poder Legislativo, legalidade, pluralismo e responsabilidade social” (BRASIL, 2016c).

A Câmara dos Deputados tem como diretrizes: “Ampliar a sintonia da agenda do Legislativo com os anseios da sociedade; Ampliar a transparência das atividades e informações da Câmara dos Deputados e das Políticas Públicas; Fortalecer a participação da sociedade no processo legislativo e de fiscalização e controle; Melhorar a qualidade das leis e do ordenamento jurídico brasileiro; Aprimorar a avaliação e a fiscalização das políticas públicas e das ações do Estado; Fomentar a educação política e a cidadania ativa; Aperfeiçoar a gestão da Câmara dos Deputados” (BRASIL, 2016c).

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Gestão Pública**

A origem da administração pública gerencial brasileira se relaciona com o intenso debate sobre a crise de governabilidade e de credibilidade do Estado na América Latina durante as décadas de 1980 e 1990. Esse debate se situa no contexto do movimento internacional de reforma do aparelhamento do Estado, que teve início na Europa e nos Estados Unidos. Esse movimento está relacionado com o gerencialismo que floresceu durante os governos de Margareth Thatcher e Ronald Reagan (MATIAS-PEREIRA, 2007).

A reforma gerencial do Estado brasileiro foi deflagrada em 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) sob a guia do Ministro Bresser Pereira no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, que tinha como escopo a eficiência da administração pública pela necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário. Segundo o PDRAE (BRASIL, 1995) o novo estado gerencial precisava passar por mudanças em três dimensões: a institucional-legal, vinculadas aos problemas de ordem legal e normativo para o alcance da eficiência; a dimensão cultural pela presença ainda dos valores patrimonialistas e burocráticos incrustados na administração pública frente aos padrões modernos de nova gestão que seria a cultura gerencial; e a dimensão da gestão, com mudanças associadas às novas práticas administrativas derivadas da iniciativa privada como terceirização, profissionalização dos servidores, programas de qualidade e reengenharia organizacional. Para Matias-Pereira (2007) o principal desafio da gestão pública, no mundo contemporâneo, é promover o desenvolvimento econômico e social sustentável, num ambiente de rápidas e profundas mudanças. Este desafio impõe às administrações públicas a necessidade de repensar a questão da governança e do modelo de gestão pública.

Conforme esclarece Machado e Holanda (2010), a introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos. Para Mauss e Souza (2008) a gestão pública necessita da

contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público. No entanto os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais são insuficientes e até inadequados para a atual realidade financeira da administração pública, caracterizada pela escassez de recursos necessários para fazer frente à crescente demanda por seus serviços.

Dentre as medidas adotadas pela nova administração pública constam a redução dos custos e o aumento da qualidade dos serviços prestados à sociedade. Há décadas a legislação brasileira tem orientado os administradores públicos quanto ao controle eficiente e eficaz na aplicação dos recursos públicos. Para que isso ocorra, é imprescindível que a administração pública conheça os custos dos seus produtos e serviços, o que se torna possível através da implantação do subsistema de custos. No entanto, verifica-se que a maioria das entidades públicas ainda não utiliza essa ferramenta, o que prejudica a eficiência e a eficácia da gestão pública.

## **2.2 Contabilidade Pública**

O processo de globalização vem ao longo de algum tempo crescendo em todo o mundo e não poderia ser diferente em nosso país. Passamos por um momento de transição, de globalização também na área contábil, onde a Contabilidade brasileira vem passando por uma grande transformação nos últimos anos, com a aprovação em 2008 das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (CFC, 2012). A Contabilidade aplicada ao Setor Público iniciou a sua transição, que tem como um dos seus principais aspectos a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

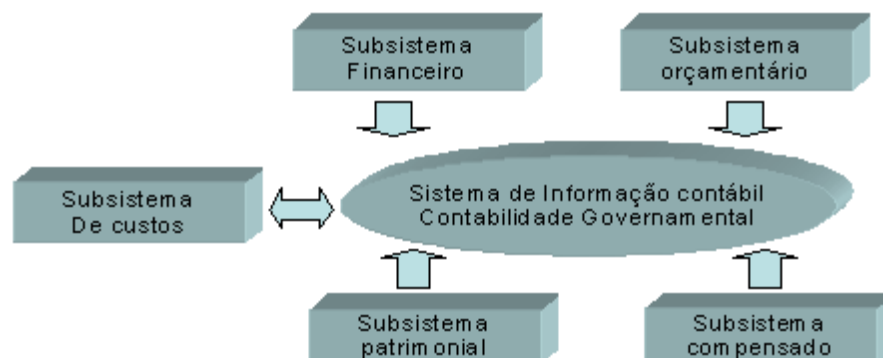
O objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer informações necessárias à administração para subsidiar o processo de prestação de contas, tomada de decisões e o controle e avaliação dos programas governamentais. Dessa maneira, a apuração e mensuração de custos no setor público é fundamental. Slomski (2006) destaca que na administração pública é,

certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que eles ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

A LRF em seu artigo 50, §3º, diz que "a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial." (BRASIL, 2000) A contabilidade de custos é um instrumento de informação para a gestão pública conforme prevê a LRF. Um sistema de custos possibilita à entidade obter informações a respeito do valor gasto com produtos ou serviços, permitindo que os gestores possam decidir com maior nível de segurança.

Segundo Mauss e Souza (2008) as informações geradas pela contabilidade governamental não são satisfatórias para a tomada de decisão, visto que não há uma integração entre as funções de planejamento, orçamento e contabilidade, bem como não há também o acompanhamento permanente dos aspectos físicos da execução orçamentária. Os autores evidenciam a necessidade de criação de um subsistema de custos governamental, que deve ser integrado aos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e compensado, relacionando de forma paralela como um quinto sistema, conforme prevê a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), e a este sistema denominaram de "Novo sistema público de informação contábil", conforme apresentado na figura 2.

**Figura 2 – Novo sistema público de informação contábil**



Fonte: Mauss e Souza (2008)

A mensuração dos custos nas instituições públicas é fundamental. No entanto, é preciso

muito mais que medir, é necessário saber se os custos apurados atendem aos objetivos almejados pela instituição. É fundamental a utilização de informações gerenciais que mostrem com clareza os processos e os seus custos para servirem de base para a tomada de decisão, permitindo o acompanhamento e a avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

## **2.3 Custos**

### **2.3.1 Terminologia e conceitos**

Visando uma discussão sobre a importância de um sistema de informações de custos no setor público, primeiramente é necessário aprofundar e entender alguns conceitos utilizados na doutrina sobre o tema custos. O processo de gerenciamento dos gastos suscita a utilização de uma terminologia homogênea que simplifique o entendimento e as comunicações.

Martins (2010) define custo como sendo o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Os conceitos apresentados por Martins se referem ao setor privado. Considerando as particularidades do setor público, Dantas (2014) define custos aplicado ao setor público como um sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público. Onde sacrifício é entendido como renúncia voluntária de um bem ou direito.

Para Mauss e Souza (2008), como as organizações públicas não são remuneradas diretamente pelos serviços que prestam, ou seja, não vendem serviços, não há despesas (gastos ligados à obtenção de receitas), partindo desse pressuposto, todos os gastos podem ser considerados custos, pois foram incorridos na prestação de serviços públicos.

Machado (2002), salienta que, no setor público, diferentemente do setor privado, não há necessidade de distinguir entre o custo dos serviços e as despesas do período, vez que essa separação é importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoques dos produtos que serão vendidos no próximo período. No setor público, como no setor privado, é fundamental conhecer o custo dos produtos e o custo dos serviços prestados.

A terminologia contábil na esfera privada relacionada aos gastos compreende, principalmente, as nomenclaturas propostas por Martins (2010), como gasto, investimento, custo, despesa e perda.

Gasto: compra de um bem ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s).

Custo: gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Perda: bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária. (MARTINS, 2010, p. 17)

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2016f) apresenta os conceitos a seguir:

- Objeto de custo: é a unidade para a qual se deseja mensurar os custos;
- Gasto: aquisição de bem ou serviço que implica em sacrifício financeiro, imediato ou não, para a entidade;
- Desembolso: corresponde ao pagamento;
- Custo: é o consumo de recursos;
- Investimento: é o gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.
- Sistema de acumulação: forma com que os valores de custos são acumulados respeitando o fluxo físico operacional do processo produtivo;
- Sistema de custeio: modelo de mensuração das informações de custos;
- Método de custeio: método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto de custeio.

Ainda de acordo com o MCASP (BRASIL, 2016f), quanto aos métodos de custeio, observa-se o seguinte:

- Custeio por absorção: vincula ao custo dos produtos todos os custos da área fabril sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis;
- Custeio variável: utiliza apenas os custos variáveis aos produtos ou serviços. O custo fixo, mesmo que diretamente relacionado com a atividade, é tratado como despesa;
- Custeio direto: apropria os custos diretos, fixos ou variáveis aos objetos de custo e não admite qualquer tipo de rateio;
- Custeio baseado em atividades: chamado de ABC (*Activity Based Costing*), os recursos são distribuídos a cada atividade; em seguida, as atividades são atribuídas aos objetos de custo.

O sistema de acumulação de custos corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio.

Existem dois sistemas básicos de produção - o sistema de produção por encomenda e o sistema de produção contínua. Para Guerreiro (1984) todo sistema de custos, quanto à forma de acumulação de custos, classifica-se por ordem ou por processo. Já Leone (2009) apresenta a classificação por ordem de produção, por processo e por responsabilidade. Machado (2002) coloca que as possibilidades de programação da produção sintetizam-se em dois modelos básicos: por processo e por ordem.

Alinhando os sistemas produtivos e de acumulação de custos com a forma de se produzir bens e serviços na administração pública, pode-se associar tais conceitos com o de ação orçamentária e suas subdivisões. Sendo a ação orçamentária a “operação da qual resultam produtos (bens e serviços) que contribuam para atingir o objetivo de um programa” (BRASIL, 2012b).

Machado e Holanda (2010) reforçam que a atuação da administração pública em ampliar a oferta de bens no intuito de prestar serviços deve ter os custos acumulados por ordens de produção:

O setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Esse tipo de atuação se caracteriza como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por “ordem de serviço”. Os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso. Ressalte-se que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p.810)

Na visão de Machado e Holanda (2010) “serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo”. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p.809) Os autores ainda esclarecem que “tendo presente à conceituação de projeto e atividade no setor público, pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo”. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p.810)

Definido o sistema de acumulação de custos a ser utilizado pela entidade, passa-se à escolha do sistema de custeio a ser adotado. Essa escolha depende do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado. Para Machado (2002) o sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração, sendo os mais utilizados o custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão. Segundo Guerreiro (1984) o sistema de custeio pode ser pós-determinado, caracterizado pelo custo real ou histórico, e predeterminado, caracterizado pelo custo estimado ou padrão.

Os sistemas de custeio se diferenciam pela natureza dos dados contábeis utilizados. Segundo Machado “podemos custear diversos agentes de acumulação acordo com diferentes unidades de medida, dependendo da necessidade dos tomadores de decisão” (MACHADO, 2002, p. 82). Assim, são dois os sistemas de custeio: sistema de custeio baseado em dados reais, atuais ou históricos; e sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

Quanto aos métodos de custeio, na visão de Machado (2002), os principais são: custeio por absorção, custeio pleno, custeio por atividades, custeio variável e custeio direto. O autor, porém, salienta que essa relação não é unanimidade entre os autores. Araújo (2011) traz como usualmente utilizados o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto), o custeio dos custos parciais (ou incompleto), o custeio por custos totais (ou completo) e custeio baseado em atividades (ABC). Leone (2009) esclareceu que no custeio baseado em atividades, no custeio por absorção e no custeio variável e explica que a diferença entre as modalidades de custeio relaciona-se com o grau de variabilidade dos gastos apropriados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Machado e Holanda (2010), ao tratarem de métodos de custeio no setor público, esclarecem:

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 810)

Considerando que na concepção do SIC foi adotado o método de custeio direto, Machado e Holanda (2010), citam os três argumentos que sustentam a escolha deste método, quais sejam:

O primeiro argumento, em defesa do custeio direto, é que esse método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis



discussões a respeito dos custos gerais transferidos. E facilitar a análise de resultado e desempenho é o objetivo central do sistema integrado de custos. O segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

O terceiro argumento é que a relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que para os funcionários e gestores esse método soa familiar. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 811)

O modelo do SIC foi concebido no sentido de ter um ponto de conexão das informações macro e informações dos sistemas de apoio à gestão, denominados INFRASIGS. Essa conexão recebeu a denominação de rodoviária. Machado e Holanda (2010) relatam essa necessidade de conexão do SIC com o INFRASIG, bem como reforçam a adoção do método de custeio direto.

Vale destacar que a proposta do SIC é adotar como método de custeio o custeio direto até a plataforma intermediária (rodoviária), conceituado aqui como o método que aloca todos os custos — fixos e variáveis — diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. E da rodoviária para baixo [...], deve-se respeitar a diversidade e a realidade físico-operacional de cada unidade considerada. A escolha do custeio direto até a “rodoviária” [...] garante a comparabilidade e está corroborada na literatura, já que quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores os erros de classificação e mensuração induzidos. Assim, o modelo geral proposto garante a possibilidade de comparação, sem perder de vista a customização. Esta é a maior virtude do modelo: conviver com as duas necessidades. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 812)

Considerando as limitações e as críticas ao método de custeio direto, apresenta-se como possibilidade a aplicação do custeio por atividade no setor público, vez que os conceitos inerentes à gestão por atividades estão em sintonia com o sistema orçamentário de contabilidade. Machado e Holanda (2010), citam que “à primeira vista, não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público”. (p. 812) Os autores, porém, listam algumas dificuldades que o uso de tal método geraria para a implantação integrada da solução de custos, tais como:

- a) O processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de cada um dos funcionários, entre outros aspectos;
- b) O treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo;

- c) O período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente;
- d) O sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda). (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 813)

A utilização de um INFRASIG permitiria que se adotasse o custeio por atividades no setor público, isso partindo dos órgãos setoriais e seccionais até a rodoviária. Essa visão é colocada por Machado e Holanda (2010):

Porém, implantado o sistema de custos proposto (custeio direto), nada impede — sendo até desejável — que, sem retrabalho, órgãos específicos, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil-gerencial (até a rodoviária, [...]), construam modelos específicos (depois da rodoviária, ou seja, dela para baixo) de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo quaisquer outros modelos de custeio e apropriação. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 813)

Dessa forma, órgãos com atribuições variadas, a exemplo da Câmara dos Deputados, poderiam estabelecer critérios de contabilização por centros de custos, onde seriam agregadas todas as atividades de determinado serviço, e com isso apurar e mostrar o real custo operacional da instituição.

### **2.3.2 Marco legal e regulatório**

A obrigatoriedade da utilização de sistemas de custos nas entidades públicas foi instituída inicialmente pela Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 99 (BRASIL, 1964); logo a seguir foi reforçada pelo art. 79 do Decreto Lei nº 200/1967 (BRASIL, 1967) e finalmente pela Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos nos órgãos públicos, como destaca o seu parágrafo 3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. (BRASIL, 2000)

A Lei 10.180/2001 ao organizar e disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no seu artigo 15 estabelece que:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

[...]

V – Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;  
(BRASIL, 2001)

O Tribunal de Contas da União, após quatro anos da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, decidiu cobrar o fiel cumprimento que foi estabelecido pela LRF. A Segunda Câmara decidiu no Acórdão n.º 1.078/2004:

1.1. Determinar à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da administração pública, que:

[...]

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

Em 2005 foi criada uma comissão com servidores dos Ministérios da Fazenda, do Planejamento e da Controladoria-Geral da União para elaborar estudos, propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.

O resultado dos trabalhos da Comissão resultou no Decreto n.º 6.976/2009 (BRASIL, 2009), que dispôs sobre o Sistema de Contabilidade Federal e no artigo 3º, o qual estabelece que esse sistema tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar, dentre outros, os custos dos programas e das unidades da administração pública federal (BRASIL, 2009). Além disso, no artigo 7º atribuiu ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a competência para manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, reproduzindo integralmente o mandamento trazido pela lei de responsabilidade fiscal.

A portaria nº 437/2012, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 5ª edição, esclarece que o subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como: I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; II) Bom uso dos recursos públicos e III) Custos das unidades contábeis. (BRASIL, 2012a)

A Secretaria do Tesouro Nacional- STN em março de 2011, implantou o sistema de custos no âmbito do governo federal, fundamentado nas pesquisas resultantes das teses de Machado (2002) e de Holanda (2002), por meio da Portaria do Tesouro Nacional n.º 157/2011, foi criado o Sistema de Custos do Governo Federal que visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, com o objetivo de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público. (BRASIL, 2011b)

Em 2011 foi expedida a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n.º 716, (MF, 2011c) estabelecendo as competências do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Ainda em 2011 o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC n.º 1.366/2011, (CFC, 2011) aprovou a NBC T 16.11-Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Em 04 de outubro de 2016 foi publicada a NBC TSP Estrutura Conceitual pelo CFC, (CFC, 2016) esta norma é parte do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e ela foi elaborada de acordo com o Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo IFAC (*International Federation of Accountants*). A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e na elaboração dos demais pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade destinados às entidades do setor público.

Em julho de 2018 foi aprovado o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC, por meio da Portaria 518 de 17 de julho de 2018, que visa atender os seguintes objetivos:

apresentar os conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC; abordar aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC; e descrever etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão. (BRASIL, 2018b)

A partir de 01 de fevereiro de 2018 todas as unidades gestoras deverão utilizar a aba Centro de Custos, no momento da liquidação da despesa no documento hábil no SIAFI. Esse registro permite associar uma despesa a um objeto de custo, identificando processos/atividades, produtos ou unidades organizacionais.

Resumo do arcabouço legal e normativo em ordem cronológica relativo a custos na Administração Pública no Brasil:

**Quadro 1: Resumo do arcabouço legal e normativo relativo a custos na Administração Pública**

ARCABOUÇO LEGAL	
Lei n.º 4.320 de 17/03/1964	A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.
Decreto-lei nº 200 de 25/02/1967	As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.
Decreto Presidencial nº 93.872/1986	Detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.
Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000	Um dos marcos legais mais importantes desse processo, a LRF define que: “ A administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.
Lei nº 10.180 de 06/02/2001	Esta lei concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal

Acórdão nº 1078/2004 TCU	Determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.
Portaria interministerial n.º 945/2005	A Comissão Interministerial propõe que a STN passe a “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”.
Resolução CFC n.º 1.129/2008	Aprovou a NBC T 16.2 trouxe ferramentas contábeis próprias da Contabilidade de Custos da atividade privada para o Setor Público, determinando a utilização de um subsistema de Custos às atividades públicas, que auxilie diretamente à obtenção e evidenciação de resultados, permitindo uma avaliação dos gastos e auxiliando os administradores nas tomadas de decisões.
Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG) - 2008	É formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.
Decreto nº 6.944/2009	Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o Siafi- Sistema de Administração Financeira, Siape – Sistema de Administração de Pessoal e Sigplan – Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal.
Portaria 157/2011 do Tesouro Nacional	Foi criado o Sistema de Custos do Governo Federal que visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, com o objetivo de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público.
Portaria 716/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional	Estabelecendo as competências do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.
Resolução CFC n.º 1.366/2011	Aprovou a NBC T 16.11-Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Portaria STN nº 437/2012	No Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 5ª edição, esclarece que o subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como: I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; II) Bom uso dos recursos públicos e III) Custos das unidades contábeis.
NBC TSP Estrutura Conceitual CFC/ de (04/10/2016)	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.
Manual de Informações de Custos do Governo Federal – Portaria n.º 518/2018	O Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC propõe-se a atender os seguintes objetivos: apresentar os conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC;
Obrigatoriedade de preenchimento da aba de custos no Siafi (01/02/2018)	A partir de 01 de fevereiro de 2018 todas as unidades gestoras deverão utilizar a aba Centro de Custos, no momento da liquidação da despesa no documento hábil no Siafi.

Fonte: Elaborado pela autora.

O tema custos sempre esteve presente na legislação que trata de orçamento sem nunca dizer por que foi exigido. Simplesmente exigiram que houvesse o sistema, mas nunca cobraram efetividade nas ações nem instituíram indicadores, limites ou penalidades pela não implantação ou não utilização. Portanto, considerando que já existe um amplo arcabouço legal relacionado ao tema custos, o que falta efetivamente é que cada órgão público implante o sistema de custos mais adequado a sua realidade.

### **2.3.3 Eventos relacionados ao tema custos no Legislativo**

#### **2.3.3.1 Eventos relevantes relacionados ao tema custos na Câmara dos Deputados**

No site da Câmara dos Deputados, na área de Gestão Estratégica, na seção de Portfólio de Projetos Corporativos – 2017, consta o projeto “Gestão de Custos para a Decisão” que tem

como objetivo desenvolver metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas, com foco na eficiência e na melhoria da gestão, e implantar sistema de apropriação de custos na Câmara dos Deputados, voltado para o aperfeiçoamento do processo decisório, especialmente, para a escolha de alternativas de ação e para a apuração de custos de programas e de unidade administrativas. (BRASIL, 2017a) O projeto iniciou em junho de 2016 e consta dezembro de 2017 como data de término. Foi orçado o valor de R\$ 740.350,00 referente ao esforço de equipe (17 meses, 68 semanas, 4556h/trabalho), não houve previsão de gastos com aquisições ou adaptações de sistemas (BRASIL, 2017a).

O projeto apresentou como justificativa o fato de que na Câmara dos Deputados, ainda não há um processo que permita ter uma visão sistematizada e correlacionada dos custos, que suporte a tomada de decisão direta, fácil, célere e segura e também trouxe uma memória de algumas iniciativas isoladas relacionadas com a temática de custos, que merecem ser mencionadas:

Em 2004, um dos primeiros projetos da Assessoria de Projetos Especiais (hoje denominada Assessoria de Projetos e Gestão, Aproge) foi a construção de um sistema de gastos, que teria como etapas a departamentalização dos gastos da Câmara, a distribuição desses gastos por atividade (método de custeio por atividade - ABC) e a geração de indicadores. O projeto não foi adiante, em função da solução adotada à época ser incipiente para a extração de dados e por mostrar, já nos testes, informações que geraram discordância entre os gestores.

Em 2012, a Aproge conduziu um estudo comparativo de apuração de custos que avaliou a possibilidade de substituição da prestação dos serviços laboratoriais de análises clínicas oferecidas pelo Departamento Médico (Demed) por serviços terceirizados a serem prestados por laboratório privado, selecionado por processo licitatório. A decisão pela prestação do serviço por laboratório privado resultaria em economia substancial dos gastos com aquisições e remuneração de servidores; redução de riscos; liberação parcial de área física para o Demed e realocação de 20 servidores efetivos em outras atividades. Não houve decisão acerca do assunto.

O Centro de informática realizou estudo para decidir qual a melhor forma de contratar o serviço de impressão para a Casa: comprando impressoras e seus insumos ou contratando o serviço de impressão por página impressa. O estudo levantou os custos envolvidos em ambos os modelos, considerando a depreciação dos equipamentos e a distribuição de custos ao longo dos anos. A cada nova contratação o estudo é revisado. Embora o objetivo principal tenha sido



determinar o modelo ideal de prestação de serviço, o custo foi uma das variáveis consideradas. A conclusão tem sido por contratação no modelo de impressão por página.

Em 2013, os custos de alguns projetos foram apresentados ao Comitê de Gestão Estratégica (CGE), mas não houve decisão, naquele momento, para se ter uma abordagem mais sistemática da disciplina. Em 2015, a Assessoria de Projetos e Gestão incluiu elementos extras para aprimorar a gestão de custos, com especial atenção ao custo do servidor/hora, e passou a apresentar os custos dos novos projetos corporativos ao CGE, disponibilizando um item essencial para a tomada de decisão pelo colegiado. Além disso, o assunto vem sendo tratado em reuniões com os escritórios de gestão.

Em 2014, o Departamento Técnico produziu um protótipo no âmbito do órgão para avaliar os valores mensais por servidor, tendo por base sua localização espacial. Identificou os componentes (ou variáveis) que integravam o cálculo do custo mensal; explorou o processo de integração de variáveis numa base única e forneceu subsídios mais precisos para o planejamento dos espaços da Câmara dos Deputados.

Em 2015, houve um esforço, liderado pela Comissão Especial de Parceria Público Privada, para que 30 unidades administrativas produzissem informações de custos que seriam utilizadas na modelagem de parceria público-privada (PPP) para a construção de um complexo de gabinetes e outros serviços da Câmara dos Deputados. As informações recebidas foram consideradas precárias, evidenciando a imaturidade dos gestores em lidar com o tema.

Em 2015, foram produzidos dois Trabalhos de Conclusão de Curso do MBA em Governança Legislativa sobre a temática de custos na Câmara dos Deputados (um deles sob a ótica específica da Tecnologia da Informação), que merecem destaque: o de Leirton Castro, sob o título "Alocação de custos de TI a centros de custos: proposta de uma metodologia"; e o de Mauro Severino, intitulado "Proposta para a implementação de metodologia de apropriação de custos na Câmara dos Deputados".

Em 2015, a Coordenação de Contabilidade concluiu um levantamento sobre as alternativas de ação para comprar ou alugar veículos no âmbito da Coordenação de Transportes (CTAN), embasado na definição de um modelo decisório teórico que envolvia a segregação de custos e benefícios relevantes, o emprego do conceito de custo de oportunidade e de valor do dinheiro no tempo. No caso em especial da Coordenação de Transportes da Câmara dos

Deputados e de acordo com os dados obtidos das diversas fontes, a melhor opção seria a compra dos veículos.

Em 2016, a Coordenação de Contabilidade iniciou o projeto de pesquisa para mensuração de custo de produção de publicações no âmbito da Coordenação de Serviços Gráficos, incluindo os livros a serem comercializados pela Livraria Virtual das Edições Câmara. No entanto, ainda não houve a conclusão da pesquisa, conforme entrevista com o coordenador do projeto.

Se de um lado a Casa vem se estruturando para ter um processo eficaz de geração de informações para o processo decisório, em termos de tecnologia, capacitação de servidores e definição de processos de trabalho, do outro, em termos de custos, a informação não existe ou está dispersa.

Essas iniciativas demonstram a preocupação com a qualidade do gasto público para o processo decisório e com procedimentos e sistemas que tratem as informações para se ter respostas rápidas e ações imediatas. No entanto, as informações relacionadas a custos, estão dispersas em diversos setores da Casa, dificultando ações efetivas no sentido de iniciar o processo de apuração de custos.

### **2.3.3.2 Eventos relevantes relacionados ao tema custos no Senado Federal**

Ferreira (2017), descreve os eventos relacionados à tentativa de implantação do SIC Governo Federal no Senado Federal, e informa s conforme segue:

O primeiro processo em ordem cronológica refere-se ao Aviso Interministerial n.º 223/MF-MP, de 07 de julho de 2010, por meio do qual os Ministros da Fazenda e do Planejamento informaram a implementação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, solicitaram ao Senado Federal a indicação de três servidores para serem capacitados na operação do sistema, e sugeriram a organização de um Comitê de Análise e Avaliação das Informações de Custos no âmbito do órgão, para validar as informações setoriais inseridas no sistema. (BRASIL, 2010)

O segundo processo inicia-se com um documento por meio do qual o Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional informou que a STN, enquanto Órgão Central do

Sistema de Informações de Custos, tem como objetivo contribuir processo de desenvolvimento e implantação das atividades de gestão de custos.

No mesmo documento, convidou a unidade de gestão interna do Senado Federal a integrar o Sistema de Custos do Governo Federal, como órgão setorial, e encaminhou “orientações relativas à composição e formação das equipes responsáveis pelo gerenciamento das informações de custos”, bem como cópia da Portaria STN nº 157, de 09/03/2011, (BRASIL, 2011b) que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, e da Portaria STN nº 716, de 24/11/2011, (BRASIL, 2011c) que estabelece as competências do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais do referido sistema.

A Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade do Senado Federal (Safin), salientou que, durante os seminários, ficou clara a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional no sentido de que os órgãos federais aderissem ao Sistema de Custos, inclusive criando unidade administrativa específica, como forma de melhorar a qualidade e a eficiência dos gastos, em vista que o Tesouro Nacional chegou ao limite de ampliação de receitas.

No projeto de reforma administrativa, essa unidade administrativa específica chamava-se Serviço de Avaliação e Controle de Custos. Quando a reforma foi aprovada, a criação desse serviço não se concretizou e a competência para exercer a função de Órgão Setorial do Sistema de Custos do Governo Federal foi atribuída ao Escritório de Governança e Gestão Estratégica, integrante da estrutura administrativa da Diretoria-Geral.

Atualmente, o Regulamento Administrativo do Senado Federal, aprovado pelo Ato da Comissão Diretora nº 5/2017, (BRASIL, 2017e) não prevê uma unidade administrativa específica responsável pela gestão de custos da Casa.

O terceiro e último processo possui apenas um documento, originado na SAFIN, por meio do qual é solicitada ao Serviço de Protocolo Administrativo a abertura de processo para coletar informações sobre o sistema de custos, objetivando a implantação de um sistema de custos no âmbito do Senado Federal. O documento possui como anexo a cópia do Ato do Presidente do Senado Federal nº 10/2012 (instituiu o Comitê de Avaliação Interna de Custos), (BRASIL, 2012c) a qual encerra o processo.

Ferreira (2017), esclarece que não faz parte do escopo da pesquisa aprofundar-se nos motivos pelos quais o Senado Federal não obteve sucesso na implementação do Sistema de Custos do Governo Federal. No entanto, importante registrar os prováveis obstáculos que impediram a implantação de um sistema de custos nessa Casa legislativa, elencados por Luz (2015):

- Há descompasso entre as normas internas da Casa e os sistemas informacionais, os quais não podem ser modificados, no curto prazo, para se adaptarem aos normativos;
- Não há integração entre os sistemas informacionais do Senado, fato que acaba por gerar dados inconsistentes, duplicados ou incompletos;
- Carência de pessoal, em quantidade e em qualidade, para levar o projeto adiante. (LUZ, 2015, p.30)

Luz (2015) também aponta como fator impeditivo a ausência de um sistema informatizado que atenda às exigências de automação, de forma que demande a menor intervenção possível, somado ao fato de que os sistemas que auxiliam na gestão de pessoal e de patrimônio do Senado Federal não são integrados entre si e entre o SIAFI. A carência de pessoal foi considerada decisiva à não implementação de um sistema de custos.

[...] com o quadro de servidores lotados nas áreas de finanças, orçamento e contabilidade, há dificuldade de cumprir com a agenda de rotinas básicas de planejamento, empenho, liquidação e pagamento, não restando, portanto, agenda para estudar a implementação de outros sistemas como, por exemplo, o SIC. (LUZ, 2015, p.31)

### 3. SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

#### 3.1 A importância da implantação de um Sistema de Custos

Um sistema de custos poderá propiciar o conhecimento dos custos das políticas e programas executados, a melhoria da qualidade do gasto, auxiliar na promoção da *accountability*, bem como demonstrar o custo real dos serviços prestados à sociedade. Rezende et al (2010) sintetizam os pontos importantes na implantação de um sistema de informação de custos na administração pública:

Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público. É impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.

Para saber se os recursos oriundos do pagamento de impostos estão sendo bem utilizados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?

Portanto, o conhecimento dos custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público e para que a população se mobilize para pressioná-lo a tomar as providências necessárias. Melhorando a qualidade do gasto e reduzindo desperdícios é possível baixar os impostos sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais.

Isso chama atenção para outra razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo: a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados.

O conhecimento dos custos é também importante para evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios. Decisões de investimento, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que, se não forem devidamente considerados, provocarão desequilíbrios.

A pesar da sua importância, o governo brasileiro não dispõe atualmente dessa informação. Por se concentrar nos fluxos de caixa, as informações atualmente geradas pela contabilidade pública indicam quanto foi gasto em um determinado programa em um dado período, por exemplo, um ano, mas não o

seu real custo. Para aferir o custo é necessário saber, por exemplo, o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços (medicamentos e outros no caso da saúde), a depreciação de equipamentos e instalações, o custo do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários, e demais gastos com o funcionamento do órgão encarregado de prover os serviços, como energia e comunicações.

Para gerar as informações que permitem aferir os custos do governo é preciso que o setor público adote a contabilidade de competência utilizada no setor privado. Por esse regime, as informações financeiras são apropriadas quando o fato ocorre e não quando o desembolso é efetivado. Por exemplo, na apuração dos custos dos serviços de saúde em um dado ano, a parcela relativa a medicamentos inclui o valor de medicamentos adquiridos no ano anterior e consumidos no ano corrente, mais a parcela de medicamentos adquiridos e consumidos no mesmo ano, valor que obviamente difere das despesas realizadas com a aquisição de medicamentos no ano corrente. (REZENDE et al., 2010, p. 964)

Para Machado (2002), é notório o anseio dos dirigentes públicos por um sistema de informações capaz de informar os custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou das obras concluídas, auxiliando-os, por um lado, na tomada de decisão operacional e permitindo-lhes, por outro lado, acompanhar e avaliar o desempenho das realizações governamentais. A utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão e aprimoramento da qualidade do gasto público.

Com os eventos de terceirização e/ou privatizações das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades conheçam os gastos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar bens e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços (SLOMSKI, 2006). E a implantação de um sistema de informação de custos pode suprir essas necessidades dos gestores públicos.

Para Alonso (1999), o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho e a eficiência.

Esse mesmo autor esclarece que é importante conhecer os custos dos serviços públicos por meio de um sistema de informações que ofereça indicadores de desempenho da gestão, visando alcançar a eficiência:

O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos,

a administração pública abre margem para encobrir ineficiência. Como já foi ressaltado, a inexistência de medidas de desempenho é, por si só, uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo. Sem dúvida é possível promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo sem indicadores de custos, valendo-se, para tanto, do feeling dos gerentes e das equipes. Entretanto, a utilização sistemática de indicadores tem a vantagem de propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar nas práticas organizacionais o compromisso com resultados e o valor pelo dinheiro.

[...]

A adoção de sistemas de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a administração pública consegue prover os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores. (ALONSO, 1999, p. 43)

E conclui, explicando a importância do Sistema de custos para o controle social e para o Sistema de controle:

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados. De fato, um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. (ALONSO, 1999, p. 45)

Um dos maiores desafios na gestão pública brasileira tem sido a busca por alternativas que reduzam custos e otimizem o uso de bens e serviços públicos prestados à sociedade pelo Estado. Machado e Holanda (2010) esclarecem que o objetivo de um sistema de custos no setor público é fornecer informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados. Nessas circunstâncias, é importante que o gestor público utilize as informações que um sistema de custos disponibiliza para poder elaborar uma base segura para o processo de planejamento orçamentário, gerir os recursos públicos de maneira a encontrar a melhor economicidade e comparar a prestação de serviços semelhantes, verificando a eficiência do gasto público.

### **3.2 Considerações sobre a implantação de um Sistema de informação de custos**

Mauss e Souza (2008) destacam que não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o

seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional.

Para Martins (2010), o sucesso de um sistema de informações de custos depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esse mesmo autor ressalta a importância do treinamento dos usuários do sistema, e orienta também que no início da implantação do sistema de custos, o ideal é que se comece com rotinas simples, buscando de forma gradual a melhoria da qualidade das informações extraídas. O autor alerta que independente do sistema adotado, sempre haverá problemas relacionados com a resistência das pessoas.

Borges, Mario e Carneiro (2013), ressaltam a importância da participação da alta administração ao analisarem a implantação do sistema de custos no Governo Federal, quando afirmam que o processo de implantação, sob uma ótica institucionalista, carece de uma ação mais efusiva e contundente da alta administração do governo federal, de um modelo legal e de ações de conscientização nos demais níveis de hierarquia governamental.

Dantas e Crozatti (2014) ressaltam que a implantação de um sistema de custos é um processo complexo e destaca os pontos que devem ser observados nesse processo:

- O sistema deve adequar-se à realidade específica da área e da organização;
  - É preciso levar em consideração a estrutura produtiva do setor, a qualidade e o nível de conhecimento do pessoal;
  - Observar a necessidade do nível de informação por parte da administração.
- (DANTAS; CROZATTI, 2014, p. 230)

Machado e Holanda (2010) relacionaram alguns princípios que devem ser considerados para definir a trajetória de implantação de um sistema de informações de custos, conforme resumo a seguir:

- Os benefícios propiciados pelas informações devem superar os custos necessários para obtê-las;
- A informação gerada deve ser útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;
- As informações devem ser oportunas e confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável;
- As informações devem ser comparáveis no tempo ou entre organizações, serviços, objetos de custo comuns.



Diante do exposto, para a implantação de um sistema de informações de custos em uma entidade do setor público é importante considerar:

- A implantação de um sistema de custos não resolverá todos os problemas da entidade;
- Após implantado, um sistema de custos precisa aprimorar-se e desenvolver-se;
- Um sistema de custos depende das pessoas que irão manuseá-lo, devendo começar com rotinas simples e de forma gradual;
- Um sistema de custos depende da qualidade dos dados oriundos dos sistemas estruturantes da entidade;
- As informações geradas por um sistema de custos devem ter certas qualidades, tais como comparabilidade, oportunidade, confiabilidade, bom custo-benefício, e devem ser úteis ao processo decisório;
- Um sistema de custos deve adequar-se à realidade da entidade;
- A alta administração da entidade precisa, necessariamente, estar envolvida no processo de implantação de um sistema de custos, pois é o usuário final da informação de custos e é ela quem deve decidir que tipo de informação deseja para a tomada de decisão. (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 815)

### **3.3 Divulgação e características dos relatórios de custos**

Segundo a norma brasileira de contabilidade: NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, o objetivo principal das entidades do setor público é a de fornecer serviços necessários para a sociedade. É importante destacar que esta norma auxilia no processo de padronização contábil e ainda ela é parte do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. O desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do resultado patrimonial e dos fluxos de caixa. Portanto, os usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG), (BRASIL, 2017b) precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões como:

- Se a entidade prestou serviços aos cidadãos de maneira eficiente e eficaz;
- Quais os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- Até que ponto mudou a carga tributária que será destinada a custear serviços atuais, a qual recairá sobre os contribuintes nos exercícios futuros;
- Se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com o exercício anterior.

O capítulo 3 da NBC TSP, apresenta as características qualitativas da informação incluída nos relatórios, que são atributos que tornam a informação útil para os usuários e apoiam o cumprimento da informação contábil. As características qualitativas que devem ser observadas são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade, descritas a seguir conforme apresenta a norma:

- Representação fidedigna: A informação contábil útil é a que corresponde à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros aos quais se pretende representar. A representação fidedigna se dá quando o fenômeno é representado de forma completa, neutra e livre de erro material, além de retratar a substância da transação;

-Compreensibilidade: A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Desta forma, os RCPGs devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. A informação classificada e apresentada de maneira clara e sucinta e a comparabilidade aprimoram a compreensibilidade. Os usuários dos RCPGs devem ter conhecimento razoável das atividades da entidade e do ambiente no qual ela funciona, além de serem capazes e preparados para lerem os RCPGs e revisarem e analisarem a informação apresentada com a diligência apropriada.

- Tempestividade - Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, ou seja, informação no tempo certo. A falta de tempestividade pode reduzir ou eliminar a utilidade da informação.

- Comparabilidade - Uma das principais características que tornam úteis as informações de custos, a comparabilidade é definida como sendo a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. Sendo, portanto, não a qualidade de um item de informação individual, mas a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

- Verificabilidade - Esta característica implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa de que:

a) a informação representa os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou

b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

Dito de outra forma, temos que a verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPGs representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. (CFC, 2016, p. 19-24).

Os relatórios são componentes centrais da transparência da informação contábil do setor público e devem ser elaborados para atender as necessidades de informações para os fins de prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

### **3.4 Considerações acerca do SICGESP**

O software SICGESP n.º de registros n.º: BR 51 2013 000518 3, BR 51 2013 000520 5, é uma inovação metodológica resultado das atividades de pesquisa desenvolvida pela Universidade de Brasília, tem como objetivo melhorar o processo de tomada de decisão dos gestores públicos, tendo como base a geração de informação de custos advinda do sistema de contabilidade pública. (BRASIL, 2017d)

Esse sistema foi fruto do trabalho de pesquisa do Professor José Marilson Martins Dantas, (DANTAS, 2013) aluno do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN, que em 2013 desenvolveu projeto de pesquisa de doutorado desenvolvido sob o título “Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*”, que deu origem a projeto de pesquisa desenvolvida na Universidade de Brasília, o qual foi materializado em no *software* denominado SICGESP – Infrasing de Informação e Gestão de Custos.

O SICGESP é um sistema de propriedade intelectual da UnB, a qual apoia o projeto de disseminação da cultura de custos e gestão aplicada ao setor público, estando disponível para utilização e licenciamento pelos poderes executivo, legislativo e judiciário, das três esferas de governo. O sistema disponibiliza Relatórios de Custos Aplicados ao Setor Público (RECASP), fazendo a consolidação por meio da definição da estrutura das unidades administrativas do setor público, abrangendo toda a organização da Federação, incluindo a União, Estados e Municípios.

No momento, o SICGESP (BRASIL, 2017d) está licenciado ou em processo de licenciamento nos seguintes órgãos públicos:

- Universidade de Brasília;
- Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;
- Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará;
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região;

- Prefeitura Municipal de Palmácia/CE;
- Prefeitura Municipal de Montanha/ES;
- Prefeitura Municipal de Iracema/CE;
- Câmara Municipal de Fortim/CE.

O intuito principal do projeto é disseminar a cultura de custos a todos os municípios brasileiros, onde o Departamento de Contabilidade da UnB dará apoio no processo de implementação aos órgãos que se manifestarem interessados em contribuir com esse processo, especialmente aqueles que possam induzir o comportamento dos demais órgãos públicos.

O SICGESP informa em seu sitio na internet que foram estabelecidas duas condições como premissa para o desenvolvimento do modelo conceitual de custos, que são a comparabilidade e a fidedignidade. Quanto a comparabilidade, esclarece ser no sentido de possibilitar que as informações de cada unidade administrativa possam ser comparadas em relação a outra unidade do mesmo órgão, ou com órgãos diferentes. Quanto a fidedignidade, no sentido de que a informação seja a representação real e fiel do valor de custos consumido.

### **3.5 Considerações sobre o SIC**

De acordo com o guia rápido do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), no sitio do Tesouro Nacional, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é uma ferramenta tecnológica que tem a capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes do Governo Federal - Siorg, Siape, Siafi e Sigplan/Siop em uma única base de dados (*data warehouse*), armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões pelo gestor.

O SIC é o resultado da contribuição de várias iniciativas propostas por diversos setores, órgãos, grupos de trabalho do setor público de forma geral, além da contribuição de pesquisas acadêmicas, culminando com a evolução das tecnologias de informação e comunicação. A sua estrutura está baseada em um modelo conceitual e sistêmico que organiza as informações de custos recebidas dos sistemas estruturantes do governo, especialmente os sistemas de informações físicas e financeiras.

A sua implantação permite a mensuração de custos sob a óptica administrativa a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. Com o objetivo de atender uniformemente a todos os órgãos e entidades da estrutura federal, possui como diferencial a capacidade de integrar diversos sistemas em uma única base de dados.

No que tange às diretrizes teóricas e conceituais, a principal referência é o trabalho de doutorado Nelson Machado, realizado em 2012, intitulado "Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental". Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, valeu-se da abordagem oriunda da tese de Victor Holanda, elaborada em 2002, sob o título "Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP". Tais trabalhos foram defendidos na FEA/USP e, não obstante, oriundos de reflexão teórica acadêmica, ambos foram também "experimentados" no governo do Estado de São Paulo entre os anos de 1996 a 2002 e ora replicados, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010).

A flexibilidade do *Data Warehouse*, permite que o SIC seja uma ferramenta compatível com a heterogeneidade dos órgãos (do Executivo, do Legislativo e do Judiciário), proporcionando modelagem, implementação, operacionalização e manutenção de seus sistemas de custos, observadas normas operacionais vigentes, por tipo de órgão ou entidade, e conferindo liberdade a cada organização para: definir os objetos de custeio, itens de custo, centros de custos, cost drivers, critérios de distribuição, além de outros elementos da estrutura de custos; definir as rotinas operacionais de alimentação de dados, de manutenção, assim como proceder aos ajustes de modelagem; etc.

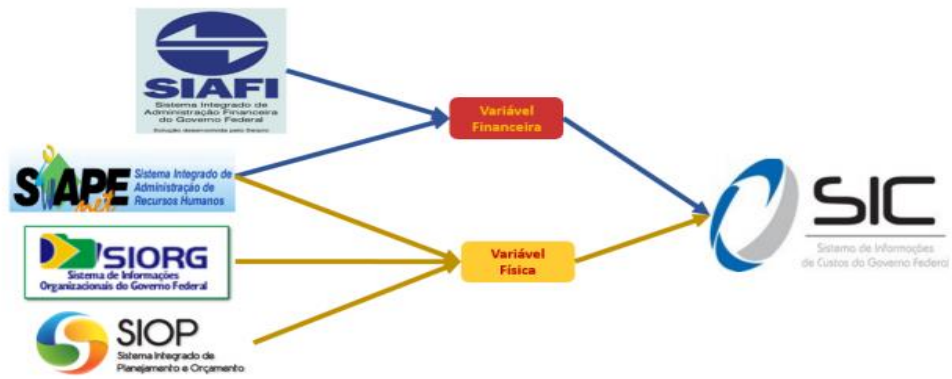
A modelagem e implantação do Sistema de Custos na Administração Pública Federal é delimitada pelo gradualismo, favorecido pelo foco na Administração Direta, não obstante envolver também a Indireta. Dessa forma, os dados partem dos Órgãos Centrais, via sistemas estruturantes, para a base de dados do SIC (etapa dedutiva) e dessa base de dados, caso seja necessária uma maior granularidade das informações, para as unidades administrativas (centros de custos), abrangendo, como citado acima, a Administração Direta e Indireta. Nessa etapa (indutiva), o aprofundamento da informação pode ser efetuado via Infracic (sistema interno da unidade).

A concomitância no uso e aperfeiçoamento das informações de custos, tanto nos Órgãos Centrais como nas unidades administrativas, associada com a circularidade de todo o processo de aprendizagem e aculturação na temática, coloca a Administração em um processo de mudança de um “padrão burocrático” para um “padrão gerencial” de gestão do Estado. Nesse contexto, as decisões são tomadas com o conhecimento de diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios, resultando em ganhos qualitativos do gasto no Setor Público, com melhorias do (a): planejamento, orçamento, Contabilidade do Setor Público, processos de trabalho, contratualização de metas, prestação de contas, controle dos estoques e do ativo imobilizado. Todo esse avanço, tomado de forma contínua, leva à melhoria do Sistema de Informações de Custos e, conseqüentemente, sua aplicação na melhoria nos processos de planejamento e orçamento, tomada de decisão, controle (no sentido de atribuir responsabilidade), etc.

No âmbito das mudanças geradas pelas necessidades de aumento da transparência governamental e *accountability*, dos novos desafios da contabilidade pública e da busca por eficiência, eficácia e efetividade nas políticas públicas, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar o processo de tomada de decisão governamental dos gestores públicos, contribuindo para a alocação mais eficiente dos recursos governamentais. A criação do SIC foi orientada por um modelo teórico que organiza as informações de custos recebidas dos sistemas estruturantes de governo, especialmente os sistemas de informações contábeis e financeiras.

A figura 3 ilustra a integração da base de dados do SIAFI/SIAPE/SIORG/SIOP com o SIC.

Figura 3 - Guia rápido do Sic



Fonte: Site da Secretaria do Tesouro Nacional. (BRASIL, 2018)

## **4. CONDIÇÕES NECESSÁRIAS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS**

O SIC é o resultado da contribuição de várias iniciativas propostas por diversos setores, órgãos, grupos de trabalho do setor público de forma geral, além da contribuição de pesquisas acadêmicas, culminando com a evolução das tecnologias de informação e comunicação. A sua estrutura está baseada em um modelo conceitual e sistêmico que organiza as informações de custos recebidas dos sistemas estruturantes do governo, especialmente os sistemas de informações físicas e financeiras.

A Secretaria do Tesouro Nacional é órgão responsável em tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública. Dessa forma, dentro da estrutura organizacional da STN, foi criada a Gerencia de Informação de Custos (GEINC), vinculada à Coordenação de Informação de Custos – COINC, para conduzir a implantação do sistema de custos no âmbito da Administração Pública Federal, abrangendo de forma facultativa, os poderes Legislativo e Judiciário.

A seguir entrevista semiestruturada realizada em 13 de novembro de 2017, com a responsável pela Gerencia de Informação de Custos GEINC, da Coordenação de Informação de Custos (COINC), da Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON), do Tesouro Nacional, integrante do Ministério da Fazenda, órgão responsável em conduzir a implantação do Sistema de Custos dentro da Administração Pública Federal.

### **1) Quais os órgãos que já implantaram o SIC?**

Todos os órgãos da União, pertencentes aos Orçamentos Fiscal e Seguridade Social (OFSS) e que estão no SIAfi, podem utilizar o SIC, ou seja, está disponível à totalidade dos órgãos do Governo Federal. Basta acessar o tema “SIC – Sistema de Informações de Custos” através do Tesouro Gerencial, cujo *login* se dá com a utilização da mesma senha utilizada para acessar o SIAFI Operacional, desde que o usuário tenha o perfil “TESCUSTOS”.

Entretanto, há estágios de maturidade diferentes no uso da ferramenta. Há aqueles que a utilizam com habitualidade, gerando informações de custo que auxiliam o processo de gestão, além de subsidiar necessidades de prestação de contas. Existem outros que a utilizam para atender demanda legal, como por exemplo, a elaboração de relatórios para compor a Prestação de Contas



do Presidente da República (PCPR). E, apesar de disponível a todos os órgãos, em alguns a temática ainda é embrionária, com acessos aleatórios ao SIC, ou até mesmo sem consulta alguma.

Segue abaixo relação, exemplificativa, de órgãos do Governo Federal que têm utilizado o SIC de forma efetiva, cujos modelos de mensuração de custos encontram-se em evolução:

- Ministério da Fazenda (MF);
- Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA);
- Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP), inclusive órgãos subordinados (por exemplo: Polícia Federal, Departamento Penitenciário Nacional);
- Advocacia Geral da União (AGU);
- Comando da Aeronáutica (COMAER);
- Marinha do Brasil (MB);
- Serviço Geológico do Brasil (CPRM);
- Empresa Brasil de Comunicação (EBC); *etc.*

## **2) Quais são as condições necessárias para a implantação do SIC? Condições técnicas, administrativas e organizações e de recursos humanos, etc....?**

As informações de custos podem ser geradas por qualquer órgão abrangido pela condição exposta na resposta à pergunta anterior, pois seu acesso se dá pelo TG, bastando que o usuário tenha o perfil “TESCUSTOS”. Logo, não há condição técnica exclusiva para utilização/implantação do SIC. Entendendo a segunda parte da pergunta como referente à localização/estruturação da área de custos no órgão, não há definição taxativa quanto ao setor que deva ser responsável pela setorial/seccional de custos. A sugestão é que o setor definido para desenvolver a temática de custos esteja vinculado à área que utilizará a informação no apoio à tomada de decisão.

## **3) Quais as etapas de implantação do SIC?**

Como estratégia de implantação de Custos no Governo Federal, a Coordenação de Informação de Custos (COINC) desenvolveu um fluxo de procedimentos recomendados a serem seguidos pelo órgão que pretende utilizar custos como instrumento de governança, cuja base está pautada

na experiência vivenciada no processo de disseminação da cultura de custos. Fruto das boas práticas observadas, a sequência proposta apresenta quatro etapas essenciais:

**Figura 4- Fluxo de procedimentos do SIC**



Fonte: Controladoria Geral da União (BRASIL, 2016e)

## I) ATORES

### a. Órgão Central de Custos:

Conforme estabelecido na Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, a STN integra o Sistema de Custos do Governo Federal como Órgão Central.

**Papéis principais:** competências dispostas na Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, das quais destacamos: estabelecer normas e procedimentos referentes ao Sistema de Custos do Governo Federal no que compete a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; manter e aprimorar o SIC para permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; definir, elaborar e orientar a produção de relatórios gerenciais que permitam gerar informações que subsidiem o processo de avaliação dos custos dos órgãos bem como a tomada de decisão; promover a realização de capacitação, por meio de treinamento e apoio técnico, visando a disseminação de conhecimentos; *etc.* (BRASIL, 2011c)

**b. Gestores/equipe técnica (Órgão):**

Conforme estabelecido na Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, integram o Sistema de Custos do Governo Federal, como órgãos setoriais, as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos – SIC. As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais. (BRASIL, 2011c)

**Papéis principais:** além das competências dispostas na Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, articular internamente na busca de apoio e participação da alta gestão; conhecer a estrutura organizacional; estabelecer parcerias internas com áreas diversas (planejamento, orçamento, recursos humanos, patrimônio, financeira, acompanhamento e avaliação e, principalmente, contabilidade); *etc.* (BRASIL, 2011c)

**c. Órgãos de controle:**

Tribunal de Contas da União e Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.

**Papéis principais:** fiscalizar o cumprimento das normas estabelecidas na Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 – LRF. (BRASIL, 2000)

Por exemplo: a assinalação de prazo limite para implantação da sistemática de custos nos órgãos supervisionados e, quando cabível, a aplicação de sanções legais; solicitações de

relatórios de análise de custos produzidos pelas unidades responsáveis pela execução dos programas objetos da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR); *etc.*

## II) ETAPAS

**1. PLANEJAMENTO:** a partir do apoio e envolvimento da Alta Administração, recomenda-se a constituição de Grupo de Trabalho para: desenvolver estudos; organizar a adoção da mensuração e avaliação de custos; definir a localização da área de custos na estrutura do órgão; constituir formalmente a Setorial de Custos, definir o perfil e designar a equipe que irá compô-la; articular parcerias internas junto às demais áreas do órgão; e efetuar contato preliminar com o Órgão Central de Custos para buscar apoio e conhecer casos de sucesso de órgãos assemelhados (*benchmarking*).

a. Apoio e envolvimento da administração:

Partindo-se do pressuposto de que a informação de custos é uma valiosa ferramenta no auxílio à tomada de decisão e, em virtude disso, os níveis hierárquicos mais elevados serão seus principais usuários, é fator imprescindível o patrocínio da alta gestão na construção de modelos de mensuração de custos no órgão.

Essa boa prática foi observada nos órgãos que evoluíram na temática e cujos modelos estão em pleno desenvolvimento.

b. Localização:

Definir a localização da área de custos dentro do organograma da instituição, privilegiando aquela que proporcione a melhor articulação e integração das parcerias a serem construídas.

c. Constituição formal:

Editar e publicar em documento oficial do órgão (portaria, resolução, ata *etc.*) a constituição da equipe que atuará tanto em Grupo Técnico eventualmente constituído e na área propriamente dita (setorial, seccional, outras).

d. Definição do perfil da equipe de custos:

A equipe, preferencialmente definida na constituição formal, deve buscar integrantes que possuam conhecimentos técnicos multidisciplinares, por exemplo, em planejamento, orçamento, recursos humanos, patrimônio, financeira, acompanhamento e avaliação e, fundamental, contabilidade.

A importância dessa última deve-se principalmente ao fato de que a contabilidade é a principal fonte de dados da informação de custos.

e. Parcerias internas junto às demais áreas do órgão:

A equipe designada deve primar por estabelecer parcerias internas integrando todo o órgão, a fim de facilitar o acesso a dados e também promover a disseminação interna, concomitante ao desenvolvimento de estudos preliminares, perpassando todo o processo de construção do modelo e culminando na geração e na gestão da informação de custos.

f. Contato preliminar – SIC:

A STN, Órgão Central de Custos, é a gestora do SIC e, no desempenho de suas competências, oferece apoio técnico, disponibilizando desde orientações até treinamentos para que os potenciais usuários sejam capacitados para utilizar o SIC.

g. Buscar *benchmarking*:

Verificar se o modelo de mensuração pretendido encontra características semelhantes nos órgãos que apresentam certa maturidade na utilização da informação de custos, cuja experiência possa ser compartilhada e replicada, mesmo que parcialmente.

**2. ESTRUTURAÇÃO:** nessa etapa deve-se: aprofundar o conhecimento da estrutura, identificando os respectivos responsáveis; estudar e entender os processos internos que permeiam as atividades, verificando os Sistemas Estruturantes do SIC e os sistemas internos do Órgão, com a finalidade de perceber a qualidade dos dados e a possibilidade de integração e uniformização de procedimentos; e identificar os elementos de custo, mapeando e segregando os itens a serem mensurados.

a. Conhecimento da estrutura:

Estudar a estrutura organizacional do órgão, a fim de conhecer cada unidade administrativa dos diferentes níveis gerenciais do organograma e suas atribuições, detalhando a localização, interface entre áreas, força de trabalho *etc.*

b. Identificação dos responsáveis:

Identificar os responsáveis em cada unidade administrativa dos diferentes níveis gerenciais do organograma, suas competências, alçada decisória, dimensão da equipe e demais recursos sob sua tutela.

c. Conhecimento dos processos:

Mapear ou rever o desenho dos processos que permeiam cada área, delimitando horizontes de atuação, descrevendo principais etapas e respectivas atividades.

d. Sistema estruturantes do SIC:

Verificar consistência dos dados armazenados nos sistemas estruturantes do SIC (SIORG, SIOP, SIAPE e SIAFI, principalmente), pois a qualidade da informação de custos depende diretamente da consistência do *input* de dados no Estruturante.

e. Sistemas internos do Órgão:

Além da verificação anterior, checar a existência de outros sistemas internos do Órgão, avaliando a necessidade e viabilidade de integração ou tratamento desses dados para fins de carga no SIC.

f. Mapeamento dos elementos de custo:

Identificar os elementos a serem custeados, enxergando quais são os agregadores dos insumos consumidos, elencando-os em controláveis e não controláveis. A definição de controle decorre do atendimento a dois requisitos: relevante influência, quantitativa ou qualitativa, que o gestor exerce sobre o consumo dos recursos; e, possibilidade de identificação do consumo nas unidades administrativas.

g. Segregação dos elementos de custo:

Segregar os elementos, agregados conforme os insumos consumidos, e identificá-los. Essa identificação pode ser por meio da natureza de despesa detalhada ou pela conta contábil.

**3. IMPLANTAÇÃO:** aqui deve ser definido o que medir/controlar/avaliar (objeto de custos) e analisar se é viável; construir a modelagem de mensuração, sobre o tripé: Sistema de Custeio, Sistema de Acumulação e Método de Custeio; executar o plano de implantação, divulgar internamente, capacitar equipe, utilizar unidades piloto e verificar conformidade dos dados:

a. Definição do objeto de custos:

Definir o item que se quer medir, controlar e avaliar, sem perder de vista a certeza de que irá mensurar realmente o que se pretende gerenciar.

b. Análise de viabilidade:

Analisar se é viável a medição do objeto de custo eleito, a fim de que o custo de gerar a informação seja inferior ao benefício que será gerado.

c. Sistema de Acumulação:

Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção (compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado) e de forma contínua (compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo).

d. Sistema de Custeio:

Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

e. Método de Custeio:

Se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade.

f. Plano de implantação:

Definir como será executada a implantação do modelo no Órgão, registrando os principais marcos e etapas a serem percorridos, com cronograma de entregas bem estruturado para permitir o cumprimento dos objetivos traçados e delimitar quais unidades organizacionais farão parte do projeto inicial.

g. Divulgação:

Divulgar internamente a implantação do modelo e, se conveniente, publicar para outros públicos de interesse, definindo a forma e os canais utilizados para informar.

h. Capacitação:

Capacitar a equipe que atuará na gestão do modelo e demais usuários que desempenhem atividades direta ou indiretamente ligadas ao fluxo de informação da execução da mensuração.

i. Execução:

Executar o processo de mensuração no modelo implantado, gerando informes de acordo com o planejado.

j. Conformidade:

Verificar a conformidade das informações retornadas, verificando a consistência e a fidedignidade com os dados de origem, com vistas a validar o modelo.

**4. GESTÃO:** gerar relatórios, evidenciando o consumo de recursos; avaliar as informações e evidenciar a análise descritiva dos dados; realizar a gestão da informação, utilizando-



a para tomada de decisão, visando, principalmente, eficiência, eficácia e economicidade (qualidade do gasto); tornar a informação de custo em insumo que retroalimente o processo de planejamento e execução orçamentária.

a. Geração:

Após validado o modelo, gerar através do SIC os relatórios de custos e analisá-los, extraindo deles a situação e estrutura dos gastos do Órgão.

b. Evidenciação:

Evidenciar os pontos relevantes, conforme critérios estabelecidos na concepção do modelo e objetivos de utilização da informação de custos.

c. Gestão da informação:

Gerenciar o consumo de recursos postos à disposição do Órgão, buscando identificar pontos de melhoria e otimização, para desenvolver seus processos produtivos com eficiência, eficácia e economicidade, sem perder de vista a avaliação da efetividade em momento posterior.

d. Tomada de decisão:

Com base nos relatórios gerados, comparar com unidades afins ou, quando não for viável, com desempenho e comportamento ao longo do tempo, a fim de preferir cenários com maior qualidade do gasto público, tomando decisões apoiadas nas evidências e predições extraídas da informação de custos.

e. Retroalimentação:

Aplicar as informações de custo como subsídios para verificar possíveis melhorias no trajeto percorrido nas etapas do fluxo. Dessa forma, diante da dinâmica inerente à geração da informação, deve-se primar pela revisão e melhoria constante da qualidade dos informes gerados e, conseqüentemente, do modelo de mensuração de custos desenvolvido.

#### **4) Como os custos são apropriados ao serviço?**

Frequentemente, para associar os custos ao que se deseja mensurar (objeto de custo) é necessário adotar o que se denomina como método de custeio. Dentre os métodos de custeio tradicionais, aplicados ao setor público, destacam-se: Custeio Variável (Direto); Custeio por Absorção; e Custeio Baseado em Atividades, também conhecido como *ABC (Activity Based Costing)*.

Conforme o método de custeio adotado, diferentes são os efeitos sobre a composição dos custos daquilo que se deseja mensurar. Assim, é importante que o usuário da informação compreenda a forma de alocação dos custos, para que tenha segurança na aplicação dessa informação em um dado contexto de tomada de decisão.

Independentemente do método de custeio adotado, é necessário compreender que não existe mensuração de custos exata. Isso porque os custos são estimados, sobretudo considerando que os custos indiretos quando alocados derivam de critérios de rateio ou rastreamento e quando não alocados não compõem os custos do que se deseja mensurar. De outra forma, somente na hipótese em que se deseja mensurar os custos de modo global (agregado), a exemplo do órgão ou entidade como um todo, onde não há limitações na alocação, todos os custos seriam considerados diretos.

Para efetuar a alocação recomenda-se a seguinte ordem de prioridade, respeitando o atributo utilidade (relação sempre positiva entre o custo e o benefício para a geração da informação): 1 – alocação direta; 2 – rastreamento; e 3 – rateio. A forma de alocação aplicada é o que basicamente distingue os métodos de custeio.

Diante disso, a prioridade é sempre por buscar a relação direta entre os recursos econômicos consumidos e o objeto de custos. Sendo importante destacar que não se deve rotular a alocação dos custos indiretos como um procedimento inevitável. Porém, quando esse procedimento for aplicado, devem ser evitadas situações em que a alocação indireta não se realize com segurança e razoabilidade perante os usuários da informação, assim como devem ser verificadas as vantagens obtidas com a sua adoção.

No setor público, considerando a diversidade de serviços públicos prestados pelos órgãos e entidades em distintas áreas de atuação do governo, os custos indiretos possuem grande representatividade na composição dos custos totais, o que torna imperativo que a alocação dos

custos seja realizada em bases confiáveis, para que o sistema de informação de custos gere informações que contribuam positivamente no contexto de tomada de decisão.

### **5) Qual o método de custo utilizado?**

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal, logo a adoção e a construção de um sistema de custo estão amparadas numa base legal; atendido esse preceito, definiu-se o pilar conceitual, estabelecido sobre o tripé: sistema de acumulação de custos (por processo e ordem), sistema de custeio (histórico) e método de custeio (predominância de alocação direta).

### **6) Como as informações geradas pelo sistema de custos são divulgadas para a sociedade?**

Desde 2010, a PCPR passou a demandar dos órgãos informações sobre a temática de custos, como o estágio da sistemática de apuração de custos, diagnóstico sobre o tema (se utiliza informação de custos, qual ferramenta ou sistema, boas práticas, desafios, em que medida subsidiam a tomada de decisão *etc.*).

A partir de 2015, foi introduzido no Relatório de Custos que compõe a PCPR indicadores sobre eficácia, eficiência e economicidade, classificados em faixas de atingimento, com solicitação de esclarecimentos dos desvios ocorridos.

Outra forma de divulgação está disponível no Tesouro Transparente: Custos da União, onde são disponibilizados três conjuntos de dados, a saber:

- Gestão por Centros de Custos – Demais Custos: Este conjunto de dados contém os custos de órgãos ou entidades que fazem gestão por centros de custos (não estão incluídos custos com pessoal);
- Custos do Poder Executivo Federal sob a Ótica Institucional: Este conjunto de dados contém os custos agregados por órgãos superiores e detalhados por órgãos do Poder Executivo Federal. Ainda que a disponibilização dos dados seja de responsabilidade da STN, a entrada de dados e gestão de custos é de competência dos órgãos setoriais de custos, conforme portarias STN nº 157 e nº 716 (BRASIL, 2011b); e

- Custos do Poder Executivo Federal sob a Ótica Orçamentária: Este conjunto de dados contém os custos detalhados pelas categorias funcional, programática e natureza detalhada da despesa pública. Ainda que a disponibilização dos dados seja de responsabilidade da STN, a entrada de dados e gestão de custos é de competência dos órgãos setoriais de custos, conforme portarias nº 157 e nº 716. (BRASIL, 2011b)

Vale citar também o Portal de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2019), que foi lançado em 2017, com a intenção de fortalecer a transparência da gestão pública, evidenciando com maior clareza os recursos consumidos pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

### **7) Quais os principais problemas relatados nos órgãos que implantaram o SIC?**

A criação de uma cultura de avaliação e gestão de custos na Administração Pública é um trabalho que exige persistência, determinação e comprometimento de todas as áreas, desde as mais operacionais até os maiores níveis hierárquicos dentro da estrutura dos órgãos.

Na experiência vivenciada até então na União, cabe relatar algumas barreiras enfrentadas nessa jornada:

- mudança de cultura: é um processo longo e contínuo, que demanda esforços múltiplos, se configurando como o principal desafio a ser enfrentado na sequência da disseminação e consolidação da temática de custos dentro do setor público brasileiro;
- patrocínio: partindo-se do pressuposto de que a informação de custos é uma valiosa ferramenta no auxílio à tomada de decisão e, em virtude disso, os níveis hierárquicos mais elevados serão seus principais usuários, é fator imprescindível o patrocínio da alta gestão na construção de modelos de mensuração de custos no órgão. A ausência desse apoio compromete a evolução da temática no órgão;
- sentimento de desconforto dos gestores: quando enxergam que a medição e a avaliação de seu desempenho, através da geração e análise das informações de custo, tem um viés fiscalizatório, em vez de colaborativo;
- consistência dos dados armazenados nos sistemas estruturantes do SIC (SIORG, SIOP, SIAPE/Sigepe e SIAFI, principalmente): a qualidade da informação de custos depende diretamente da consistência do *input* de dados no Estruturante. Verificar consistência dos dados armazenados nos sistemas estruturantes do SIC (SIORG, SIOP,

SIAPE/Sigepe e SIAFI, principalmente), requer envolvimento e pode gerar resistência na correção desses dados; *etc.*

#### **8) Quais as vantagens e benefícios para os órgãos com a implantação do SIC?**

Nesse contexto podem ser apontadas, de forma exemplificativa, algumas vantagens observadas nos órgãos com nível de maturidade em evolução na temática de custos:

- a flexibilidade do SIC, cuja concepção está pautada numa modelagem de *Business Intelligence (BI)*, permite uma ferramenta compatível com a heterogeneidade dos órgãos tanto do Executivo quanto do Legislativo e do Judiciário;
- mudança de gestão de um padrão burocrático para um proativo, possibilitando, conseqüentemente, melhoria nas funções de planejamento e orçamento;
- busca de informações a partir de uma única fonte de dados;
- informação mais acessível ao cidadão para a construção de uma cultura de custos e transparência (Tesouro Transparente, PCPR, Portal de Custos);
- geração de dados que atendem às necessidades de prestação de contas, transparência e controle social (órgãos de controle interno e externo: Ministério da Transparência, CGU e o TCU);
- contingenciamento orçamentário: com a utilização da informação de custos como instrumento de governança, o órgão pode estabelecer critérios diferentes de acordo com a análise de impactos e relevância de cada programa. Assim, torna possível estabelecer prioridades e adequar-se ao contingenciamento, mitigando os impactos negativos e obtendo maior qualidade no atendimento dos objetivos pretendidos inicialmente;
- o SIC figura como importante ferramenta de apoio à gestão estratégica, municiando as instâncias que têm competência decisória para planejar e tomar decisões, potencializando sua utilização como instrumento de governança; *etc.*

#### **9) Na sua opinião, qual a principal dificuldade dos órgãos do Setor público em aderir ao SIC?**

A COINC entende que não há dificuldade em utilização e adoção do SIC dentro dos órgãos, pelo menos quando se fala em critérios técnicos e operacionais do Sistema. O acesso está

disponível a todos os órgãos da União, pertencentes aos Orçamentos Fiscal e Seguridade Social (OFSS) e que estão no SIAFI.

O grande desafio a ser enfrentado é a criação de uma cultura de avaliação e gestão de custos na Administração Pública. É um trabalho que exige persistência, determinação e comprometimento de todas as áreas, desde as mais operacionais até os maiores níveis hierárquicos dentro da estrutura dos órgãos.

A mudança de cultura é um processo longo e contínuo, que demanda esforços múltiplos, se configurando como o principal desafio a ser enfrentado na sequência da disseminação e consolidação da temática de custos dentro do setor público brasileiro.

Pode ser citado também, como desafio, o sentimento de desconforto dos gestores quando enxergam que a medição e a avaliação de seu desempenho, através da geração e análise das informações de custo, tem um viés fiscalizatório, em vez de colaborativo.

**10) É possível aderir ao SIC, sem utilizar os sistemas estruturantes do Governo Federal?**

Conforme a Portaria Nº 157, de 9 de março de 2011, (BRASIL, 2011b) que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante), possuindo a seguinte composição: Secretaria do Tesouro Nacional, como Órgão Central, e unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, como órgãos Setoriais de custos.

Fica estabelecido também que as unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.

Desses órgãos, alguns não utilizam todos os sistemas estruturantes que compõem a base de dados do SIC (SIORG, SIOP, SIAPE/Sigepe e SIAFI, principalmente). Por exemplo, as forças (Exército, Marinha e Aeronáutica) e os órgãos do Legislativo e do Judiciário possuem sistema de pessoal próprio (diferente do SIAPE/Sigepe), mas é possível integrar esses sistemas ou trabalhar seus dados para que o SIC os acesse, gerando relatórios com informações de custos úteis à gestão.

Em linhas gerais, o sistema estruturante imprescindível para utilização do SIC é o SIAFI, que é a principal fonte de dados das informações de custos, especialmente em sua dimensão financeira.

**11) Existe algum custo para o órgão que pretende aderir ao SIC?**

Não. Salvo alguma mudança de diretriz, até o momento, todo custo de manutenção do SIC é suportado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

**12) Quais as lições aprendidas no que se refere a implantação do SIC?** Foram listadas as principais lições aprendidas conforme segue:

- A estratégia do gradualismo mostrou-se bem-sucedida;
- A flexibilidade do *Data Warehouse* permitiu uma ferramenta compatível com a heterogeneidade dos órgãos tanto do Executivo quanto do Legislativo e do Judiciário;
- A formalização das setoriais de custo permite a continuidade dos trabalhos e o aprofundamento da temática de custos;
- O que define custos não é o pagamento é o consumo;
- O refinamento metodológico é um processo contínuo;
- Mudança de gestão de um padrão burocrático para um padrão proativo;
- Evolução nas rotinas patrimoniais é ponto crucial;
- Consequente melhoria nas funções de planejamento e orçamento;
- Informação mais acessível ao cidadão para a construção da cultura (portal, cartilha, guia interativo);
- Desconforto de gestores na avaliação de seu desempenho;
- Qualidade da entrada de dados nos sistemas estruturantes é passo fundamental para a transparência e gestão da informação;
- Gestor do Sistema não é o gestor da informação;
- Opção de utilizar o sistema a custo zero;
- Busca de informações a partir de uma única fonte de dados;
- A dimensão cultural ainda se mostra como desafio a ser vencido.

## **5. RESULTADOS**

### **5.1 Condições verificadas para implantação do SIC - Sistema de Informações de Custos do governo Federal na Câmara dos Deputados**

A fim de avaliar as condições para implantação do SIC do governo Federal a pesquisa buscou por estudos, grupos de pesquisa, levantamentos, tudo que fosse relacionada a temática de custos. De tudo que foi identificado, a pesquisa, selecionou algumas iniciativas mais representativas como foi o caso do projeto corporativo denominado “Gestão de Custos para decisão”, que na sua declaração de escopo consta como objetivo desenvolver metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas, com foco na eficiência e na melhoria de gestão, e implantar sistema de apropriação de custos na Câmara dos Deputados, voltado para o aperfeiçoamento do processo decisório, especialmente, para escolha de alternativas de ação e para a apuração de custos de programas e de unidades administrativas. O projeto foi iniciado em junho de 2016, como justificativa do projeto, foi apresentada toda a legislação referente ao tema e ainda de que na instituição, ainda não existe um processo organizado no sentido de permitir uma visão sistematizada e correlacionada dos custos, que auxilie os gestores no processo de tomada de decisão.

Selecionamos e identificamos também o grupo de pesquisa e extensão, GPE 9.16 – com o título: Custos aplicados ao setor público – Estudo para aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados, com o objetivo de contribuir no processo de mensuração dos impressos produzidos na gráfica da Câmara dos Deputados.

No âmbito da instituição, ainda são incipientes a cultura e os instrumentos para a aferição e alocação de custos a processos de trabalho, serviços prestados. Existem algumas informações relacionadas à custos sobre diversos itens, como recursos humanos, terceirização, itens de consumo, aquisições e contratos, no entanto, são iniciativas isoladas.

Dessa forma a seguir apresentamos duas entrevistas realizadas com membros do projeto corporativo “custos para decisão” e outra entrevista realizada com membro do grupo de pesquisa GPE 9.16.



### **5.1.1 Entrevistas realizadas com membros do Projeto corporativo “Gestão de Custos para Decisão”**

Com o objetivo de avaliar o que já foi feito, e o que se pretende fazer e ainda avaliar a maturidade do tema “custos” nesta Casa legislativa, foi realizada entrevista semiestruturada conforme segue com o senhor Fernando Viana, gerente do Projeto Corporativo:

1) Como surgir a demanda por este projeto?

A demanda por instrumentos de gestão na Câmara dos Deputados, tais como gestão de custos, gestão de riscos e gestão por indicadores tem sido um movimento premente na modernização dos instrumentos disponíveis aos gestores para fundamentar suas decisões. Nesse sentido, o projeto gestão de custos para decisão se afigura como mais uma ferramenta que contribui para um avanço na qualidade das decisões dos gestores e, conseqüentemente, para um uso mais eficiente dos recursos públicos.

2) De acordo com o objetivo do projeto que é desenvolver uma metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas, com foco na eficiência e na gestão, e implantar sistema de apropriação de custos na CD. Considerando este objetivo, desde a criação do projeto, o que já foi feito?

Há dois produtos para este projeto e o desenvolvimento da metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas está sob a gerência do diretor do Departamento Técnico Mauro Moura. Até o momento, está-se desenvolvendo as ações preparatórias para que a classificação das unidades administrativas e das atividades (programas) seja correta e validada pela alta gestão. O Detec está desenvolvendo um piloto interno sobre as atividades desenvolvidas nas unidades de seu organograma que irá balizar o trabalho para toda a Casa. Sobre a classificação das unidades, já temos uma proposta que será submetida ao Diretor Administrativo, patrocinador do projeto, e ao Diretor-Geral, para validação.

3) Quais as dificuldades encontradas?

Até o momento, as maiores dificuldades são relacionadas à organização da Casa, que, por suas peculiaridades, afigura-se um tanto quanto complexa para sistematizar. Além disso, o piloto realizado para a metodologia de comparar alternativas de ação foi reprovado pela equipe, de forma que o trabalho foi reiniciado, optando-se por rever a metodologia e centralizar a execução dessa análise na Coordenação de Contabilidade, que a realizará como um serviço prestado aos gestores, de forma padronizada, retornando a análise econômica entre as alternativas apresentadas.

- 4) Na sua opinião o que está faltando para desenvolver esta metodologia de apropriação de custos na CD?

No momento, falta definir as tabelas de atividades e de unidades administrativas, seguido da formalização da política e procedimentos por meio de atos normativos.

- 5) Existe patrocínio da alta administração para a implantação de um sistema de apropriação de custos na CD?

Claro, o patrocínio é evidenciado por que este projeto compõe o portfólio de 12 projetos corporativos e é patrocinado por um membro do CGE, o Diretor Administrativo.

- 6) Na sua opinião já existe uma cultura de apropriação de custos na CD?

Em que pese embrionária, pode-se dizer que sim. Há iniciativas isoladas e, para todo projeto corporativo ou setorial, existe a necessidade de mensuração dos custos em termos orçamentários e de recursos humanos, por meio da aplicação da metodologia da Aproge de mensuração do cálculo da força de trabalho, utilizando-se o valor médio da hora trabalhada dos servidores envolvidos no projeto.

- 7) Na sua opinião os sistemas da CD (SIGESP, SIGMAS, etc.) estão preparados para interagir com um software de apropriação de custos?

De forma imediata, os sistemas não estão preparados para interagir com um software de apropriação de custos, mas nossos sistemas foram construídos de forma moderna, sendo facilmente adaptáveis. De fato, alguma customização será necessária de ambos os lados, mas isso é perfeitamente normal em termos de integração de sistemas.

Foi realizada também entrevista semiestruturada com o senhor Mauro Severino, membro do Projeto Corporativo na Câmara dos Deputados: “Gestão de Custos para a Decisão”:

1) Como surgiu a demanda por este projeto?

Na realidade, trata-se de tema em discussão há muito tempo, sem, no entanto, avanço prático importante. Ao definir o tema do meu TCC para a Primeira Edição do MBA em Governança Legislativa, ofertado pelo Cefor, considerei a relevância de discutir e apresentar proposta para a implementação de metodologia de apropriação de custos, com foco na produção de informações gerenciais para tomadas de decisão que levem ao aumento da eficiência e da transparência no uso dos recursos públicos. Algum tempo depois, a Administração da Casa decidiu criar o projeto corporativo, do qual eu participo como membro da equipe. O texto do meu TCC tem sido utilizado como uma das referências.

2) De acordo com o objetivo do projeto que é desenvolver uma metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas, com foco na eficiência e na gestão, e implantar sistema de apropriação de custos na CD. Considerando este objetivo, desde a criação do projeto, o que já foi feito?

Já foi definida uma metodologia para estudos de viabilidade econômica de ações, que é uma entrega muito importante para os gestores e está em fase final de implantação.

Já foram indicadas as unidades administrativas que serão utilizadas pela metodologia, com alguns possíveis agrupamentos que facilitam decisões. Os itens de custos a serem utilizados estão em análise, pois a metodologia deverá possibilitar a produção de informações relevantes, automáticas e de simples entendimento. Juntamente com os itens de custos, estão em análise, entre outros, aspectos relacionados às possíveis fontes de dados, formas de contabilização dos custos e formas de rateio de custos indiretos e ao sistema informatizado que implementará a metodologia. Ademais, foi testado no Detec um piloto metodológico para definição das atividades realizadas por esse departamento com vistas à futura utilização do sistema de custeio por atividades. Os resultados indicam a grande complexidade da ação, motivo pelo qual a equipe de projeto proporá ao patrocinador a retirada da apropriação de custos a programas (no caso, atividades) do escopo do projeto, indicando que isso possa ser explorado por projeto específico.

3) Quais as dificuldades encontradas?

Creio que a principal dificuldade tem sido encontrar o tempo suficiente para a equipe se dedicar intelectualmente ao projeto, tendo em vista as demais atribuições funcionais. No mais, temos dificuldades conceituais e práticas, que vão sendo superadas com discussões, estudo e amadurecimento.

4) Na sua opinião o que está faltando para desenvolver esta metodologia de apropriação de custos na CD?

Conforme resposta anterior, seria muito importante que, ao menos, alguns membros de equipe pudessem ter maior dedicação ao projeto.

5) Existe patrocínio da alta administração para a implantação de um sistema de apropriação de custos na CD?

Sim. Até o momento, não houve nenhum problema relacionado a falta de patrocínio.

6) Na sua opinião já existe uma cultura de apropriação de custos na CD?

Em casos pontuais, existe o entendimento de que isso é importante; em outros, existem até ações práticas nesse sentido. Todavia, a ausência de uma metodologia corporativa pode criar muitas polêmicas indesejadas, pois há diversas formas de se realizar apropriação de custos, o que pode gerar resultados muito diferentes para casos similares.

7) Na sua opinião os sistemas da CD (SIGESP, SIGMAS, etc.) estão preparados para interagir com um software de apropriação de custos?

O sistema informatizado que implementará a metodologia ainda não está completamente definido; porém, na minha opinião, acabaremos decidindo por solução simples que utiliza painéis gerenciais, como os utilizados pelo Data Câmara, com softwares já disponíveis na Casa. Sendo assim, os bancos de dados existentes poderiam fornecer as informações necessárias, segundo agrupamentos definidos.

### **5.1.2 Entrevista realizada com membro do GPE 9.16 - Custos aplicados ao Setor Público**

Foi realizada entrevista semiestruturada com membro do grupo de pesquisa e extensão GPE 9.16 – Custos aplicados ao setor público – Estudo para aplicabilidade da contabilidade custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados.

1) Como surgiu a demanda por este grupo de pesquisa?

O objetivo do grupo de pesquisa reside em estudar a aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados com ênfase em investigar se está sendo adotado modelagem de custos com o uso de terminologias e aderência à literatura especializada e se os custos apontados nas atividades são relevantes para o processo de decisão.

2) Qual a justificativa para a criação deste grupo de pesquisa?

A justificativa para o grupo de pesquisa decorre da necessidade de desenvolver uma cultura de conhecimento, controle e transparência do custo dos principais insumos utilizados no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados.

3) O grupo de pesquisa tem como objetivo principal estudar a aplicabilidade de custos e sua possível contribuição na mensuração dos impressos produzidos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados, considerando este objetivo, o que já foi feito?

Foi realizado levantamento das informações referentes a mão de obra, dos servidores efetivos e terceirizados da gráfica, e ainda referente ao material direto consumido, energia elétrica, telefone, dentre outros itens.

4) O grupo se deparou com algum tipo de dificuldade, de resistência em relação as informações solicitadas?

Sim, o grupo teve e ainda está tendo dificuldades para receber informações que foram solicitadas, vez que as barreiras e resistências referente ao tema custos no serviço público já eram esperadas. Estamos aguardando algumas informações do setor responsável para dar andamento à pesquisa.

5) Como essa pesquisa pode ajudar os gestores da Gráfica da Câmara dos Deputados?

Essa pesquisa poderá auxiliar o gestor da gráfica no processo de tomada de decisão, no caso específico, o grupo de pesquisa quer chegar ao custo de produção de uma constituição federal, e com base nesse custo estabelecer um valor para venda.

## 5.2 *Benchmarking*

No projeto corporativo “Gestão de Custos para a Decisão” consta como uma das entregas do projeto o *Benchmarking* com instituições públicas que possuem o processo de gestão de custos implantado, incluindo o conhecimento de sistemas. Desse modo, em 2016, membros da equipe do projeto com o objetivo de avaliar as experiências de custos já em utilização pela Administração Pública e que pudessem servir de referência realizaram algumas visitas técnicas conforme quadro a seguir:

**Quadro 2 – *Benchmarking* realizado pela equipe do projeto “Custos para decisão”**

INSTITUIÇÃO	DATA
Advocacia-Geral da União – AGU	(07/04/2016)
Ministério da Fazenda - MF	(19/04/2016)
Ministério da Justiça - MJ	(07/06/2016)
Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal – Serpro	(23/06/2016)
Exército Brasileiro – EB	(30/06/2016)
Secretaria do Tesouro Nacional – STN	(27/06/2016)

Fonte: Elaboração própria.

Com exceção do encontro com a STN, no qual foram apresentadas as diretrizes e os modelos conceituais para implementação de um sistema de custos a partir das lições aprendidas no Governo Federal, as demais instituições demonstraram Sistemas de Informação de Custos específicos e já em atividade.

Os tópicos destacados para cada sistema foram os seguintes: decisão/ estratégia, unidade responsável, piloto/projeto, sistema de acumulação, método de custeio, objeto de custo e operacionalização.

Na visita técnica realizada na STN em 27/06/2016, foi realizada uma apresentação por servidores da STN sobre as fases da implantação de um projeto de custos em outros órgãos públicos e foram considerados fundamentais a adoção das seguintes medidas inicialmente:

- Planejamento (apoio e envolvimento da alta administração);
- Estruturação (estrutura organizacional, responsáveis, sistema e itens de custos);
- Implantação (objeto de custos, sistema de acumulação de custos, método de custeio, objetos de custos, flexibilidade e gradualidade); e
- Gestão de custos (gestão da informação, tomada de decisão e retroalimentação).

Além disso, a STN, como órgão central de normatização em custos, orienta as instituições públicas em duas vertentes:

- A primeira, chamada de custo derivado desvinculado, o SIC, a partir das informações dos sistemas estruturantes, apresenta os custos primários (programas, ações orçamentárias, etc.) e por custeio direto); e os órgãos, num segundo estágio, customizam seu sistema de custos a partir dos *infrasis* com um custeio às suas especificidades (absorção, direto, ABC);
- A segunda vertente, um custeio padronizado, derivado e vinculado aos parâmetros estabelecidos pela STN e conforme a Lei n. 10.180/2001. (BRASIL, 2001)

Em relação às demais experiências das instituições, os seguintes aspectos foram observados:

- Apoio da alta administração à gestão de custos;
- Cadeia de valor como ponto de partida para a análise de custos (MF, MJ e Serpro);
- A setorial de custos está sob a responsabilidade das áreas orçamentária, financeira e contábil na maioria dos órgãos (AGU, MF, Serpro e EB), exceto o MJ que fica na Coordenação Geral de Gestão Estratégica;
- Houve, na maioria dos casos, um piloto ou projeto para avaliação dos métodos de custeio e implantação do sistema;
- Duas instituições utilizaram o método de custeio direto (MF e MJ), uma utilizou por

absorção (AGU) e duas fizeram uso do ABC (Serpro e EB);

- Os objetos de custo mais utilizados foram os processos e as atividades (MF, MJ, Serpro e EB) com exceção da AGU que utiliza as unidades administrativas como objeto;
- Três instituições utilizam o SIC do Executivo Federal (AGU, MF e MJ) e duas têm sistemas próprios (Serpro e EB);
- As instituições que utilizam o SIC ainda não apresentam um custeio “completo” em vista das limitações tecnológicas de interface do SIC com os sistemas corporativos próprios de cada órgão.

O relatório de experiência apresentado pela equipe apontou os passos adotados pelos órgãos observados no *benchmarking*:

- Estabelecer um comitê gestor ou frente de custos dentro do Planejamento Estratégico da Casa;
- Levantar as unidades envolvidas, os itens de custos e fazer a identificação de responsabilidades para coleta e tratamento dos dados;
- Definir o processo de apropriação de custos (método e objeto de custos);
- Desenvolver um sistema (*dataware*) para recepção dos dados e fornecimento dos relatórios gerenciais (que pode ser o SIC do Poder Executivo Federal).
- Desenvolver interface dos sistemas próprios da Câmara com o *dataware*, e, enquanto isso não acontece, fazer uso de um sistema auxiliar ou de planilhas de cálculo;
- Customizar os relatórios de acordo com as necessidades da Câmara;
- Fazer acompanhamento ordenado e contínuo do sistema de forma a mantê-lo atualizado e refletindo a realidade da Casa Legislativa; e
- Publicar um manual ou instrumento de governança para operacionalização do sistema (MF fez um manual de mensuração de custos).

Em suma, a partir das visitas técnicas, foi constatado pela equipe que qualquer sistema de informação de custos deve ter características relacionadas a simplicidade no início para facilitar a



implantação, mas também ser gradual e flexível. A instituição deve escolher o sistema de acumulação mais adequado para a sua situação (por ordem, serviço, ou por forma contínua, etc.), bem como o Sistema de Custeio (direto, absorção, ABC, completo, etc.) e ainda deve se preocupar também com os atributos das informações de custos quanto a relevância, a utilidade, a comparabilidade, integridade, fidedignidade, granularidade, tempestividade.

É importante ressaltar também que a instituição deve avaliar a dimensão do seu sistema de custo, definindo os itens de custo que deseja mensurar como por exemplo: pessoal, terceirização, material de consumo, depreciação, etc. e ainda os objetos de custo (unidades, processos, atividades, etc.).

No quadro a seguir consta resumidamente os principais pontos observados:

**Quadro 3 – Principais pontos destacados nas visitas realizadas**

PONTO DESTACADO	ÓRGÃO				
	ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO	MINISTÉRIO DA FAZENDA	MINISTÉRIO DA JUSTIÇA	SERPRO	EXÉRCITO
<b>Apoio da alta administração</b>	sim	sim	sim	sim	sim
<b>Cadeia de Valor</b>	não	sim	sim	sim	não
<b>Unidade Responsável</b>	área de orçamento e finanças	área de orçamento e finanças	coordenação de gestão estratégica	controladoria do Serpro	contabilidade
<b>Piloto ou projeto</b>	sim	sim	sim	consultoria e sistema contratados	sistema contratado
<b>Sistema de Custeio</b>	custo histórico	custo histórico	custo histórico	custo histórico	custo histórico
<b>Sistema de acumulação</b>	de forma contínua	de forma contínua	de forma contínua	de forma contínua	de forma contínua
<b>Método de custeio</b>	absorção	direto	direto	ABC	ABC

<b>Objeto de custo</b>	departamentos	processos	processos	processos e unidades administrativas	atividades

Fonte: Elaboração própria.

### 5.3 Análise dos resultados encontrados

As nossas necessidades como cidadãos são sempre maiores que os recursos, cabe então aos gestores, tomar conta desses recursos colocados à disposição da instituição e avaliar as políticas públicas, visando melhorar a qualidade dos serviços de saúde, de segurança, de transporte, enfim melhorar a vida do cidadão. Na medida em que os gestores conseguirem reduzir a utilização desses recursos, eles podem de um lado: aumentar os serviços prestados à população e de outro: reduzir a carga tributária, que ainda é muito elevada no nosso país.

Considerando que os gestores públicos precisam de um conjunto de informações relacionadas aos custos dos bens e dos serviços prestados, o estudo teve por objetivo fazer um diagnóstico avaliando as condições necessárias para a implantação de um sistema de informações de custos na Câmara dos Deputados.

Para se chegar a este diagnóstico foram realizadas:

- 1) Entrevistas com o gerente e um dos membros do Projeto Corporativo na Câmara dos Deputados: “Gestão de Custos para a Decisão”, e com membro do grupo de pesquisa e extensão GPE 9.16, visando conhecer o nível de maturidade das ações relacionadas ao tema Custos;
- 2) Benchmarking por meio de visitas técnicas realizadas pela equipe do projeto corporativo para avaliar as experiências de custos já em utilização pela Administração Pública e que pudessem servir de referência;
- 3) No contexto externo, foi realizada entrevista com a Gerencia de Informação de Custos da STN, para conhecer as condições necessárias para a implantação de um sistema de Custos.

As informações relacionadas a custos, estão dispersas em diversos setores da Casa, dificultando ações efetivas no sentido de implantar um sistema de apuração de custos. Nas

informações fornecidas na entrevista realizada com a Gerencia de Informação de Custos foi informado que o processo de implantação de um sistema de custos pode ser dividido em quatro fases gerais, quais sejam: planejamento, estruturação, implantação e gestão.

Analizamos o nível de maturidade da Câmara dos Deputados em cada uma dessas fases informadas e fizemos uma comparação entre o que encontramos na Câmara por meio da pesquisa, em todos os processos relacionados ao tema custos e fizemos uma analogia do que foi orientado pela gerencia de informação de custos da STN, visando a implantação de um sistema de custos. Dessa forma quanto ao planejamento do SIC, constatamos:

Em relação ao projeto Corporativo “Gestão de Custos para Decisão”, consta como patrocinador o Diretor Administrativo da Câmara dos Deputados, demonstrando, portanto, o apoio e envolvimento da Alta Administração, ação identificada no item 01, do quadro 4, referente ao planejamento do SIC. A realização do projeto corporativo, estimulou a realização de estudos sobre o tema, a adoção de mensuração e avaliação de custos, bem como o estabelecimento de parcerias entre diversos órgãos internos da Casa, ações identificadas nos itens 02, 03, e 04. Em 2016 a pedido da área administrativa da Casa houve uma visita da equipe da Setorial de Custos da Secretária do Tesouro Nacional, explicitando para a área administrativa da Casa sobre a implantação do SIC, ação identificada no item 07. Em 2016, membros do projeto corporativo realizaram algumas visitas técnicas a título de *benchmarking*, (ação identificada no item 08) a alguns órgãos públicos que já tinham experiência na apuração de custos.

O quadro a seguir demonstra a situação da Câmara dos Deputados, no que concerne ao nível de maturidade na fase de planejamento:

#### **Quadro 4 – Planejamento do SIC**

	<b>Ações/Providências referentes ao Planejamento</b>	<b>Situação da Câmara</b>
01	Apoio e envolvimento da Alta administração	Ok
02	Desenvolver estudos sobre o tema	Em andamento
03	Organizar a adoção da mensuração e avaliação de custos	Em andamento
04	Estabelecer parcerias internas junto às demais áreas do órgão	Em andamento
05	Definir a localização da área de custos na CD	Falta
06	Constituir formalmente a setorial de custos, definir o perfil e designar a equipe da Setorial de Custos	Falta

07	Contato preliminar com equipe gestora do SIC	Ok
08	Buscar Benchmarking	Ok

Fonte: Elaboração própria.

Em entrevista realizada com o gerente do Projeto corporativo, foi informado que está em desenvolvimento metodologia para apropriar custos a programas e unidades administrativas da Casa. Estão sendo desenvolvidas ações preparatórias para que a classificação das unidades administrativas e das atividades (programas) sejam corretas, as quais serão validadas pela alta administração. O Departamento Técnico (DETEC) está desenvolvendo um piloto interno sobre as atividades desenvolvidas nas unidades relacionadas no organograma, que irá balizar o trabalho para toda a Casa. Sobre a classificação das unidades administrativas já existe uma proposta que aguarda validação do patrocinador do projeto e do Diretor-Geral, atendendo parcialmente, portanto os itens 01, 02 e 03, da fase de Estruturação do SIC, visto que as ações ainda não foram concluídas. Quanto ao item 04, a Câmara utiliza o Siafi que é o principal sistema estruturante do SIC para realização da sua administração financeira. Quanto aos demais sistemas estruturantes da Câmara, de acordo com entrevista com o gerente do projeto, eles não estão preparados para interagir com um *software* de apropriação de custos, mas foram construídos de forma moderna, sendo facilmente adaptáveis. Serão necessárias adaptações em termos de integração de sistemas. O quadro 5 a seguir, mostra as ações e providências referentes a fase de estruturação do SIC.

#### Quadro 5 – Estruturação do SIC

	Ações/Providências referentes a Estruturação	Situação da Câmara
01	Conhecimento da estrutura organizacional	Em andamento
02	Identificação dos responsáveis nas unidades Administrativas	Em andamento
03	Mapeamento de processos	Em andamento
04	Sistema estruturante do SIC (Siafi)	Ok(*)
05	Sistemas internos do órgão (avaliar integração e Tratamento dos dados – Sigmas, Sigesp)	Falta

06	Mapeamento dos elementos de custo	Falta
07	Segregação dos elementos de custo	Falta

Fonte: Elaboração própria.

Em entrevista realizada com o diretor do DETEC e também membro do projeto corporativo, foi informado que já foram indicadas as unidades administrativas que serão utilizadas pela metodologia. Estão em análise os itens de custos, as possíveis fontes de dados, a forma de contabilização dos custos e a forma como será realizada o rateio dos custos indiretos, bem como o sistema informatizado que implementará a metodologia empregada, atendendo parcialmente os itens (01, 02, 03, 04 e 05), vez que estas ações ainda não foram concluídas.

#### **Quadro 6 – Implantação do SIC**

	Ações/Providências referentes a Implantação	Situação da Câmara
01	Definição do objeto de custos	Em andamento
02	Análise de viabilidade do objeto de custo eleito	Em andamento
03	Definir o sistema de Acumulação	Em andamento
04	Definir o sistema de Custeio	Em andamento
05	Definir o método de Custeio	Em andamento
06	Elaborar plano de implantação do modelo na Câmara	Falta
07	Divulgar internamente a implantação do modelo	Falta
08	Capacitar a equipe que atuará na gestão do modelo	Falta
09	Executar o processo de mensuração no modelo Implantado, gerando informes de acordo com o Planejado	Falta
10	Verificar a conformidade das informações tornadas,	Falta

	Verificando a consistência e a fidedignidade com os Dados de origem, com vistas a validar o modelo	
--	--	--

Fonte: Elaboração própria.

A partir da análise dos dados coletados, identificamos que a Câmara dos Deputados avançou e conseguiu a partir de diversas ações e principalmente do projeto corporativo “Gestão de Custos para Decisão”, realizar algumas ações relacionadas ao estágio do planejamento, da estruturação e da implantação do SIC. Quanto a gestão do SIC é importante ressaltar que nessa fase será possível atender aos gestores da Casa com informações que poderão subsidiar o processo de tomada de decisão e a correta evidenciação da utilização dos recursos públicos. Desse modo, é fundamental concluir todas as ações propostas nas fases anteriores visando naturalmente chegar na fase de gestão do SIC.

#### **Quadro 7 – Gestão do SIC**

	Ações/Providências referentes a Gestão	Situação da Câmara
01	Geração de relatórios de custo, analisa-lo extraindo a situação e estrutura dos gastos do órgão	Falta
02	Evidenciação - Evidenciar os pontos relevantes Conforme critérios estabelecidos	Falta
03	Gestão da Informação - Gerenciar o consumo de Recursos postos à disposição da Câmara, buscando Identificar pontos de melhoria e otimização	Falta
04	Tomada de Decisão – Com base nos relatórios Gerados comparar com unidades afins	Falta
05	Retroalimentação – Aplicar as informações de custo Como subsídios para verificar possíveis melhorias No trajeto percorrido nas etapas do fluxo.	Falta

Fonte: Elaboração própria.

## CONCLUSÃO

Por fim consideramos que a pesquisa atingiu os objetivos propostos, quais sejam: analisou a bibliografia de referência sobre o tema; avaliou o nível de maturidade do tema custos a partir da identificação de levantamentos, pesquisas relacionadas ao tema, e selecionando as iniciativas mais representativas, quais sejam: o grupo de pesquisa GPE 9.16 e o projeto corporativo “Gestão de Custos para Decisão” para estudo mais detalhado; realizou análise comparativa (*benchmarking*), e por fim com base nas informações da Gerencia de Informação de Custos da STN, de que o processo de implantação de um sistema de custos se divide em quatro fases gerais, quais sejam: planejamento, estruturação, implantação e gestão, baseado nestas fases e a partir da análise dos dados, concluímos que a Câmara dos Deputados avançou, mas ainda de forma muito tímida e possui um certo grau de maturidade no que concerne ao tema “Custos”. Conseguimos identificar algumas ações já realizadas, na fase de planejamento, estruturação e implantação conforme demonstrado nos quadros 4,5 e 6, mas ainda há muito a ser feito, visto que muitas ações prioritárias ainda precisam ser realizadas para possibilitar a implantação do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal nesta Casa Legislativa.

No entanto, o grande desafio a ser enfrentado é a criação de uma cultura de avaliação e gestão de custos nesta casa legislativa, visto que é um trabalho que exige persistência, determinação e comprometimentos tanto da área administrativa quanto da área política, vez que a mudança de cultura é um processo contínuo, que demanda muitos esforços e se mostra fundamental no processo de disseminação e consolidação da temática de custos na Administração Pública Brasileira.

## REFERÊNCIAS

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

ARAÚJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema do Informações de Custos – SIC**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <[http://www.bdtd.uerj.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=2663](http://www.bdtd.uerj.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2663)>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implantação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar. 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8070>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências**. Brasília, 2016a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm)>. Acesso em: 07 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **A história da Câmara dos Deputados**. Brasília, 2016b. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/historia/historia>>. Acesso em: 20 out. 2016

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Gestão Estratégica**. Brasília, 2016c. Disponível em: <<https://camaranet.camara.leg.br/web/gestao-estrategica/diretrizes-estrategicas2>>. Acesso em 16 de out. 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Estrutura Administrativa**. Brasília, 2016d. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/>>. Acesso em: 20 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Portfólio Corporativo 2017-2018**. Brasília, 2017a. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/gestao-na-camara-dos-deputados/gestao-estrategica-na-camara-dos-deputados/portfolio-corporativo>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. **Manual do SIC**. Brasília, 2016e. Disponível em: <<https://esic.cgu.gov.br/sistema/site/MANUAL%20e-SIC%20-%20GUIA%20DO%20SIC.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2019



\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 15 ago 2016

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 07 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 07 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, 2011a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 24 out. de 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 15 ago 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Relatório Contábil de Propósito Geral da Entidade do Setor Público (RCPG).** Brasília, 2017b. Disponível em: <[http://www.agricultura.gov.br/acesso-a-informacao/demonstrativos-contabeis/arquivos/copy8\\_of\\_RCPG2017.pdf](http://www.agricultura.gov.br/acesso-a-informacao/demonstrativos-contabeis/arquivos/copy8_of_RCPG2017.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Aviso Interministerial n.º 223/MF-MP, de 07 de julho de 2010.** Solicita a implementação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a->

informacao/institucional/legislacao/portarias-interministeriais/2010/portaria-26>. Acesso em: 22 mar. 2019

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, 2011b. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria n.º 716, de 24 de outubro de 2011**. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, 2011c. Disponível: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=234413>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria n.º 518, de 17 de julho de 2018**. Dispõe sobre O Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC. Brasília, 2018a. Disponível em: <<https://www.i9treinamentos.com/tesouro-aprova-manual-de-informacoes-de-custos-do-governo-federal/>>. Acesso em: 15 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada a Contabilidade Pública**. Brasília, 2016f. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>. Acesso em 31 ago 16.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 437, de 12 de julho de 2012**. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília, 2012a. Disponível em: <[http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port\\_STN\\_437\\_2012.pdf](http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_437_2012.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 518, de 17 de julho de 2018**. Aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC. Brasília, 2018b. Disponível em: <[http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/31889738/doi1-2018-07-18-portaria-n-518-de-17-de-julho-de-2018-31889727](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/31889738/doi1-2018-07-18-portaria-n-518-de-17-de-julho-de-2018-31889727)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **SIAFI – Sistema de Informações Financeiras do Governo Federal**. Brasília, 2017c. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/SIAFI>>. Acesso em: 24 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Site da Secretaria do Tesouro Nacional**. Brasília, 2018c. Disponível em: <<https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/grsic>>. Acesso em: 9 fev. 2018

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. Brasília, 2012b. Disponível em: <

[www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes.../MTOs/mto\\_atual.pdf](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes.../MTOs/mto_atual.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. **Acordo de cooperação técnica para disseminação e implantação do método de gestão de custos e produtividade com licença de uso de programas de computadores que entre si celebram a Fundação Universidade de Brasília - FUB, por meio do Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico - CDT e a União, por intermédio do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios**. Brasília, 2017d. Disponível em:

<[http://www.mpdft.mp.br/transparencia/arquivos/convenios/2017\\_007\\_tct\\_unb\\_sicgesp-recasp.pdf](http://www.mpdft.mp.br/transparencia/arquivos/convenios/2017_007_tct_unb_sicgesp-recasp.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2019

\_\_\_\_\_. **Portal de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2019. Disponível: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/portal-de-custos-do-governo-federal>>. Acesso em: 06 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Ato da Comissão Diretora 5/2017**. Consolida as modificações promovidas pelos Atos da Comissão Diretora n°s 1, 7, 11, 13, 15 e 16 de 2016 e Resoluções n°s 6 e 7 de 2016; e reestrutura o Regulamento Administrativo, tornando-o mais conciso e adequado às necessidades do Senado Federal e à legislação vigente. Brasília, 2017e.

Disponível em: <

<https://adm.senado.gov.br/normas/ui/pub/normaConsultada?0&idNorma=13878150>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Ato do 1º secretário nº 10, de 2012**. Dispõe sobre a forma de divulgação no Portal da Transparência do Senado Federal das informações relativas ao subsídio e à remuneração recebidos por senadores e servidores ativos, respectivamente. Brasília, 2012c. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/transparencia/leg/pdf/normas/ato-do-1o-secretario-no-10-de-2012.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1078/2004 – Segunda Câmara**. Brasília, 2004. Disponível em:

<[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O\\_TC-43154.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O_TC-43154.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.366/2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011.

Disponível em: < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. **Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 10out. 2017.

DANTAS, José Marilson Martins. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7., 2014. Brasília. **Anais eletrônicos** [...]. Brasília: Conselho Nacional de Secretário em Administração Pública, 2014. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1169>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. 2013. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2013.

DANTAS, José Marilson; CROZATTI Jaime. Implantação sistema de custos do no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos. **Cadernos de Finanças Públicas**, [s.l.], v. 14, p. 221-264, dez. 2014. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/implant\\_sist\\_custos.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/implant_sist_custos.pdf)>. Acesso em 15 de maio de 2017.

FERREIRA, Leonardo dos Reis Guedes. **SICGESP: uma opção de sistema de informações de custos para o Senado Federal?** 2017. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, Brasília, 2017. Disponível em: <[http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542471/TCC\\_Leonardo\\_dos\\_Reis\\_Guedes\\_s\\_Ferreira.pdf?sequence=1](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542471/TCC_Leonardo_dos_Reis_Guedes_s_Ferreira.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 14 mar. 219

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo diretos padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. 1984. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1984. 155p.

GUIMARÃES, A. S.; SCHWARTZ, F. P.; SOUZA, J. W.; MELO, M. R. M. Gestão Estratégica no Poder Legislativo: o caso da Assembleia Legislativa de Minas Gerais. **E-Legis: Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados**, [s.l.], v.1, n.9, p. 65-83, 2012. Disponível em: <<http://e-legis.camara.leg.br/cefor/index.php/e-legis/article/view/119>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

HOLANDA, Victor Branco de. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): Uma Nova Abordagem para a Gestão Pública. **REPeC: Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, [s.l.], v.5, n.2, p. 120-126, mai. 2002. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUZ, Lazlo Kyoshi Sacuno, **Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**. 2015. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e

Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15264/1/2015\\_LazloKyoshiSacunoLuz.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15264/1/2015_LazloKyoshiSacunoLuz.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n.4, jul./ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAUSS, César Volnei, SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDEIROS, V.A. S.; MALTA, M.da S. **Momento de criação**: a concepção de Brasília e do Congresso Nacional. Brasília: Ed.Câmara, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Robert. Informações de Custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.959-92, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

RICHARDSON, R.J. e al. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2006.