

# **SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: MODELO CONCEITUAL, SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E GESTÃO DO SISTEMA**

Welinton Vitor dos Santos



# O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA BUSCA PELA EXCELÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA

Julio Cesar de Campos Fernandes



## O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA BUSCA PELA EXCELÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA

Julio Cesar de Campos Fernandes

### RESUMO

Este trabalho apresenta reflexões sobre a importância do gerenciamento das informações de custos para o processo de melhoria da qualidade do gasto público no Brasil e sobre como ocorre sua inserção no contexto da busca pela excelência da gestão pública. Com uma breve narrativa sobre as mudanças na forma da administração pública brasileira compreender e promover o desenvolvimento de seu modelo de gestão, bem como sua relação com o surgimento do Sistema de Custos do Governo Federal e respectivas estratégias de institucionalização e disseminação, o autor explora as afinidades desse conjunto de ações governamentais com o processo que vem sendo promovido e vivenciado a partir da década de 90 pelos programas da qualidade no serviço público. Neste sentido, chega-se a propostas de interação entre as ações de desenvolvimento da gestão de custos na administração pública brasileira e aquelas vinculadas às políticas de promoção da excelência da gestão no setor público brasileiro.

Palavras-chave: Informação de custos. Setor público. Qualidade no serviço público. Excelência da gestão pública.



## 1 INTRODUÇÃO

Ao estudarmos a trajetória das mudanças que acompanharam o desenvolvimento da administração pública brasileira a partir do fortalecimento dos movimentos voltados à reforma gerencial do Estado na década de 90, nota-se claramente uma variação do foco estratégico e abordagens metodológicas prevalentes ao longo do tempo. O objetivo maior desses movimentos se firmou no amadurecimento do modelo de gestão pública do país, em âmbitos governamental e organizacional, visando oferecer melhores resultados à Sociedade, por meio de serviços públicos com padrões de qualidade satisfatórios às suas expectativas e necessidades.

Nesse sentido, o presente trabalho traz reflexões sobre a trajetória da evolução dos programas voltados à melhoria da qualidade na gestão pública e a sua convergência com as políticas de promoção da qualidade do gasto público, cujo momento histórico se dá no tempo presente.

Para esclarecimento desse processo de convergência das iniciativas governamentais correlatas e evidenciação da necessidade de maior sinergia entre esses dois campos de atuação da gestão governamental no Estado brasileiro, utiliza-se o relato de um marco histórico para o desenvolvimento da administração pública em nosso país, representado pela criação do Sistema de Custos do Governo Federal, que vem acompanhado da disponibilização de soluções tecnológicas e metodológicas em prol da disseminação de uma cultura da gestão de custos no setor público.

Este estudo também pretende demonstrar que a amplitude e relevância dos benefícios inerentes à gestão de custos em organizações públicas ainda se revelam subdimensionadas pelos agentes do setor público no Brasil e demais partes interessadas. Tendo sua criação e implantação resultado da cobrança de longa data pelos órgãos de controle da administração pública, o referido sistema de custos surge sob o risco de um forte viés para o seu uso com fins meramente burocráticos e legalistas.



Contudo, as reflexões registradas nos capítulos que seguem apontam para um universo muito mais abrangente, flexível e recompensador aos interesses da Administração pela melhoria da qualidade na gestão pública, o qual deve acompanhar o sucesso na implementação do Sistema de Custos do governo brasileiro em sua completude, no que se refere ao conjunto de políticas públicas, projetos estratégicos, processos gerenciais, inovações tecnológicas e cultura de *accountability* que lhe são pertinentes.

Assim, também são apresentadas ao final deste trabalho algumas propostas para o alinhamento das ações governamentais em prol daquela sinergia que se espera com o uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública no Brasil.

## **2 DISCUSSÃO DOS FUNDAMENTOS E ESTUDOS CORRELATOS**

### **2.1 Reflexões sobre a evolução na forma de se promover qualidade na administração pública e sua relação com a gestão de custos**

Adotando-se o entendimento de que aquela variação estratégica e metodológica observável na trajetória de promoção da cultura de qualidade no setor público brasileiro, mencionada nos parágrafos introdutórios, deve-se, em princípio, a um processo evolutivo da opinião pública – diante da transição de seus padrões de exigência quanto ao atendimento de suas necessidades e expectativas –, bem como ao próprio desenvolvimento técnico, científico e cultural da Administração com seus atores envolvidos, percebemos as mudanças ocorridas diante da necessidade do Aparelho do Estado em dar respostas mais efetivas àquelas exigências.

Nessa reflexão, podemos considerar que a primeira fase da reforma gerencial, não obstante a completude das premissas e conceitos que acompanharam seu surgimento no país, teve sua aplicação concentrada no desenvolvimento e implementação de políticas públicas voltadas ao aumento da capacidade da administração pública em fornecer serviços públicos suficientes à demanda do cidadão, direta ou indiretamente. Diante de todos os desafios em questão, inicialmente, precisava-se ao menos demonstrar à sociedade que o Estado funciona e que produz serviços públicos.



O desenrolar de ações para esse aumento de capacidade produtiva envolveu, dentre outras iniciativas, a estruturação e fortalecimento de carreiras típicas de Estado; reformas para flexibilização remuneratória e contratual na gestão de recursos humanos, incluindo terceirizações, remunerações variáveis e redução dos padrões de estabilidade do emprego público; privatizações, concessões e parcerias com o setor privado; bem como a inserção de uma filosofia gerencial mais comum a organizações da iniciativa privada, evidentemente focadas em produtividade.

Num segundo momento, a administração pública brasileira se deu conta de que o cidadão já não esperava somente uma resposta do Poder Público quanto ao aumento de sua capacidade em ofertar serviços públicos essenciais, mas que também esses serviços tenham uma qualidade satisfatória. Assim, a clara mudança nesta fase se traduz pela transição de um foco até então concentrado na capacidade produtiva – com aumento na oferta de resultados gerados pelo uso da máquina pública – para um foco mais centrado na satisfação do “cidadão-cliente” com a qualidade daqueles resultados ofertados.

Essa transição resultou na cobrança de uma aproximação do modelo de gestão pública ao modelo de gestão empresarial, tendo-se chegado ao entendimento de que não há como oferecer serviços públicos de qualidade somente com iniciativas para mudanças na gestão governamental; ou seja, tratando-se apenas de questões ligadas a macropolíticas das áreas fiscal, econômica e social, ou mesmo com reformas no gerenciamento central das políticas públicas.

Por meio da Reforma da Gestão Pública iniciada com Plano Diretor, conduzido por Bresser-Pereira<sup>1</sup> entre 1995/98, o Estado brasileiro começou a investir no desenvolvimento gerencial da máquina pública, promovendo-se desde então uma série de ações voltadas à qualidade da gestão organizacional.

Afinal, tornou-se mais evidente que a garantia de sucesso na execução de políticas públicas está diretamente associada ao bom desempenho das organizações públicas, pois, de nada adianta a formulação de boas políticas e uma boa atuação dos órgãos centrais para a gestão governamental se a execução dessas políticas lá na “ponta de entrega” dos serviços públicos associados for realizada por instituições gerencialmente despreparadas e estagnadas em seu desempenho organizacional.

---

<sup>1</sup> BRESSER-PEREIRA, L. C. *Reforma da Gestão e Avanço Social em uma Economia Semi-Estagnada*. In: LEVY e DRAGO, 2005.



Naquele momento se firmou o entendimento de que não há como se falar em qualidade dos serviços públicos sem que haja esforços do Poder Público para melhorar a qualidade no gerenciamento dos processos organizacionais de que resultam tais serviços. Foi então que os programas voltados à melhoria da qualidade dos serviços públicos ganharam mais força no Brasil, acompanhados por uma onda de implantação dos métodos e ferramentas da qualidade e de certificações ISO 9000 entre as unidades da administração pública.

No desenrolar desses esforços, percebeu-se que o caminho para a elevação dos padrões de qualidade na gestão pública passa, necessariamente, pela adoção de sistemáticas para o reconhecimento e premiação daquelas organizações que se destacam por seu alto nível de maturidade gerencial, a partir da avaliação continuada de suas práticas de gestão e dos resultados associados. Com isso, adotaram-se, como forma de embasamento para a avaliação da gestão pública, os critérios de excelência da gestão já mundialmente aceitos, sob o desafio de serem adaptados adequadamente ao contexto da administração pública brasileira.

Contudo, veremos ao longo deste trabalho que o conceito de excelência se sustenta por meio de três pilares – eficácia, eficiência e efetividade –, sem os quais não podem ser demonstrados em completude os indicadores e os padrões necessários à comparabilidade do desempenho das organizações e do grau de exemplaridade das suas práticas de gestão, a fim de se obter as referências que permitem a indicação daquilo que pode ser considerado “excelente”.

É neste ponto de evolução dos programas de melhoria da qualidade da gestão no setor público que se inicia uma convergência àquelas políticas públicas voltadas à promoção da responsabilidade fiscal e da qualidade do gasto público, que vêm sendo desenvolvidas e implementadas pelo Estado brasileiro quase que concomitantemente, porém não de forma integrada e sinérgica àquelas primeiras.

Nas duas fases anteriormente citadas, as ações no setor público se mantiveram muito mais concentradas na avaliação dos níveis de eficácia e efetividade dos resultados organizacionais, sem que o mesmo desenvolvimento se desse, proporcionalmente, na geração de soluções adequadas para a avaliação da relação custo-benefício desses resultados, bem como para a demonstração do custo de oportunidade e do valor econômico agregado dos serviços públicos.



Afinal, àqueles que se consideram partes interessadas no desempenho e resultados do setor público, interessa conhecer cada vez mais a eficiência da máquina pública nesta cruzada pela elevação da qualidade dos serviços públicos. Desse interesse surgem questões como:

- A que custo estão sendo elevados a capacidade produtiva e os padrões de qualidade das organizações públicas?
- Quais os níveis de eficiência dos processos organizacionais necessários para alcançar a efetividade das ações do Poder Público na solução dos problemas da sociedade?
- Os recursos públicos aplicados pela Administração em atividades e projetos de suas organizações estão sendo consumidos da melhor forma possível? Em especial, naquelas que buscam padrões de excelência na qualidade de sua gestão e na geração de satisfação ao “cidadão-cliente” quanto ao atendimento de suas necessidades e expectativas com aqueles serviços públicos que lhe são prestados.

Porém, para a obtenção de respostas satisfatórias a estes questionamentos, não bastam novas soluções e/ou reformas restritas aos processos de gestão orçamentária e financeira. Os sistemas atualmente existentes para o suporte a esses processos têm sua criação e desenvolvimento essencialmente fundamentados no gerenciamento e controle de rotinas e informações sobre a distribuição e aplicação de recursos públicos pelos entes da Administração; contudo, bem pouco se deu a evolução no sentido de acompanhar e avaliar o consumo direto desses recursos, em detrimento do volume e da qualidade dos serviços e produtos associados, ou mesmo dos processos organizacionais correlatos à geração desses resultados.

Essa abordagem para avaliação do gasto público implicará, obrigatoriamente, na adoção de processos de gerenciamento dos custos nas organizações públicas, pelos quais se pode, de fato, obter indicadores adequados à mensuração e análise do grau de eficiência sob diversos aspectos de gestão; em essência, possibilita-se identificar a eficiência inerente aos resultados obtidos a partir do conjunto de decisões dos gestores públicos.



## 2.2 A relação da informação de custos com o ganho de desempenho institucional para alcance da excelência gerencial no setor público

Quando nos referimos ao monitoramento dos resultados ora planejados pela Instituição, inevitavelmente, devemos também tratar da avaliação do desempenho organizacional. Utilizando-se dos fundamentos que tratam do controle na gestão por resultados, encontramos os ensinamentos de MARTINS e MARINI (2010: 215), os quais afirmam que:

monitorar e avaliar significa gerar informações sobre o desempenho de algo (organização, política, programa, projeto, pessoa etc.), buscando explicá-lo (identificando fatores inibidores e promotores de resultados), e fazer uso de tais informações incorporando-as ao processo decisório do objeto monitorado ou avaliado, buscando aprendizado, transparência e responsabilização. [...] Do ponto de vista de um modelo de gestão para resultados, monitoramento e avaliação são mecanismos de controle e correção que permitem verificar a extensão na qual a agenda estratégica é pertinente e está sendo realizada, além de permitir averiguar se os esforços empreendidos estão direcionados para ela. O ponto crítico em relação a sistemas de monitoramento e avaliação é gerar e disponibilizar informações de forma clara e expedita para proporcionar correções no momento oportuno e, por conseguinte, aprendizado. (grifo meu)

Em complemento, Paulo Daniel – um dos maiores responsáveis pela concepção e desenvolvimento do *Modelo de Excelência da Gestão Pública* – (LIMA, 2007: 94), afirma que controle se refere à verificação, pelos resultados, do grau de eficiência, eficácia e efetividade das ações. Segundo o autor, o grande diferencial do Modelo está no fato de considerar o monitoramento como mecanismo congênito do sistema de controle, pois, do contrário, em essência, seria reativo. E acrescenta:

os mecanismos de monitoramento do sistema de controle garantem a oportunidade da análise das informações disponíveis e da utilização do capital intelectual da organização para que, em plena execução do plano, sejam realizadas as ações corretivas onde for necessário: na estratégia, no plano, na composição e preparo das equipes e até mesmo no próprio sistema de controle do plano.

Quanto à avaliação, LIMA (2007: 99) esclarece que a prática mais comum e institucionalizada na administração pública brasileira também se vincula à função de controle, porém, com forte ênfase às questões de cumprimento de requisitos legais, principalmente àqueles que se referem ao uso de recursos financeiros. Nesse tipo de controle, o espectro de avaliação está limitado ao curto caminho entre o previsto e o realizado, transitando apenas entre as metas físicas e financeiras e seus resultados diretos. Contudo, ele também afirma que a avaliação de resultados



que ateste o atingimento de futuros desejados é o caminho que qualquer sistema de avaliação deveria percorrer, sendo que qualquer caminho menor do que este não teria autoridade para atestar valor público e muito menos regularidade da gestão.

Neste sentido, o sistema de custos contribui à aplicação da gestão por resultados no setor público, podendo-se até mesmo calcular a receita econômica por órgão, programa ou atividade e confrontá-la com os custos diretos. E isso não se refere apenas às atividades de controle da gestão pública, mas principalmente àquele modelo de avaliação gerencial defendido por Paulo Daniel.

Segundo SLOMSKI (1996), o conceito de receita econômica de uma entidade pública, é definido como a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado. Já o custo de oportunidade significa o menor preço de mercado à vista desprezado para aquele serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade. Assim, receita econômica é o valor não pago pelo cidadão no mercado, por preferir utilizar o serviço público ao invés do particular, ou o serviço não comprado no mercado (terceirizado) pelo poder público.

Naquela mesma obra citada em parágrafos anteriores, MARTINS e MARINI (2010: 45) recordam que a metodologia do *Project Management Body of Knowledge (PMBOK)* – desenvolvida pelo *Project Management Institute (PMI)* – destaca que, para um projeto obter bom desempenho, faz-se necessária a compreensão de um conjunto de “áreas de conhecimento relacionadas à gestão de projetos, estando entre elas a de “custos”, para atendimento à estimativa de custo aprovada.

De fato, na medida em que se estuda essa e outras metodologias, comumente utilizadas pelas organizações para a melhoria de seu desempenho institucional, torna-se mais evidente a relação do uso da informação de custos com as boas práticas de gestão por resultados.

Ao apresentarem o modelo da Cadeia de Valor e os “6Es do Desempenho”, MARTINS e MARINI (2010: 79) propõem a existência de duas dimensões para o desempenho: *Dimensão de Esforço* e *Dimensão de Resultado*; sendo que, a primeira possui elementos de *economicidade, execução e excelência*, e a segunda elementos de *eficiência, eficácia e efetividade*.



Para fins de aplicação neste estudo, convém destacarmos o entendimento desses autores para “eficiência”, como um elemento da dimensão de resultado na avaliação do desempenho, que se caracteriza como “*a relação entre os produtos gerados (outputs) e os insumos empregados na busca de melhor desempenho dos processos, atividades e projetos com relação ao custo envolvido e ao tempo destinado, medindo o esforço de transformação*”.

Ainda nesta linha de esclarecimento, a partir do conhecimento agregado com a bibliografia pesquisada para este trabalho, pôde-se chegar à seguinte proposição de definições para o tripé dos resultados em prol da excelência da gestão:

- **Eficácia:** relação entre o realizado e o planejado; grau de cumprimento das metas ou de realização das ações planejadas; o que e quanto se fez daquilo que deveria ser feito no prazo estimado.
- **Eficiência:** relação entre o realizado e os recursos consumidos; valor dos recursos utilizados / quantidade de produtos ou serviços gerados; quanto foi gasto para fazer o que se fez ou que se deveria ter feito.
- **Efetividade:** grau de impacto das ações realizadas e do respectivo consumo de recursos quanto ao alcance dos objetivos correlatos; a utilização de recursos na realização das ações planejadas também gera impactos que vão além da geração de produtos e serviços, ou resultados dos processos. A efetividade está diretamente relacionada à cadeia de valor da organização. O que se deseja é saber se, mesmo sendo eficaz e eficiente, o problema foi resolvido de fato?

Também se faz importante o esclarecimento de que, conforme definições propostas por FERNANDES e SLOMSKI (2009), “Qualidade, no âmbito da Gestão Pública”, é *o conjunto de atributos que define um padrão para determinado produto, processo ou sistema, que atenda aos requisitos especificados pelo cliente/usuário do serviço público (o cidadão) para sua aceitação, manutenção e melhoria*.

Os mesmos autores lembram haver um equívoco bastante comum entre a utilização dos conceitos de qualidade e de excelência. Por isso, convém ressaltar o entendimento de suas diferenças:

- **Qualidade** concerne à situação padrão, ao estado em que se encontra determinado produto/serviço, processo ou sistema, considerando o conjunto de seus atributos, conforme os requisitos especificados para sua aceitação, manutenção e melhoria, que satisfaçam as necessidades e expectativas do cliente/usuário/cidadão.



- **Excelência** é a superação dos padrões de qualidade existentes. Está fortemente relacionada a uma ampla visão estratégica do negócio e à comparação de seus atributos e desempenho com um referencial apropriado. Sua definição reúne necessariamente os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade.

Na sequência desse estudo, deve-se também considerar o trabalho desenvolvido pelo *Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública*, conduzido pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão do Governo Federal – SEGES/MP, para o desenvolvimento da gestão pública brasileira. Conforme o Documento de Referência do Programa *GesPública* (BRASIL, MP, SEGES, 2009: 7), o mesmo surge de um processo que vem se renovando constantemente, pois, antes de sua criação no formato atual, o programa já existia sob o nome de *Programa da Qualidade no Serviço Público – PQSP*, desde 2000; e antes deste sob o nome de *Programa da Qualidade e Participação na Administração Pública – QPAP*; tendo tudo se iniciado a partir do *Programa Brasileiro da Qualidade e Produtividade Pública – PBQP*.

Ainda segundo os registros do mesmo documento (2009: 23), por meio do desenvolvimento, manutenção e melhoria contínua do *Modelo de Excelência em Gestão Pública – MEGP*, bem como das ações coordenadas para sua aplicação entre as organizações do setor público, o *GesPública* dissemina os fundamentos relacionados aos critérios de excelência para a elevação dos níveis de qualidade da gestão pública, trazendo entre eles a “orientação por processos e informações”, a qual se traduz pela *compreensão e segmentação do conjunto das atividades e processos da organização que agreguem valor às partes interessadas, sendo que a tomada de decisões e a execução de ações devem ter como base a medição e análise do desempenho, levando-se em consideração as informações disponíveis*.

Na descrição de como este conceito deve ser colocado em prática, o *GesPública* traz em seu fundamento o entendimento de que a orientação por processos permite planejar e executar melhor as atividades com a definição adequada de responsabilidades, uso dos recursos de modo mais eficiente, realização de prevenção e solução de problemas, eliminação de atividades redundantes, aumentando a produtividade; sendo que a resposta rápida agrega valor à prestação dos serviços públicos e aos resultados do exercício do poder de Estado.



Contudo, cabe ressaltar que o referido destaque ao uso eficiente dos recursos públicos por parte dos conceitos e fundamentos defendidos pelo *GesPública* não são melhor explorados a partir dos temas associados, como a qualidade do gasto e o uso das informações de custos nos processos decisórios. Em uma análise do principal e mais atualizado documento oficial desse Programa e do Prêmio, o Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – IAGP (BRASIL, MP, SEGES, 2010), não são encontradas definições que correlacionem de forma mais expressiva a avaliação da qualidade do gasto público como parte relevante de uma avaliação da qualidade da gestão pública baseada em critérios de excelência.

Nesse sentido, a única definição ali encontrada que carrega discreta menção a tal relação é a interpretação apresentada ao *princípio constitucional da eficiência*, o qual significa “fazer o que precisa ser feito com o máximo de qualidade ao menor custo possível”, ressaltado ainda que “não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto”.

O mesmo se nota quando nos referimos à busca por requisitos claramente direcionados à avaliação das práticas de gestão de custos nas organizações participantes do *GesPública* ou das candidatas ao Prêmio, pois também não se faz expressivo o interesse pela evidenciação do uso de sistemas de informações gerenciais associados à apuração e gerenciamento adequados da informação de custos nessas organizações, com vistas à promoção da qualidade do gasto público.

Conforme o trabalho de FERNANDES e SLOMSKI (2009), apresentado no II Congresso CONSAD de Gestão Pública, numa reflexão sobre a relação entre o desempenho organizacional e o uso da informação de custos na administração pública, convém destacar que

Já na década de 80, um decreto presidencial (Decreto nº 93.872/86) trouxe à tona definições sobre a relação entre a apuração de custos e a avaliação do desempenho gerencial na Administração Pública, presentes em seus artigos 137 (apuração do custo dos projetos e atividades com o intuito de evidenciação dos resultados da gestão) e 142 (custos dos projetos e atividades como objeto de auditoria para verificação dos objetivos alcançados); no entanto, o assunto ainda não apresentava força condizente com sua real importância.



E, ainda, que

Alonso (1999, p.39) afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Desta forma, o elemento essencial para uma contabilidade de custos é exatamente o conhecimento dos custos da organização. O reconhecimento e a classificação de custos na realização dos serviços públicos já possibilitariam atingir uma alocação eficiente de recursos pelo Estado. E seria um grande indicador de avaliação de desempenho.

Utilizando-se de outras observações registradas na mesma obra de ALONSO citada pelos autores acima referenciados, são suas as anotações ao tratar das razões para se apurar o custo dos serviços públicos (1999: 43-44):

[...] a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos [...] 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.

“[...] a melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los. A medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na administração pública federal. Porém, com relação à medição de custos, a situação é ainda mais precária, pois não há tradição em se medir custos no serviço público.”

O mais interessante nesta referência é o fato de suas observações críticas datarem de 1999, mas se mantêm com aplicação bastante atual para o contexto da administração pública brasileira. Essa atualidade também é válida para suas provocações, ao exemplificar perguntas básicas que permanecem sem respostas no serviço público, como:

- Quanto custa um determinado serviço de saúde?
- Quanto custa a gestão de pessoal?
- Quanto custa a gestão de compras?
- Quanto custam as auditorias governamentais?
- Quanto custa a gestão de políticas públicas?
- Quanto custam os processos de trabalho no governo?
- Quanto custa atender cada cliente de uma organização governamental?
- Quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais?
- Qual é o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?
- Qual é a eficiência de cada organização do governo?



Desta forma, entende-se que o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais e governamentais integrados para apuração e gerenciamento dos custos nas organizações públicas seria um grande reforço às iniciativas de melhoria da gestão pública, que buscam a prontidão para o fornecimento de respostas imediatas e precisas a questões como aquelas supracitadas.

### **2.3 Necessidades e desafios para disseminação da cultura da gestão de custos no setor público**

Não obstante as reflexões já exploradas nos tópicos deste capítulo, tratando-se da experiência brasileira no processo de mudanças durante a evolução da Reforma de Gestão Pública e sua relação com o surgimento da gestão de custos no setor público, ou mesmo os conceitos em que se reflete sobre a elevação do desempenho institucional pelo uso da informação de custos para alcance dos padrões de excelência gerencial, cabe ainda nessa discussão a referência a obras que relatam essas mesmas interações temáticas na experiência internacional.

Neste sentido, recomenda-se a leitura do texto de POLLITT: “O contexto cambiante” (2008: 65), de forma especial quanto a seus tópicos de 3.4 a 3.7, que relatam diversas semelhanças, no âmbito internacional, em comparação àquela descrição aqui registrada sobre os elementos que se inter-relacionam no processo evolutivo das reformas administrativas do Estado.

Apesar da obra de Pollitt ter um foco central nos processos de auditoria (operacional e de gestão pública), percebe-se a interação dos mesmos elementos no embate entre a elevação do desempenho operacional nas organizações públicas e a observância de uma legalidade que nem sempre caminha na mesma direção que o interesse maior pelo desenvolvimento da gestão pública, ou não se traduz com a mesma dinâmica.

Em outro estudo da experiência internacional, REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA (2010: 959-92) relata as importantes mudanças adotadas nas duas últimas décadas, em vários países, aos métodos para aferição dos custos das ações públicas. Segundo os autores, tais mudanças se voltaram à adoção pelo setor público de sistemas contábeis mais próximos aos praticados pela iniciativa privada, tendo em vista que a contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por



organizações governamentais. Consequentemente, não se permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais, de modo a analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores.

O referido artigo traz relevantes argumentos sobre a importância da informação de custos para a melhoria da qualidade do gasto público, bem como diretrizes baseadas nas lições obtidas com a experiência internacional, para que sejam enfrentados pelo Estado brasileiro os desafios correlatos à implementação da contabilidade por regime de competência, com vistas à abertura do caminho para uma contabilidade de custos com foco gerencial na administração pública.

No mesmo trabalho, associam-se as diretrizes para adoção de um sistema de custos no setor público brasileiro. Neste último ponto, seu conteúdo já leva em consideração a experiência do nosso governo federal, cujo sistema de informações de custos se encontra atualmente em fase de operacionalização e disseminação para os órgãos superiores da administração pública federal.

As bases conceituais dessa experiência no governo federal brasileiro se encontram descritas de forma mais atualizada no artigo de MACHADO e HOLANDA (2010: 791-820), publicado na Revista de Administração Pública editada pela Fundação Getúlio Vargas, em um volume exclusivamente dedicado a trabalhos correlatos ao tema de Custos no Setor Público.

#### **2.4 O Sistema de Custos do Governo Federal como instrumento de melhoria da qualidade da gestão pública**

Quando nos referimos ao Sistema de Custos do Governo Federal, torna-se essencial uma distinção clara do objeto de nossa discussão, uma vez que este pode ser um sistema governamental formado por um conjunto estrutural da administração pública, cujo órgão central se associa ao mesmo órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, hoje atribuído à Secretaria do Tesouro Nacional; mas podemos também estar falando, equivocadamente, do sistema informatizado que suporta tecnologicamente aquele sistema de gestão governamental, para o qual se deu o nome de “Sistema de Informações de Custos do Governo Federal”, ou ainda “Sistema de Informação de Custos do Governo Federal”, sob sigla em fase de definição: SIC ou SICGov .



Tal confusão ocorre porque a criação normativa daquele primeiro – o Sistema de Custos, enquanto estrutura governamental – foi precedida com mais de seis meses de antecedência do lançamento e divulgação dessa ferramenta tecnológica, tendo sua nomenclatura se firmado mais no conhecimento do público alvo, em detrimento daquele de significado maior para a Administração Pública.

A Secretaria do Tesouro Nacional oficializou por meio de sua Portaria nº 157, em 09 de março de 2011, a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, com o objetivo de proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público.

Para o governo brasileiro esse ato representa um marco nos esforços de desenvolvimento da administração pública por meio da eficiência organizacional e do *accountability* no gerenciamento dos recursos públicos pela União.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (SILVA, 2011), o referido sistema se insere num contexto de mudanças que vêm sendo implantadas na Contabilidade Pública brasileira desde o início deste século, com a transição de um enfoque tradicionalmente orçamentário para o patrimonial, considerando-se, ainda, aspectos de gestão por resultados na execução dos serviços públicos. Sua implantação atende ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; não obstante, também converge para a consolidação dos demais instrumentos legais decorrentes da Reforma do Aparelho do Estado e da Gestão Pública em nosso país.

Assim, a criação do Sistema de Custos significa a institucionalização de uma nova frente de trabalho pela integração dos sistemas brasileiros de gestão governamental, na qual se carrega o desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das organizações do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva aos anseios da sociedade pela melhoria da qualidade do gasto público.

Já o Sistema de Informações Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional em parceria com o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal



– o SERPRO, vinculado ao Ministério da Fazenda. Ele pode ser utilizado nos três poderes, tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, fornecendo informações que subsidiem as decisões governamentais e organizacionais nas instituições vinculadas ao setor público, de modo que se obtenha uma alocação mais eficiente do gasto público.

Pelo uso desta ferramenta gerencial a informação de custos das organizações pode ser gerada de forma confiável e consistente, a partir das informações pré-existentes nos sistemas estruturantes de gestão orçamentário-financeira, gestão de pessoal e gestão organizacional da administração pública federal, conceitualmente ajustadas para a contabilidade de custos.

Compete à STN tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal, conforme define a Lei nº 10.180, de 06/02/2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo. Desta forma, em associação à disponibilização da solução tecnológica conhecida por SIC, em julho de 2010 foi criado o Núcleo de Informação de Custos (NUINC), vinculado à estrutura da área de Contabilidade da União na STN.

Em 2011 esse núcleo passou ao *status* de gerência, passando a se chamar Gerência de Informações Fiscais e de Custos – GEINC, mantendo sua função de conduzir o planejamento, estruturação, implantação e disseminação do Sistema de Custos do Governo Federal, abrangendo instituições dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, na condição de geradores e também usuários da informação de custos obtida por meio do SIC.

E em face da relevância e complexidade das atividades e projetos vinculados ao processo de implantação e aperfeiçoamento das práticas de uso do SIC entre os órgãos da administração pública federal brasileira, tornou-se essencial um forte investimento na capacitação e especialização dos servidores envolvidos nestas atividades, assim como na disseminação do conhecimento entre os principais usuários do sistema – profissionais do corpo técnico que atuarão na geração e garantia de qualidade da informação de custos e gestores interessados na informação para suas tomadas de decisão.

Como já bem demonstrado nos demais tópicos deste trabalho, a natureza interdisciplinar inerente à temática da gestão de custos, que interliga diversas áreas de estudo nos campos das ciências contábeis e administrativas,



exige uma qualificação técnica bastante ampla e consistente daqueles profissionais envolvidos nas ações de implementação e desenvolvimento tanto do SIC como do próprio Sistema de Custos em seu sentido mais amplo, enquanto sistemática de atuação governamental para as políticas públicas de disseminação da cultura de gestão de custos no setor público em prol dos avanços na melhoria da qualidade da gestão pública. Pois a este trabalho se vincula a própria adequação e disseminação das práticas gerenciais correlatas à sua efetiva utilização nas organizações públicas para o desenvolvimento gerencial de seus processos decisórios.

### **3 PROPOSIÇÕES ESTRATÉGICAS PARA UMA ATUAÇÃO INTEGRADA DO SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL JUNTO A POLÍTICAS DE PROMOÇÃO DA EXCELÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL**

Muitas já são as evidências de que a promoção da cultura da gestão de custos no setor público está essencialmente relacionada à própria qualidade da gestão nas organizações públicas. Tais constatações vêm sendo observadas e declaradas por vários especialistas envolvidos no desenvolvimento do Sistema de Custos do Governo Federal, como o Prof. Lino Martins<sup>2</sup>; tendo sido registradas de forma mais contundente a partir do I Congresso “Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público”, realizado em agosto de 2010, em ação conjunta pelos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão.<sup>3</sup>

No que se refere à programação desse evento, pelas explanações de alguns de seus ilustres palestrantes – como os professores Eliseu Martins, Fernando Rezende, Klaus Lüder e o também ex-Ministro da Fazenda Antonio Delfim Neto – pôde-se notar um verdadeiro “mantra” com frases sobre a relação existente entre a qualidade da gestão pública e o efetivo sucesso na geração e uso da informação de custos no setor público.

---

<sup>2</sup> O Professor Lino Martins da Silva atuou como consultor junto à equipe do NUINC/GEINC-STN, por meio de parceria com a Embaixada Britânica, para o desenvolvimento de indicadores de custos no Governo Federal a partir do uso do SIC (SILVA, 2011).

<sup>3</sup> Disponível pela web: <http://www.custosnosetorpublico.info/index.php>, em 05/05/2011.



No mesmo congresso, também se registrou a mesma linha de pensamento quando da apresentação das conclusões de relatoria de suas oficinas de debate. De forma especial, no debate sobre as constatações da “Oficina 1”, chegou-se a argumentar sobre a necessidade de envolvimento do processo governamental de promoção da qualidade do gasto público junto aquelas ações já bem difundidas por meio do Programa *GesPública*, para a qualidade da gestão na administração pública.

Ressalta-se ainda que a mesma teoria foi constantemente reforçada pelos relatórios de consultoria do Prof. Lino Martins, ao longo de suas participações em reuniões promovidas pela Gerência de Informações de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, na STN, na condição de consultor para o Sistema de Custos do Governo Federal, sob a finalidade de sustentar uma construção metodológica para a elaboração de indicadores de custos apropriados à administração pública federal.

Portanto, faz-se necessária e oportuna uma proposta ao Tesouro Nacional, sob o entendimento de que lhe convém estabelecer diretrizes para a melhoria da qualidade do gasto público associada ao desenvolvimento de um trabalho integrado entre duas importantes políticas de Estado: a promoção da cultura de gestão de custos no setor público alinhada à promoção da qualidade em padrões de excelência na gestão pública.

Para melhor ilustração desse alinhamento, são propostas a seguir algumas sugestões de definições estratégicas para o planejamento das áreas de Custos da União na Secretaria do Tesouro Nacional.

- I. **Objetivo estratégico:** promover a integração das ações governamentais referentes ao desenvolvimento da gestão de custos no setor público com os programas voltados à excelência da gestão pública no Brasil.
- II. **Estratégias e planos** para a concretização desse objetivo: <sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Elaboração própria.



O QUE FAZER	COMO FAZER
<p><b>1) Ampliação do conhecimento sobre o contexto de adequação ao uso da informação de custos entre as organizações públicas que buscam a excelência de sua gestão, bem como análise de suas opiniões críticas e sugestões para o tema.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Desenvolver e disponibilizar questionário <i>online</i> para execução de pesquisa de campo direcionada ao público específico de organizações públicas comprometidas com o GesPública e/ou demais programas de qualidade da gestão no setor público, baseados em critérios de excelência.</li> <li>✓ Redigir e publicar trabalho com a análise dos resultados da referida pesquisa exploratória.</li> </ul>
<p><b>2) Atuação juntos aos programas de qualidade da gestão pública, baseados em critérios de excelência, para promover as melhorias necessárias ao alinhamento de seus fundamentos e demais conceitos e requisitos, com aqueles referentes à qualidade do gasto e ao uso da informação de custos no setor público.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Participar ativamente das atividades do GesPública para revisão conceitual periódica do MEGP e do IAGP, compartilhando dúvidas, análises críticas e sugestões de melhoria das definições em prol do alinhamento à promoção da cultura de gestão de custos no setor público.</li> <li>✓ Fazer o mesmo com eventuais programas similares de atuação setorial ou regional.</li> </ul>
<p><b>3) Promoção de treinamentos e eventos para a disseminação e capacitação das partes interessadas, quanto às ações do Sistema de Custos do Governo Federal em alinhamento às políticas de qualidade da gestão pública.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Planejar contatos e cronograma para realização de eventos em parcerias com a SEGES e demais Secretarias do MP envolvidas nos temas associados ao Sistema de Custos; também com as escolas de governo: ENAP e a ESAF, entre outras (considerar Judiciário e Legislativo); com o CONSAD; com o MBC e com universidades públicas; entre outras instituições interessadas em contribuir com a melhoria da qualidade da gestão pública pelo uso da informação de custos.<sup>5</sup></li> </ul>

<sup>5</sup> Significado das Siglas: SEGES, MP – Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento; ENAP – Escola Nacional de Administração Pública; ESAF – Escola de Administração Fazendária; CONSAD – Conselho Nacional de Secretários de Estado de Administração; MBC – Movimento Brasil Competitivo.



<p><b>4) Definição e implantação de uma sistemática de avaliação continuada da qualidade do gasto público entre organizações públicas brasileiras, de modo a permitir o reconhecimento e premiação daquelas com melhor desempenho em cada processo de avaliação. O modelo deve estabelecer a distinção das diversas dimensões da qualidade do gasto no setor público, definindo critérios de avaliação a cada uma delas, dentre eles, um específico para as práticas de gestão de custos na organização.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Iniciar o desenvolvimento da sistemática pela definição dos requisitos relacionados à avaliação do modelo de gestão de custos das organizações públicas.</li> <li>✓ Desenvolver um guia para a avaliação das práticas de gestão de custos nas organizações do setor público.</li> <li>✓ Estabelecer parcerias com o Programa GesPública (SEGES/MP), entre outros programas de melhoria da qualidade no setor público, visando a transferência de <i>expertise</i> em avaliação de sistemas da gestão.</li> <li>✓ Definir demais perspectivas da qualidade do gasto público.</li> <li>✓ Promover ações de articulação junto aos órgãos e unidades governamentais vinculadas às demais dimensões da qualidade do gasto público, para um trabalho conjunto de criação e desenvolvimento do sistema de avaliação – <i>definição de princípios, fundamentos, vocabulário, critérios e requisitos para avaliação das práticas de gestão e resultados correlatos.</i></li> <li>✓ Desenvolver processos relacionados à implantação, funcionamento e manutenção da sistemática de avaliação continuada.</li> <li>✓ Capacitar colaboradores envolvidos no processo de avaliação.</li> <li>✓ Implementar projeto-piloto, iniciando-se pela avaliação isolada da perspectiva de gestão de custos no setor público.</li> </ul>
<p><b>5) Viabilização e disponibilização <i>online</i> de um banco de melhores práticas de gestão de custos no setor público.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Por meio do <i>site</i> do Sistema de Custos do Governo Federal, vinculado ao portal do Tesouro Nacional na internet.</li> <li>✓ Manter registros das melhores práticas e dos desempenhos referenciais identificados a partir da execução eficaz da sistemática desenvolvida para avaliação continuada, no âmbito da perspectiva de gestão de custos.</li> </ul>



Convém, por fim, esclarecer que as propostas apresentadas por meio deste trabalho consideram os seguintes entendimentos:

- a) A gestão de custos representa um dos processos gerenciais necessários à promoção da qualidade dos gastos em organizações públicas; sendo assim, ela deve se inserir como objeto de uma das dimensões de avaliação da qualidade do gasto público, a qual deve ainda considerar outros processos gerenciais nos critérios de uma eventual sistemática de avaliação.
- b) As referidas dimensões da qualidade do gasto público devem ser objeto de estudo de outros trabalhos, cujo escopo não se limite, como este, ao uso da informação de custos no setor público.
- c) Sugere-se como elemento importante à composição dos critérios avaliativos da qualidade do gasto público, além do gerenciamento de custos operacionais e custos de investimentos, a gestão patrimonial da organização, considerando-se os processos de administração de bens móveis e imóveis; logística de suprimentos; relação com fornecedores; e as adaptações do sistema contábil da organização aos novos padrões de contabilidade aplicada ao setor público.
- d) As estratégias sugeridas no quadro acima consideram como fator restritivo à proposição de ações a competência da Gerência de Informações de Custos da STN. Por este motivo, entendeu-se mais viável o desenvolvimento em etapas da sistemática de avaliação da qualidade do gasto público, iniciando-se, assim, pela definição do modelo de avaliação da gestão de custos em organização do setor público, para fins de teste e amadurecimento do projeto e, então, expandir-se à avaliação de demais dimensões.



#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do aprendizado obtido com a pesquisa bibliográfica defendida nas discussões e reflexões registradas por este trabalho, bem como pela experiência profissional e acadêmica de seu autor, concernente aos assuntos que se integram nesta proposição temática – de modo especial, pelo tempo de atuação junto à equipe do Sistema de Custos do Governo Federal na Secretaria do Tesouro Nacional e à Rede de Voluntários do Programa *GesPública* –, conclui-se por ser não apenas possível e viável, mas, principalmente, desejável a promoção do uso da informação de custos no setor público, como forma de incentivo e elemento colaborativo ao processo de desenvolvimento daquelas organizações brasileiras que buscam a excelência em seus padrões de qualidade da gestão.

Espera-se, assim, que as proposições estratégicas apresentadas ao final deste estudo, sejam bem recebidas pelas partes interessadas, ou até mesmo adaptadas e aperfeiçoadas pelo Poder Público, para fins de sua efetiva implantação.



## 5 REFERÊNCIAS

AFONSO, R. A. E. *Modernização da Gestão – Uma introdução à contabilidade pública de custos*. Publicação “INFORME-SF, nº 18, ago/2000”. BNDES: Brasília, 2000.

ALENCAR, R. C.; GUERREIRO, Reinaldo. A mensuração do resultado da qualidade em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo*, Ed. Especial, p. 07-23, 30-06-2004. São Paulo, 2004.

ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*. Brasília: ENAP, ano 50, n.1, janeiro/março 1999.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública; Prêmio Nacional da Gestão Pública – PQGF; *Documento de Referência*. Brasília: MP, SEGES, 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública; Prêmio Nacional da Gestão Pública – PQGF; *Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2010*. Brasília: MP, SEGES, 2010. Versão 1/2010.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal*. Brasília: MP, SOF, 2008.

CATELLI, A. (coordenador). *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERNANDES, J. C. C.; SLOMSKI, V. Gestão de custos pela melhoria da qualidade na Administração Pública: um estudo entre organizações brasileiras. In: 2º Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2009, Brasília/DF. Painel 30: Gerenciamento de Custos, 2009.

GALVÃO, L. L. *Medição de desempenho organizacional: as práticas em organizações brasileiras participantes do Programa da Qualidade no Serviço Público*. Dissertação de Mestrado. Brasília: Departamento de Administração da Fac. de Estudos Sociais Aplicados da Universidade de Brasília, 2001.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. e PEREIRA, E. *Dicionário de Termos de Contabilidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.



LEVY, E.; DRAGO, P. A. (organizadores). *Gestão Pública no Brasil Contemporâneo*. São Paulo: FUNDAP: Casa Civil, 2005.

LIMA, P. D. B. *Excelência em gestão pública: a trajetória e a estratégia do GesPública*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2007.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública* 44 (4): 791-820, jul/ago. 2010.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. e outros. *Um guia de governança para resultados na administração pública*. Brasília: Publix Editora, 2010.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

POLLITT, C. [et al.]. *Desempenho ou legalidade? : Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países = Performance or Compliance? : Performance Audit & Public Management in Five Countries*. Tradução: Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública* 44 (4): 959-92, jul/ago. 2010.

ROBLES JR., A. *Custos da Qualidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. BONELLI, V. V. *Gestão da Qualidade e do Meio Ambiente*. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, L. M. *Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal*. Brasília, 2011.

SLOMSKI, V. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. *Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas – Uma Proposta*. 1996. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo [1996].



---

## AUTORIA

**Julio Cesar de Campos Fernandes** – Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (FEA-USP), também é Tecnólogo em Gestão Financeira e Especialista em Língua Portuguesa, e está cursando MBA Executivo em Gestão Pública pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Exerce atualmente o cargo de Analista de Finanças e Controle, na Secretaria do Tesouro Nacional (STN-MF), onde trabalha com o Sistema de Custos do Governo Federal. E como voluntário do Programa GesPública (SEGES-MP), sob a função de Examinador, contribui desde 2003 à avaliação da qualidade da gestão de organizações candidatas ao Prêmio Nacional da Gestão Pública. *Secretaria do Tesouro Nacional* – Ministério da Fazenda.

Endereço eletrônico: [juliocesar.gestaopublica@gmail.com](mailto:juliocesar.gestaopublica@gmail.com)



# **O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Maria Clara Estevam Kladi  
André Luiz Sant'Ana Ferrari



## O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Maria Clara Estevam Kladi  
André Luiz Sant'Ana Ferrari

### RESUMO

O objetivo deste artigo está em apresentar a trajetória de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal e seu relacionamento com o macro processo orçamentário e financeiro da União. O histórico, a estratégia de implantação e os marcos legais da iniciativa de custos no governo federal são descritos. Demonstra-se a coordenação necessária entre os atores envolvidos e as atividades já desenvolvidas. Adicionalmente, enumeram-se alguns dos avanços decorrentes do projeto. Em seguida, relacionam-se possíveis benefícios da atividade no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal. O artigo também apresenta em linhas gerais os desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo, como o desafio de mudança cultural nas organizações públicas em prol da mensuração dos custos dos bens e serviços produzidos. Por fim, a importância do SIC como elemento de melhoria da qualidade do gasto público é enfatizada.



## **O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

O Sistema de Informação de Custos – SIC – do Governo Federal é iniciativa que cumpre, após dez anos, determinação contida na Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seu art. 50, essa lei obriga a Administração Pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Contudo, a existência do SIC vai além da simples conformação aos dispositivos da lei. Trata-se de projeto inédito no Governo Federal. O SIC é uma ferramenta versátil, capaz de transitar pelos principais sistemas estruturantes do governo e também de expor as desigualdades entre as estruturas governamentais. É o primeiro passo do Sistema de Contabilidade Federal, mediante seu órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos. Nesse sentido, implica o fornecimento de métricas, baseadas na contabilidade aplicada ao setor público, que sirvam aos administradores públicos como parâmetros de gestão. Implica também maior transparência e controle social, pois permitirá, com sua consolidação, estabelecer comparações entre produtos e estruturas administrativas semelhantes.

Como toda organização, a Administração Pública Federal planeja seus gastos, os executa e deve acompanhá-los e controlá-los. O conjunto das atividades decorrentes dessas ações constitui o macro processo orçamentário e financeiro da União. Até a implantação do SIC não havia documentos unificados sobre a relação entre os gastos e custos planejados no Plano Plurianual, orientados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, detalhados pelas Leis Orçamentárias Anuais e sua efetiva realização, após o pagamento das despesas. O SIC é instrumento que permeia as atividades do macro processo, dando “pistas” sobre a realização dos gastos, sobre o custo relacionado e expondo as prioridades governamentais. Assim, se estabelece como ferramenta estratégica não só para a área financeira e contábil da União, mas também para aqueles responsáveis pelo planejamento das ações e do orçamento governamentais e aqueles responsáveis pelo gasto, nas áreas finalísticas e nas áreas meio do governo.



Porém, sua maior contribuição reside na avaliação dos gastos públicos. Especificamente quanto à eficiência e à qualidade de tais gastos. Hoje, tanto a Administração Pública quanto o Congresso Nacional, responsável pelo controle externo e assessorado pelo Tribunal de Contas da União, preocupam-se com o benefício gerado pelas ações governamentais e os custos envolvidos. Realizam avaliações e auditorias, contratam entidades de pesquisa e conseguem, com freqüência, resultados qualitativos, quantitativos e de impacto aplicados à especificidade de cada programa governamental. Mas, naquilo que as estruturas governamentais possuem de semelhante – como ações de capacitação de servidores e de gestão – inexistia, até a implantação de sistema de custos, um banco de dados em que os produtos estavam associados aos gastos e custos, diretos e indiretos, realizados para atingi-los.

A própria contabilidade do governo federal, em processo de migração do foco orçamentário para o patrimonial, constituiu um dos desafios para a implantação do SIC. Fez-se necessária a simplificação da metodologia de apuração de custos mediante ajustes contábeis. Com isso foi possível alinhar as práticas atualmente adotadas com o custo que já é passível de ser mensurado, reconhecendo limites e visualizando oportunidades de mudança para o futuro.

É nesse contexto que se explora, neste artigo, a trajetória de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na dimensão relacionada ao macro processo orçamentário e financeiro da União. As seções a seguir apresentam: o histórico e a estratégia de implantação do SIC; os marcos legais; os possíveis benefícios da mensuração de custos no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal e os desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo.

#### a) Histórico e estratégia de implantação do SIC

Os esforços para que se chegasse ao Sistema de Custos do Governo Federal foram muitos. Pode-se destacar o trabalho de Comissão Interministerial em meados de 2005, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”. Tal comissão foi resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, que determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, 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”.

Em continuidade aos trabalhos da Comissão Interministerial, foi instituída em meados de 2008 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.

Ainda em 2008, foi realizada a oficina de trabalho “Sistemas de Custos na Administração Pública: Modelo Conceitual e Estratégia de Implementação”. Neste evento, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, isso por meio da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal.

Por consequência da decisão acima referida, a partir de outubro de 2008 o Sistema de Custos passou a ter um projeto executivo. Pode-se dizer que a partir de então o assunto deixou de ser, para os órgãos centrais do governo federal, uma intenção (vontade) saindo da esfera da discussão das ideias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos.

No início de 2009, formou-se grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda com o intuito de produzir versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal em parceria com o Serpro. O referido grupo interagiu fortemente com todo o trabalho do macro processo orçamentário e financeiro que já estava estabelecido e fundiu-se num grupo de trabalho maior, envolvendo também o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Mostrou-se necessária coordenação com atores diversos: ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais, dentre outros. Mediante apoio da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda como *sponsor* do projeto, foi possível articular com estes diversos atores gradativamente. Buscaram-se inicialmente a participação e a cooperação da Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP) e da Secretaria de Recursos Humanos (SRH/MP), órgãos gestores, respectivamente, do SIDOR e do SIOP, do SIGPLAN, e do SIAPE. Em seguida, a Secretaria de Gestão (SEGES/MP) e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI/MP) foram incorporadas ao processo de trabalho.



Paralelamente, foi introduzida uma série de seminários técnicos conceituais com o envolvimento da comunidade acadêmica: inicialmente FGV, USP, UERJ, UFRN e UFPE e, em seguida, várias outras universidades e entidades do terceiro setor. Os seminários, realizados ao longo de 2009, serviram como ponto de controle, monitoramento e divulgação do projeto. Nesses eventos, foi possível mapear junto ao público-alvo potenciais impactos e usos da informação de custos nas rotinas administrativas e na tomada de decisões. Os seminários foram transmitidos pela internet, com a participação presencial média de 300 pessoas, e permitiram capilaridade da iniciativa junto a instituições acadêmicas, unidades organizacionais e diversos ministérios da Administração Pública Federal e governos subnacionais de um modo inédito. A cada seminário novos parceiros foram agregados. O último, realizado em dezembro de 2009 já durante a etapa de homologação do SIC, contou com palestrante internacional, presença de representantes da Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e governos subnacionais.

Complementarmente às ações anteriormente apontadas, foram ainda realizadas visitas técnicas para conhecer os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro. Foi, ainda, elaborado e aplicado questionário junto aos servidores federais. Com a análise das informações foram ratificadas as diretrizes que já estavam sendo seguidas na implantação do projeto pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto à estrutura do sistema, foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações (datawarehouse) do Sistema de Informação de Custos e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Em março de 2010, a fase de homologação do sistema foi encerrada e as diretrizes de treinamento e capacitação dos usuários iniciadas. Durante esse ano mais de 200 usuários foram capacitados a utilizar a ferramenta. E foram criados, no âmbito dos ministérios, os Comitês de Análise e Avaliação das Informações de Custos, no intuito de validar as informações contidas no sistema.

Além disso, foram realizados mais seminários técnicos conceituais e um congresso relacionando a temática de custos à qualidade do gasto público.



Em 2011, a Gerência de Informação de Custos, responsável pela manutenção e pelo aperfeiçoamento do SIC, foi estabelecida na Secretaria do Tesouro Nacional. Sua instalação deve-se à Portaria nº 157 de 9 de março de 2011, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal, composto por um órgão central e órgãos setoriais.

b) Marcos legais

O primeiro dispositivo legal a incluir a apuração de custos no serviço público brasileiro foi a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, por meio de seus artigos 85 e 99, caput.

O artigo 85 exigia que os serviços de contabilidade fossem capazes de determinar o custo dos serviços industriais.

Complementando o artigo 85, o artigo 99 previa o uso da Contabilidade de Custos como suporte à Contabilidade Industrial, de forma a permitir a apuração dos custos dos produtos cujo processo de transformação fosse realizado pela Administração Pública: “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

Contudo, a Lei 4.320 se refere unicamente aos custos industriais, isso porque exclui a apuração de custos em outras áreas da administração pública.

Para reparar essa falta, o Decreto-Lei 200/1967 determinou que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Com isso, permitiu que a informação de custos pudesse ser utilizada para geração de informações gerenciais para a Administração Pública na área de serviços ofertados pelo Estado.

Esse decreto é considerado um marco da modernização da Administração Pública e da criação da Administração Gerencial no setor público. Com sua implementação, as informações de custos passariam a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à Contabilidade Industrial. Apesar disso, tais disposições não foram, à época, suficientes para que a Contabilidade Pública começasse a produzir informações que permitissem a apuração dos custos dos programas do governo, e dos serviços gerados.



Anos depois, a edição do Decreto nº 93.872/1986 impôs ônus ao gestor que não apurasse custos. O dispositivo está presente em seu art. 137 § 1º e 2º :

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

No ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novo dispositivo para a Administração Pública sobre o tema de custos, em seu artigo 50, § 3º, *in verbis*: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A necessidade de identificar os custos da Administração Pública é novamente trazida pela Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. A lei em questão trata, entre outros assuntos, da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo e aponta como uma de suas finalidades a evidenciação dos custos dos programas e das unidades de governo, nos termos do seu art. 15º:

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

(...) V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;”).

A regulamentação dessa lei veio com a edição do Decreto nº 6.976/2009, sendo a competência do órgão central atribuída na forma do artigo 7º:

compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

(...) XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

Desde 2001, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, consoante com a Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe que “além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo”.



Por seu turno, o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União – TCU determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei.

Finalmente, em 9 de março de 2011 a Portaria do Ministério da Fazenda nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal.

c) Possíveis benefícios da mensuração de custos no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal

O macro processo orçamentário e financeiro federal pode ser entendido como o fluxo de atividades relacionadas a processos menores, relativos ao planejamento, ao orçamento, à execução financeira e ao monitoramento e avaliação dos gastos públicos e dos objetivos governamentais a que esses se prestam. Os órgãos centrais do Poder Executivo da União diretamente responsáveis por tais processos são, respectivamente: a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, a Secretaria de Orçamento Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Controladoria Geral da União.

É preciso reconhecer que cada uma dessas unidades organizacionais se constitui em complexas estruturas administrativas, compostas por um corpo técnico qualificado e dedicadas às funções lá desempenhadas. Nesse sentido, a sugestão de benefícios que a mensuração de custos importaria a esses órgãos se torna tarefa valorativa e superficial. É um exercício de reflexão limitado pelas especificidades de cada um desses lócus de trabalho, que impossibilitam o esgotamento dos potenciais usos da informação de custos. Assim, esta seção visa à enumeração de benefícios da informação de custos sem a intenção de esgotar o universo dos benefícios possíveis. Visa refletir acerca das atividades de planejamento, de orçamento, de execução financeira e de controle e como a informação de custos poderia melhorá-las.

Quanto ao planejamento governamental, uma das indicações de uso da informação de custos é como insumo à projeção de cenários, desde que essa atividade esteja inserida num modelo de gestão estratégica do órgão ou entidade. Se assim for, explicitará a escolha governamental por um modelo de gestão voltado a resultados fixados nas diretrizes estratégicas e sob controle por meio de



indicadores de desempenho da gestão. Na elaboração dos cenários as informações de custos permitiriam projeções mais fidedignas, usando o custo histórico de programas e ações como parâmetros para o futuro planejado pela organização.

Adicionalmente, as informações de custo relacionadas aos programas e às ações governamentais podem servir de subsídio para a elaboração e para o aprimoramento dos Planos Plurianuais. Se adotadas como insumo para o planejamento, estimulariam uma revisão nas metodologias de elaboração de programas, de ações e de produtos das ações. Embora não possuam impacto direto na mensuração do resultado dos programas, as informações de custos podem explicitar produtos intermediários, atuando como indicador de eficiência dos recursos alocados. Hoje já é possível extrair o custo unitário das ações contidas no plano plurianual do governo federal. Sob essa ótica, evidencia-se que a informação de custos é fator crítico para o sucesso de um planejamento estratégico. Além disso, verificar-se-ia que o plano plurianual subsidiado pelas informações de custos é instrumento indispensável à gestão por resultados.

Quanto aos orçamentos anuais, o potencial benefício decorrente do uso das informações de custos governamentais diz respeito à alocação do gasto público em diversas estruturas administrativas. Estruturas cujos custos são maiores geram, em teoria, mais bens e serviços à sociedade. Adicionalmente, também teriam menor capacidade de resposta à reestruturação de gastos em curto prazo. Assim, caso venha a ocorrer algum tipo de contingenciamento orçamentário, a definição dos parâmetros de gestão dessas organizações pode ser beneficiada com a adoção de indicadores de custo. O acompanhamento do custo de estruturas diversas em tamanho e em prioridade estratégica possibilitaria informações de relevo para a programação orçamentária, tanto no âmbito dos órgãos centrais quanto para os órgãos setoriais. Isso porque permitiria estimar a capacidade de adaptação dessas organizações a mudanças ambientais e corroboraria ou refutaria as prioridades governamentais outrora enunciadas no Plano Plurianual.

Na etapa de execução orçamentária e financeira, a informação de custos pode ser utilizada para amortecer o conflito entre as dimensões técnica e política da alocação dos gastos. A liberação dos recursos financeiros programados no âmbito dos órgãos centrais pode ser subsidiada pela informação de custos dos órgãos setoriais, minimizando ou potencializando os efeitos de pressões políticas. Essa



aplicação da informação de custos é sensível na execução de emendas parlamentares, porem permitiria o enriquecimento do diálogo quanto à aplicação de recursos públicos. Ter ciência dos custos fixos, diretos e indiretos de programas e ações ou até mesmo da composição da força de trabalho (pessoal) aplicada em determinado programa ou ação pode revelar, mais uma vez, as prioridades governamentais.

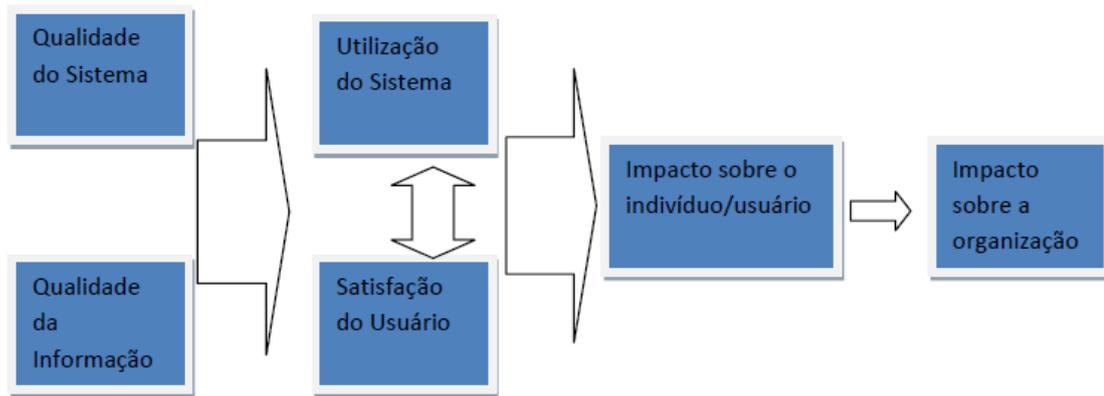
Deve-se ressaltar que a maior aplicação da informação de custos reside no aumento da eficiência e da qualidade do gasto público, e não no controle. As ações de controladoria, imbuídas da intenção de apoiar a gestão, podem se beneficiar dos insumos gerados pelas informações de custos. Essa abordagem necessariamente estaria focada no incentivo à melhoria da gestão, com um compromisso inicial com a redução de custos como etapa para promover maior eficiência no setor público.

d) Desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo

Os desafios para a implantação do SIC podem ser agrupados em duas categorias: quanto à capacidade do sistema em gerar informações úteis aos usuários e quanto à mudança cultural que o sistema estimula nas organizações cujos dados são utilizados para gerar as informações de custo.

No que diz respeito à capacidade do SIC de gerar informações úteis aos usuários, o estudo de Delone (1992) concluiu que um sistema de informação pode ser avaliado a partir de seis macro categorias: qualidade do sistema, qualidade da informação, utilização do sistema, satisfação do usuário, impacto sobre o indivíduo e impacto sobre a organização. Para Delone (1992) a qualidade do sistema e a qualidade da informação afetam individualmente/conjuntamente o uso e a satisfação do usuário. O uso do sistema pode aumentar/diminuir a satisfação do usuário, o que, por sua vez pode inibir/estimular o uso do sistema. O uso do sistema e a satisfação do usuário são a base para o impacto individual, que por sua vez, é o insumo para o impacto sobre a organização. Delone (1992) elaborou o fluxo apresentado na figura 1 para ilustrar a sua conclusão:

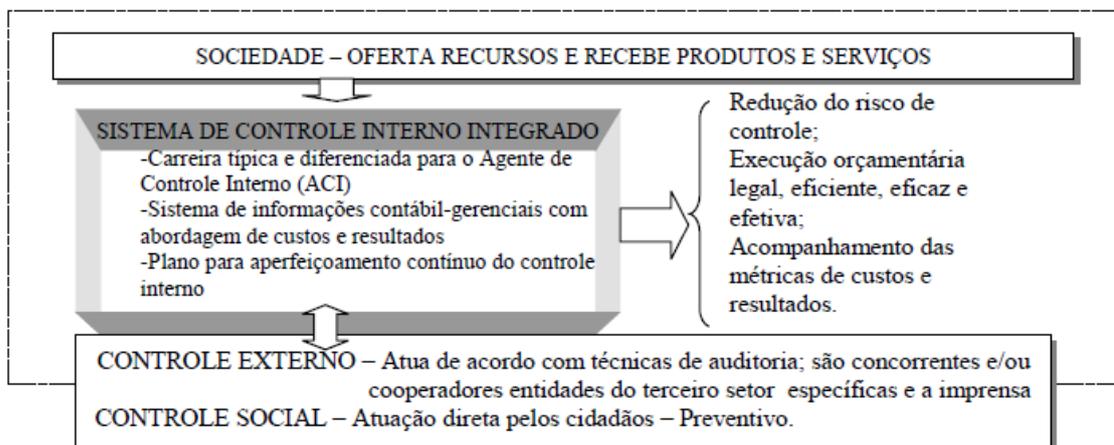




Quanto à qualidade da informação, um sistema de informação deve ser capaz de trazer informações relevantes aos seus usuários. A informação de custos pode ser utilizada diretamente pelo gestor responsável pelo projeto, pelos órgãos de controle, ou ainda pelo cidadão.

Maia e Cunha (2009) realizaram um estudo sobre o sistema de informação de um hospital público e concluíram que a organização não gerencia adequadamente a informação. Para as autoras, no caso específico do hospital estudado, o acesso à informação é difícil e inadequado.

Ribeiro et al (2008), ao analisarem o tema do controle no Brasil, chegaram a conclusão que um sistema de custos deve ser capaz de trazer informações relevantes sobre a eficiência e eficácia do gasto público. Para os autores, tanto a sociedade quanto os órgãos de controle devem ter acesso aos custos do governo. A figura abaixo apresenta o modelo conceitual desenvolvido por Ribeiro et al (2008) para dar suporte à integração entre os controles interno, externo e social.



Lopes (2007) tem uma visão semelhante e afirma que a promoção do acesso à informação pública é uma política essencial para promover a qualidade do gasto. Para o autor, a promoção da transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão governamental e, conseqüentemente, à avaliação da efetividade dos gastos públicos. Lopes elaborou um diagrama para demonstrar os resultados esperados da implementação de políticas de acesso à informação pública:



Na mesma linha, Assis e Villa (2003) ao retratarem a realidade do Sistema Único de Saúde, admitem que o controle social e a democratização da informação se reforçam mutuamente.

Machado e Holanda (2010) apresentaram o processo de implementação do SICGOV no governo federal e chegaram à conclusão que o “maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório”

O referencial teórico apresentado aponta para a possibilidade dos sistemas utilizados para acompanhar a execução financeira e orçamentária fornecerem os dados necessários para um sistema de custo. De acordo com a bibliografia apresentada, o sistema de custos deve propiciar informações relevantes para seus usuários. Do ponto de vista do controle (interno, externo e/ou social), uma informação relevante diz respeito à eficácia e eficiência das despesas do governo. Segundo os autores supramencionados, o acesso a esse tipo de informação pode levar a uma melhoria do gasto público.



Um caminho possível para a geração de informações úteis é a criação de indicadores de custos. Martins (2011) propôs indicadores específicos para as áreas de Saúde, Educação e Defesa (Marinha, Exército e Aeronáutica). Outro caminho é a implementação de melhorias no SICGOV. A Secretaria do Tesouro Nacional está ampliando as funcionalidades do sistema para que os usuários possam: a) utilizar centro de custos; b) acessar a base de dados com atualização diária, para garantir uma maior tempestividade da informação.

No que diz respeito à mudança cultural, Davenport (1998) analisou a implementação de sistemas de informação na Elf Atochem, empresa do setor químico com um faturamento anual superior a USD 2 bilhões. De acordo com o autor, a companhia compreendeu que um sistema de informação, por si só, não é suficiente para garantir a utilização dos dados gerados pelo sistema para a tomada de decisão. Davenport (1998) afirma que sistema computacional é importante, mas não suficiente para mudar o comportamento de uma organização. Para o autor, a mudança cultural depende do envolvimento da alta direção da entidade.

Estudo realizado por Pacheco (2006) sobre a contratualização de resultados no setor público aponta que um dos entraves para o avanço desse tipo de mecanismo legal é a resistência à mudança cultural. Na mesma linha, Coutinho (2000), afirma que a mudança cultural é freqüentemente um óbice para a implantação de transformações gerenciais no setor público

Estudo do IFAC (International Federation of Accountants) sugeriu estratégias para a implementação de sistema de custos. Algumas ações propostas pelo estudo visam minimizar a resistência à mudança cultural, dentre elas: oferecer treinamento adequado para os usuários do sistema e garantir o envolvimento contínuo da alta direção no processo de disseminação da cultura de custos.

Martins (2011) chegou a conclusões semelhantes ao analisar o SIC do Governo Federal. Para o autor, a utilização da informação de custos e a mudança cultural do governo federal devem perpassar os seguintes itens:

- Comprometimento com o processo de mudança
- Envolvimento e participação dos servidores
- Capacidade para vencer o obstáculo da burocracia



#### e) Conclusão

O Sistema de Custos do Governo Federal é mais uma iniciativa que visa melhorar a qualidade do gasto público. A dificuldade de sua implantação pode ser visualizada por meio do período de tempo decorrido entre a menção legal ao cálculo de custos no serviço público, em 1964, e a entrada do sistema em exercício, em 2010, com formalização em 2011.

Vencer a resistência da burocracia pública – receios e preconceitos sobre a mensuração de custos – foi e ainda é um desafio, a ser superado com a consolidação do SIC. Os esforços de coordenação entre o Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão decorreram dessa barreira. Uma das soluções encontradas foi a realização de seminários e congressos com o objetivo de sensibilizar tanto a burocracia especializada, presente nos órgãos centrais e setoriais de contabilidade e finanças da União, como também a comunidade acadêmica e os gestores públicos envolvidos com a implementação de políticas públicas “na ponta”.

Essa estratégia plural e também gradualista garantiu um produto vinculado à geração de utilidade das informações para seus usuários. Assim, o compromisso de transformar os dados contábeis em informações de custos se constitui em elemento vital para a existência do SIC.

A estratégia de implantação descrita também permitiu disseminar a cultura de mensuração de custos nos ministérios e demais órgãos e entidades envolvidas com a execução da despesa pública. Com isso, espera-se que no futuro não só a administração orçamentária e financeira da União se beneficie com as informações de custos. Os possíveis benefícios da informação de custos explicitam a intenção de que os indicadores de custos também sejam úteis para a gestão estratégica dos resultados gerados pelo serviço público.

Por fim, ressaltam-se os dois principais desafios impostos à efetiva adoção da informação de custos e do SIC do Governo Federal como subsídios para a tomada de decisão governamental: a utilidade das informações geradas e a mudança cultural necessária.



## REFERÊNCIAS

ASSIS, Marluce Maria Araújo; VILLA, Tereza Cristina Scatena. **Controle social e a democratização da informação: um processo em construção**. Revista Latino-americana de Enfermagem, 2003 maio-junho. Ribeirão Preto, SP. 2003.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei de Diretrizes Orçamentárias da União nº 12.309, de 9 de Agosto de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 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.. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2001.

\_\_\_\_\_. DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de dezembro de 1986.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. PORTARIA Nº 157, DE 9 DE MARÇO DE 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de março de 2011.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1078/2004, 2ª Câmara. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

\_\_\_\_\_. **SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL: Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal.** Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF n.º 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial n.º 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília, 2008.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. **Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico-conceitual.** Revista do Setor Público, Ano 51, Número 3, Jul-Set 2000. Brasília, DF. 2000. Disponível em <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/00-Coutinho51\(3\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/00-Coutinho51(3).pdf)>. Acesso em: 10 abril de 2011.

DAVENPORT, Thomas. **Putting the enterprise in the enterprise system.** Harvard Business Review, volume 78, Jul-Ago 1998. Boulder, CO. 1998. Disponível em <[http://members.home.nl/c.schalkx/Papers%20ARP/Davenport%20\(1998\).pdf](http://members.home.nl/c.schalkx/Papers%20ARP/Davenport%20(1998).pdf)>. Acesso em: 10 abril de 2011.

DELONE, William; MCLEAN, Ephraim. **Information system success: the quest for the dependent variable.** Washington, D.C. 1992. Disponível em <<http://www.unc.edu/~kome/inls201/deloneInformationSystemsSuccess.pdf>>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

International Federation of Accountants. **Perspectives on Cost Accounting for Government.** NY, New York, 2000.

LOPES, Cristiano Aguiar. **Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos – literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro.** Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n.8, p. 5-40, dez. 2007. Disponível em <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP8/CFP\\_n8\\_art1.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP8/CFP_n8_art1.pdf)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

MAIA, Carolina de Fátima Marques; CUNHA, Mônica Ximenes Carneiro da. **Gestão da Informação no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital Universitário no Recife.** In Encontro de Administração da Informação de Economia, 2. Anais do II Encontro de Administração da Informação, Recife. Disponível em <[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=466&cod\\_evento\\_edicao=44&cod\\_edicao\\_trabalho=10049](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=466&cod_evento_edicao=44&cod_edicao_trabalho=10049)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.



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, Ago 2010, vol.44, no.4, p.791-820. Rio de Janeiro, RJ, 2010. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Brasília, DF: 2011.

RIBEIRO, José Francisco Filho; LOPES; Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008. Disponível em <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/980>>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

---

#### AUTORIA

**Maria Clara Estevam Kladi** – Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional.  
Endereço eletrônico: maria-clara.pereira@fazenda.gov.br

**André Luiz Sant’Ana Ferrari** – Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional  
Endereço eletrônico: andre.ferrari@fazenda.gov.br



## **SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: MODELO CONCEITUAL, SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E GESTÃO DO SISTEMA**

Welinton Vitor dos Santos

### **RESUMO**

Este artigo tem por objetivo apresentar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão com o objetivo de apurar os custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal. A metodologia adotada foi de estudo de caso, por meio da análise da ferramenta, documentos de construção do sistema e referenciais teóricos. O sistema abrange todos os órgãos da Esfera Federal, a partir de dados extraídos de três principais Sistemas Estruturadores: SIAFI, SIAPE e SIGPLAN. O principal objetivo do SIC é apoiar o processo decisório das unidades, sendo uma ferramenta que permite consultas analíticas das informações a partir de diversas perspectivas (dimensões). Descreveremos o uso da tecnologia de Business Intelligence na construção do sistema, os aspectos conceituais e as perspectivas de uso da solução tecnológica.

Palavras-chave: Custos no Setor Público. Sistema de Custos. Contabilidade Pública.



## 1 INTRODUÇÃO

A melhoria da qualidade do gasto público é um imperativo atual, para que o país possa sair do patamar atual para um de alta excelência na gestão pública. Para tanto, o desenvolvimento de uma cultura de custos no setor público é de fundamental importância. O objetivo deste trabalho é apresentar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, seu modelo conceitual, a solução tecnológica adotada e a gestão do sistema. O desenvolvimento, a implantação e o uso efetivo das Informações de Custos são fundamentais para o alcance desse propósito.

O sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem como princípio não invalidar nenhuma das iniciativas executadas no âmbito dos órgãos federais sobre o tema custos, e de tornar-se um indutor de mudanças no sistema de alocação de recursos entre unidades administrativas e os programas de governo. Segundo Leone (2000, p. 25) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. No mesmo sentido, Silva (1997, p. 56) afirma que a administração pública deve “estabelecer padrões de eficiência e verificar ao longo do tempo se esses padrões são mantidos por intermédio de uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços”. Assim a informação de custos é de extrema relevância para o aumento da eficiência alocativa do setor público,

A Lei nº 10.180 no artigo 15, inciso V, estabelece que dentre as finalidades dos Sistemas de Contabilidade Federal está a de evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (BRASIL, 2001) [grifo nosso]. O artigo 20, inciso II, apresenta como uma das finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal “[...] **avaliar os resultados**, quanto à **eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal [...]” (BRASIL, 2001) [grifo nosso]



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Martins (2003), a contabilidade de custos surge com a revolução industrial, com o objetivo inicial de avaliar os estoques de produtos acabados e apurar o resultado do exercício. Tendo sua evolução sido impulsionada pelo desenvolvimento industrial.

Na Administração Pública, porém, sua aplicação encontra-se incipiente, tendo o assunto sido reforçado com a Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece em seu artigo 50, § 3º que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

### 2.1 Terminologia de Custos

Aspecto relevante no processo de implantação de um sistema de custos no setor público é a disseminação dos conceitos de contabilidade de custos no âmbito das instituições. O conhecimento da terminologia de custos permite melhor grau de comunicação entre os órgãos responsáveis pela normatização de custos e os usuários da informação.

O termo básico a ser compreendido é custo, definido como sendo “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2003, p. 17). Gasto é um “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (MARTINS, 2003, p. 17).

Atkinson et al (2000, p. 125) conceitua custo como sendo “o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros”. Assim, os custos são a medida do esforço da entidade na geração de bens ou serviços.

### 2.2 Sistema de Custos

O desenvolvimento do SIC tem por base o trabalho de Machado (2005) intitulado “Sistema de informação de custo. Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental”. Assim em termos de terminologia, o presente trabalho busca um alinhamento com o trabalho desenvolvido por Machado, com o objetivo de evitar problemas de ordem conceitual.



O problema das diferenças terminológicas é apresentado por Machado como consequência das variáveis: autor, objetivo ou contexto.

Ao longo do tempo, as expressões 'sistema de custos', 'sistema de custeio', 'método de custeio' e 'técnica de custeio', entre outras, têm sido descritas na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. (MACHADO, 2005, p. 120)

Peter (2001) apud Machado (2005, p. 120) apresenta a terminologia de Guerreiro, a qual divide o sistema de custo em três elementos básicos:

**Sistema de acumulação de custos:** “cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade” (MACHADO, 2005, p. 120). Assim, se uma entidade utiliza-se de um sistema de produção contínua, temos como sistema de acumulação derivado o por processo, se o sistema de produção é por encomenda, então temos o sistema de acumulação por ordem.

**Sistema de custeio:** “está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados” (MACHADO, 2005, p. 120).

**Método de custeio ou método de apropriação de custos:** “associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado” (MACHADO, 2005, p. 120).

### 2.2.1 Sistema de Acumulação

Sistema de acumulação é a forma como a entidade atribui custos a um determinado objeto de custos. Segundo Horngreen et al (2000, p. 67), em geral, as entidades apresentam dois tipos básicos de sistemas de acumulação: por ordem e por processo.

No sistema de acumulação de custos por ordem, “os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço” (HORNGREEN et al, 2000, p. 67). Esse sistema está diretamente relacionado ao sistema de produção por encomenda, onde o produto ou serviço é feito de forma customizada, segundo solicitações específicas do cliente.



Quando os custos são acumulados por processo, tem-se que “o custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares” (HORNGREEN et al, 2000, p. 67). Esse sistema relaciona-se ao sistema de produção contínua, onde os itens são padronizados e produzidos em larga escala.

### **2.2.2 Sistema de Custeio**

O sistema de custeio, segundo definido anteriormente, relaciona-se com o modelo de mensuração, ou seja, é a forma como serão custeados os diversos agentes de acumulação. Assim, salienta Machado (2005, p. 122) que os custos são acumulados segundo as necessidades dos tomadores de decisão, sendo as unidades de medida mais usuais: custo histórico, custo corrente, custo estimado, entre outros.

Então, o sistema de custeio pode utilizar-se de custos reais (p.ex.: histórico ou corrente) ou de custos predeterminados (p.ex.: estimado ou padrão).

### **2.2.3 Métodos de Custeio**

Os métodos de custeio mais conhecidos estão descritos a seguir, juntamente com o método direto, o qual é utilizado no Sistema de Custos do Governo Federal.

#### **2.2.3.1 Custeio por absorção**

Esse método também é denominado de método de alocação de custos em dois estágios. Segundo Martins (2003, p. 24 ) esse método é “derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica [...]” É o método que aloca aos produtos todos os custos de fabricação, quer fixos ou variáveis, e somente os custos de fabricação.

Atkinson et al (2000, p. 295) argumenta que:

Sistemas convencionais de custeio do produto atribuem os custos indiretos a serviços ou produtos em dois estágios. No primeiro estágio, o sistema identifica os custos indiretos dos vários departamentos de produção e de serviços e, depois, todos os custos dos departamentos de serviços são alocados aos departamentos de produção. No segundo estágio, o sistema atribui os custos indiretos acumulados aos departamentos de produção para serviços ou produtos individuais, baseando-se em taxas de direcionadores de custos departamentais predeterminadas.



### 2.2.3.2 Custeio baseado em atividades (ABC)

O método ABC opõe-se ao custeio por absorção em sua premissa básica de que não há “um vínculo direto forte entre as atividades de apoio e os produtos fabricados” (ATKINSON et al, 2000, p. 308). Os dois métodos diferenciam-se em relação a forma de tratar os custos indiretos.

A premissa básica do ABC é a de que “os produtos e serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais” (SILVA, 2007, p.39), sendo a atividade definida como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” (MARTINS, 2003, p. 64). a partir dessa premissa, busca-se reduzir as distorções existentes nos rateios dos custos indiretos, definindo-se direcionadores de custos, que são elementos capazes de vincular diretamente as atividades executadas aos produtos e serviços gerados.

### 2.2.3.3 Custeio variável

O custeio variável é o método que apropria aos produtos somente os custos variáveis de produção, enquanto os custos fixos são considerados como custos do período. Esse método trabalha o conceito de margem de contribuição, obtida pela diferença entre a receita obtida e os custos e despesas variáveis, representando a contribuição monetária de cada produto para o financiamento dos gastos fixos. É muito utilizado no apoio à tomada de decisão, pois não apresenta as distorções provenientes da alocação dos custos fixos.

### 2.2.3.4 Custeio direto

A terminologia custeio direto para muitos autores é sinônima de custeio variável, mas neste trabalho adotaremos o conceito apresentado por Peter (2001 apud MACHADO, 2005, p. 124) que considera o custeio direto como sendo o método que somente apropria aos produtos e serviços os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto”. Assim, quando da utilização desse método não são utilizadas técnicas de rateio, pois os custos indiretos são tratados como custos do período. Apresenta o conceito de margem de contribuição direta como a diferença entre a receita obtida e os custos diretos do produto ou serviço, o que pode ser de grande auxílio no processo decisório.



## **2.3 Sistemas de Informação**

### **2.3.1 Conceituação**

Os sistemas de informação desempenham papel relevante nas organizações. Um sistema de informação, segundo Laudon e Laudon (2007, p.9) pode ser definido como “um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização.”

Os sistemas de informação transformam dados em informação. Os dados armazenados “são seqüências de fatos brutos que representam eventos que ocorreram nas organizações ou no ambiente físico, antes de terem sido organizados e arranjados de uma forma que as pessoas possam entendê-los e usá-los” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 9). Dados transformam-se em informação quando “apresentados em uma forma significativa e útil [...]” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 9)

Convém, ainda, atentar para a importante ressalva de que “o Sistema de Informação deve utilizar dados obtidos por meios éticos; e as informações devem ser verdadeiras, justas e não enviesadas. ” (ROCHA, 1999, p. 9). Assim, são primordiais a consistência dos dados, suas fontes e o processo de carga e transformação.

Segundo Laudon e Laudon (2007, p.11) são necessárias três atividades para que um sistema de informação possa produzir informações necessárias ao processo de tomada de decisão de uma organização: entrada (processo de obtenção dos dados brutos), processamento (transformação dos dados brutos em informação) e saída (meios pelos quais as pessoas têm acesso às informações geradas).

### **2.3.2 Dimensões de um Sistema de Informação**

Um sistema de informação não se resume a uma solução informatizada, mas a um conjunto de três dimensões básicas: organizacional, humana (cultural) e tecnológica.



A dimensão organizacional refere-se ao fato de que os sistemas de informação existem no contexto das organizações, pois se propõe, principalmente, a auxiliá-las no alcance de seus objetivos. Laudon e Laudon (2007, p. 11) afirmam que “os sistemas de informação são parte integrante das organizações” e salientam que embora se pense que “a tecnologia da informação está alterando as organizações e empresas”, convém observar que em sentido oposto “a história e cultura das empresas também determinam como a tecnologia está sendo usada e como deveria ser usada”. Assim, a eficiência no uso de sistemas de informação depende do conhecimento da forma como a entidade usuária das informações está estruturada e de sua cultura organizacional.

Quanto a dimensão humana, tem-se que uma organização atua por meio de pessoas, sendo sua qualificação resultado direto das pessoas que a compõem. Assim, pode-se afirmar que “uma empresa é tão boa quanto as pessoas que a formam” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 12), o que torna a dimensão humana um fator de extrema relevância no sucesso de um sistema de informações. Assim a utilidade de um sistema de informações está diretamente relacionada com a capacidade dos usuários na geração e uso das informações. Laudon e Laudon (2007, p. 12) afirmam que sem pessoas gabaritas para desenvolver, manter e usar um sistema de informações, este se torna inútil.

A dimensão tecnológica diz respeito ao ferramental de tecnologia da informação utilizado para tornar o sistema de informações mais prático e melhorar sua usabilidade. A tecnologia utilizada deve ser bem definida, pois o uso de uma solução inadequada certamente resultará em não uso do sistema de informação.

Outro aspecto relevante na dimensão tecnológica é a forma de acesso e a segurança das informações. A organização deve dispor, ainda, de uma boa infraestrutura de redes de comunicação para permitir a transmissão dos dados de maneira confiável e tempestiva. Aliado a isso, os computadores que acessam as informações devem ter tecnologia atual e compatível com os softwares que gerenciam o banco de dados do sistema de informações. O usuário deve obter as informações de modo confiável e tempestivo.



## **2.4 Desafios na Implantação de um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública**

A implantação de um sistema de custos para a Administração Pública passa pela necessidade de ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao setor público.

A sistemática de mensuração dos custos dos programas e unidades governamentais deve enfrentar principalmente os seguintes desafios: o sistema orçamentário, o regime contábil público e a alocação de custos.

### **2.4.1 O Sistema Orçamentário**

A escrituração da execução orçamentária no âmbito do Governo Federal, aparentemente, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas e unidades com a utilização da classificação institucional e programática baseada em programa, ação e unidade administrativa. Contudo os gestores têm dificuldade na mensuração dos gastos necessários a execução de diversos programas, o que leva ao surgimento de ações genéricas como as que dão suporte aos gastos de apoio administrativo e de pessoal. Muitos gastos não são planejados em sua alocação para atenderem diretamente a um programa finalístico, o que leva a um nível elevado de custos indiretos.

Os programas de apoio administrativo colaboram para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos, mas seus gastos não são associados a esses programas, não sendo possível, a priori, o conhecimento da totalidade de recursos consumidos para o alcance dos resultados.

O fato de as despesas com apoio administrativo, como as de pessoal, não estarem alocados aos programas finalísticos dificulta a avaliação dos programas governamentais. Um sistema de informação de custos permitirá a mensuração dos custos reais dos programas e um planejamento mais preciso das ações governamentais.

A adoção do orçamento-programa carece do apoio sistêmico da contabilidade de custos para sua melhor performance. Giacomoni (2000; p.172) assim se posiciona:



A adoção da sistemática de custos no Orçamento-programa deve ser entendida no contexto maior da mensuração. Sendo um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, o orçamento busca conciliar as necessidades de realizações com os escassos recursos existentes. Assim, o sistema de mensuração completa-se ao associar mensuração física (realizações) e mensuração financeira (custo dos recursos).

#### **2.4.2 O Regime Contábil Público**

O regime contábil público é a causa de uma das dificuldades da mensuração de custos. O regime definido no artigo 35 da Lei 4.320/1964 determina o reconhecimento das despesas no momento do empenho, sendo considerado por Machado (2005, p. 103) como regime de competência modificada, pois não trata fenômenos eminentemente econômicos como a depreciação e reconhece despesas empenhadas, mas não liquidadas.

A despesa orçamentária apresenta três estágios de execução: empenho, liquidação e pagamento. O estágio da liquidação, segundo o artigo 63 da Lei 4.320/1964 é o momento em que ocorre a “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964), ou seja, é a etapa que mais se aproxima do fato gerador da despesa sob a ótica da Ciência Contábil.

Segundo a Estrutura Conceitual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. (CPC, 2008, p. 21)

Os custos na Administração Pública são representados tanto por fatos resultantes como independentes da execução orçamentária, sendo que, diversos fatos não orçamentários deixam de ser registrados. Assim, o sistema contábil público precisa aprimorar-se quanto ao reconhecimento e mensuração de fenômenos não integrantes do orçamento público, mas que afetam o patrimônio público e devem ser evidenciados no sistema patrimonial.



### 2.4.3 Alocação de Custos

Existem diversas críticas no que se refere ao “grau de arbitrariedade existente no processo de alocação” (SILVA, 2007, p. 18). Segundo Silva (2007, p. 18) esse problema decorre dos custos comuns, que são aqueles que guardam relação com mais de um objeto de custo. Assim, pode-se afirmar que quanto maior o volume de custos comuns, mais imprecisa será a informação de custo.

No processo de alocação de custos, muitas vezes não é possível a escolha de um critério que “guarde uma relação de causa e efeito com o objeto de custo” (SILVA, 2007, p.18).

Em função disso, existem autores contrários a qualquer alocação, pois entendem que os valores dos produtos ou serviços não devem ser afetados por decisões equivocadas de alocação que transfiram a esses objetos custos que em verdade não foram incorridos para a produção desses bens e serviços. É o caso dos defensores do método do custeio direto, que define que devem ser apropriados ao objeto de custos apenas “os custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto” (PETER, 2001, p. 121 apud MACHADO, 2005, p. 124).

## 3 METODOLOGIA

A execução deste trabalho envolveu o estudo do SIC em seus aspectos conceitual e tecnológico. Foram analisados os aspectos da modelagem conceitual, confrontado-a com os conceitos da teoria contábil.

Os aspectos tecnológicos foram abordados a partir do estudo de documentos técnicos de desenvolvimento da ferramenta e de análise da solução tecnologia disponibilizada, a qual foi realizada por intermédio de acesso ao Sistema de Informação de Custos.



## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O SIC foi desenvolvido no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional e contou com a colaboração de outras secretarias como a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, Secretaria de Orçamento Federal, Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação e Secretaria de Recursos Humanos.

O Sistema de Custos não é um sistema transacional, mas trata-se de um *datawarehouse* que capta informações dos sistemas transacionais, os denominados Sistemas Estruturadores do Governo Federal.

### 4.1 Objetivos do Sistema

O objetivo do Sistema de Custos do Governo Federal é a apuração dos custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal e permitir o acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Sendo o seu principal propósito o apoio ao processo decisório governamental.

### 4.2 Modelo Conceitual

O SIC não possui um modelo conceitual escrito, mas da análise da ferramenta e da estratégia de desenvolvimento observa-se que se trata de um modelo dedutivo, na medida em que a informação primária será gerada pelos órgãos centrais de planejamento, gestão e contabilidade. Essa informação poderá ser objeto de tratamento pelos órgãos, segundo modelos conceituais próprios. Existe um modelo conceitual geral utilizado pelo sistema em seu maior nível, o dos órgãos centrais de planejamento, orçamento e gestão, o qual pretende ser flexível de modo a coexistir com outros modelos conceituais.

Almeida (1996, p. 29-30 apud ROCHA, p. 86), apoiado nas obras de Marcovitch e de Donelly et al., afirma que “... **modelo conceitual é um raciocínio lógico, apresentado de forma escrita...**”.

A figura 1 representa o modelo conceitual do sistema:



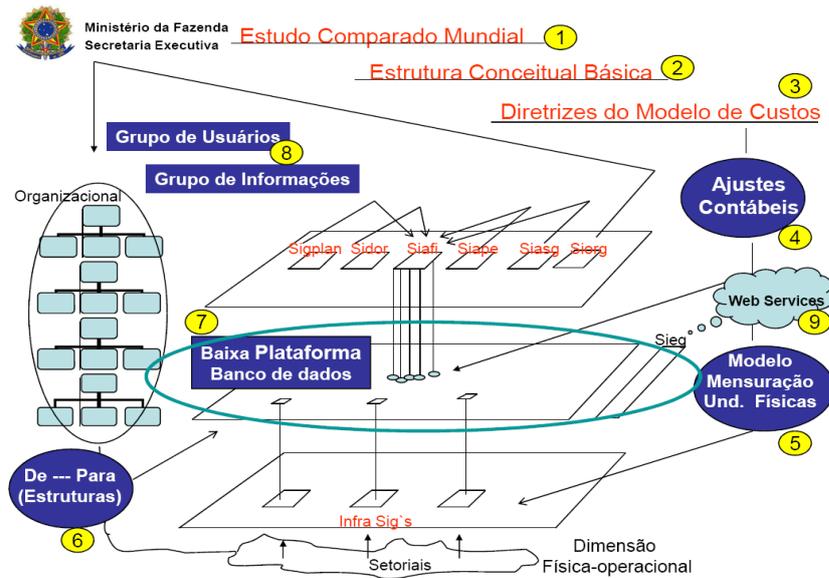


Figura 1: Modelo Conceitual do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (HOLANDA, Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública. Brasília, 2009, ESAF)

O modelo conceitual do Sistema de Informação de Custos apresenta-se, segundo Holanda (informação verbal)<sup>1</sup> como um modelo dedutivo, que busca a integração entre os órgãos centrais de planejamento, orçamento, gestão e contabilidade com os órgãos setoriais que executam as ações governamentais. Na figura 1, pode-se observar que o Sistema de Informação de Custos, construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados, encontra-se no nível intermediário efetuando uma ligação entre os Sistemas Estruturantes (Sigplan, Sidor, Siafi, Siape, Siasg, entre outros) e os sistemas setoriais dos órgãos (Infra Sig's).

#### 4.1.2 Relacionamento conceitual entre a Contabilidade aplicada ao Setor Público e a de Custos

A base principal de informações do sistema de custos é a contabilidade aplicada ao setor público, sendo necessário estabelecer-se um relacionamento entre conceitos dessas duas áreas.

<sup>1</sup> Comentário realizado pelo Dr. Victor Branco de Holanda, Brasília, entrevista gravada em junho de 2010.

Um sistema de informações de custos trata primariamente de valores gastos para produção de bens e serviços, assim deve-se relacionar a forma como a contabilidade pública e a de custos conceituam o gênero gasto e suas espécies.

A contabilidade financeira pública apresenta uma grande preocupação com o controle do orçamento público, o que influencia diretamente a forma como os gastos são tratados.

O Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público conceitua despesa orçamentária pública como:

Despesa executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho. (STN, 2010, p.51)

O modelo conceitual do sistema define que o estágio da liquidação é o ponto de partida da informação de custo, por ser o que mais se aproxima do conceito de gasto, geralmente coincidindo com o decréscimo no potencial de benefícios futuros da entidade pública. Assim, a informação de custo será gerada a partir da despesa orçamentária liquidada por intermédio de ajustes, denominados pelo modelo de “ajustes contábeis”.

#### **4.2.2 Método de Custeio**

O modelo dedutivo, segundo Holanda, permite a existência de vários níveis de alocação de custos (informação verbal)<sup>2</sup>. Isso torna o modelo flexível, permitindo a utilização de diferentes métodos de custeio no âmbito da Administração Pública Federal, de maneira que podem ser respeitados os diferentes modelos de gestão e as peculiaridades de cada órgão ou entidade.

O método de custeio utilizado no nível macro é o custeio direto, o qual apresenta como principal vantagem, segundo Machado (2005), a relação custo-benefício da informação. Essa afirmativa é clara em termos de custo, mas como os benefícios não são mensurados é difícil afirmar que essa relação seja claramente favorável ao método direto em face de outros métodos conhecidos. Outro ponto que

---

<sup>2</sup> Comentário realizado pelo Dr. Victor Branco de Holanda, Brasília, entrevista gravada em junho de 2010.



precisa ser analisado é em relação ao montante de custos indiretos existentes no setor público, o que em níveis elevados comprometerá as análises feitas sobre os custos dos produtos, os quais podem estar subavaliados, tendo em vista que valores substanciais poderão ser considerados custos do período em função de maiores dificuldades de alocação direta.

#### 4.2.3 Sistemas de Acumulação

Os sistemas de acumulação principais são os componentes dos programas orçamentários, ou seja, os projetos e as atividades.

Os projetos são definidos como um “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações no tempo, das quais resulta **um produto** que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo” (SILVA, 2000, p. 126) [grifo nosso]

As atividades são instrumentos “de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de **modo contínuo** e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação governamental” (SILVA, 2000, p. 127) [grifo nosso]

Pode-se então fazer um paralelo entre as definições acima, os sistemas de produção e os de acumulação, conforme quadro 1:

Classificação Programática	Sistema de Produção	Sistema de Acumulação
Projeto	Por Encomenda	Por Ordem
Atividade	Contínua	Por Processo

Quadro 1. Relação entre classificação programática, sistema de produção e de acumulação

#### 4.2.4 Ajustes Contábeis

A forma como a contabilidade pública está estruturada e sua conceituação de gasto advinda do orçamento público, bem como a questão do regime contábil, o qual reconhece a despesa no momento do empenho faz com que a informação advinda do sistema contábil necessite sofrer ajustes para obter a informação de custos.



Machado (2005, p. 102) enfatiza a necessidade de ajustes afirmando que:

É importante ter em mente que o fluxo de recursos financeiros é o foco central de mensuração. Isto significa que ele, além de utilizar um conjunto de contas específico – o sistema financeiro -, condiciona todos os outros objetos de mensuração que a contabilidade governamental se proponha a relatar. Isso significa que os fluxos, tais como ‘resultado econômico ou patrimonial’, ‘custos dos serviços prestados no período’ e outros, estarão subordinados ao foco principal nos aspectos em que houver conflito sobre qual o momento mais adequado para se reconhecer e registrar determinado evento. Portanto, os interessados nesses outros fluxos devem compreender suas limitações e efetuar os ajustes necessários aos seus objetivos. (MACHADO, 2005, p. 103)

As informações financeiras terão como principal fonte o SIAFI, enquanto as variáveis físicas virão dos outros sistemas governamentais e delinearão a disposição dos dados financeiros em parâmetros não existentes no SIAFI.

Os ajustes contábeis, segundo o Manual de Treinamento do Sistema (STN, 2010), consistem em inclusões e exclusões de valores à informação inicial, que é a despesa orçamentária liquidada e são desenvolvidos em duas etapas básicas:

### **1. Ajustes orçamentários**

São exclusões de valores que compõem a despesa orçamentária liquidada, mas que de acordo com o arcabouço conceitual não são considerados custos. Esses valores são identificados a partir da classificação orçamentária.

### **2. Ajustes patrimoniais**

A informação de custo obtida a partir do sistema patrimonial deve ser incluída na informação inicialmente obtida do sistema orçamentário. São valores que não compõem a execução orçamentária, tais como, depreciação, amortização, exaustão, consumo de estoques, etc. O sistema patrimonial também fornece subsídios para a identificação de valores que devem ser excluídos da despesa orçamentária liquidada, mas que não podem ser identificados a partir da classificação orçamentária, como é o caso das concessões de adiantamentos.



### 4.3 Estratégia de Desenvolvimento

O desenvolvimento do projeto pauta-se em uma visão gradualista, ou seja, não há a pretensão de ser um sistema pronto, mas um embrião que se aperfeiçoe gradativamente, conforme etapas previamente definidas. Assim, o sistema encontra-se em sua primeira versão e possui em seu escopo a obtenção de dados dos seguintes sistemas estruturadores:

- a) O Sistema Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPLAN, que gerencia o Plano Plurianual.
- b) O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que permite a execução orçamentária, financeira e contábil do governo federal.
- c) O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, que processa a folha de pagamento dos servidores do Poder Executivo.
- d) Sistema de Informações Organizacionais – SIORG, que apresenta a estrutura institucional do Poder Executivo Federal.

O Sistema de Informação de Custos é uma forma de interligação entre os Estruturadores e os sistemas internos das unidades administrativas e permitirá a visualização conjunta das dimensões financeira e físico-operacional nos níveis estratégico, tático e operacional.

Outros sistemas relevantes para geração de informações gerenciais, a exemplo do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG, e sistemas internos dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal, os denominados InfraSIG's, ainda não foram incorporados ao sistema, que atualmente está em uma nova fase de aprimoramento para incorporação de novas funcionalidades.

### 4.4 Plataforma Tecnológica

O sistema é um banco de dados que armazena informações extraídas dos sistemas transacionais. Nesse banco de dados, as diversas informações são relacionadas para permitir a consulta pelos usuários. A solução tecnológica é um data warehouse, que pode ser definido como um "banco de dados que armazena dados correntes e históricos de potencial interesse para os tomadores de decisão [...]” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 149).



A Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, apresenta como característica relevante de um Sistema de Informação de Custos a flexibilidade por meio de “uma ferramenta operacional que utilize recursos tecnológicos modernos, com estrutura flexível que possa absorver adaptações às diferentes realidades”. (SOF, 2008, p. 14).

#### 4.4.1 *Datawarehouse*

Os conceitos a seguir são importantes para o entendimento do funcionamento de um *datawarehouse*:

**OLTP (online transaction processing)** – processamento de transações on-line. São ferramentas utilizadas no processamento das atividades de negócio das organizações, são sistemas chamados transacionais. Esses sistemas tratam do negócio.

**OLAP (online analytical processing)** – processamento analítico on-line. São ferramentas utilizadas para análise dos negócios de uma organização. O OLAP permite uma análise multidimensional de dados. Laudon e Laudon (2007, p. 150) afirmam que a OLAP é uma das principais ferramentas para a denominada inteligência empresarial (*Business intelligence – BI*).

**Entidade** é uma categoria genérica que representa algo no mundo real. Podem representar pessoas, lugares ou coisas, sendo o ponto de partida das informações geradas.

**Atributo**, segundo Laudon e Laudon (2007, p.140), é uma característica específica de uma determinada entidade.

##### 4.4.1.1 Modelagem de dados

O modelo **entidade-relacionamento** é muito utilizado nos sistemas transacionais, sendo uma das mais populares. Os bancos de dados relacionais “organizam os dados em tabelas bidimensionais (denominadas relações) com colunas e linhas” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 140). As tabelas trazem os relacionamentos entre cada entidade e seus atributos. O modelo relacional busca sempre evitar redundâncias, pois sua principal preocupação é com o desempenho do sistema.



Quando existe a necessidade de informação que cruze diversas entidades e atributos, o modelo bidimensional não é a melhor solução, sendo utilizado o **modelo de dados multidimensional** com o uso de uma ferramenta OLAP, o que permite que “os usuários vejam os mesmos dados de diferentes maneiras, pois usa múltiplas dimensões” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 151). Esse modelo é representado por um cubo. Assim, um datawarehouse é um banco de dados que utiliza o modelo de dados multidimensional com o uso de recursos de ferramenta OLAP.

#### **4.5 Interface com o Usuário e Formas de Acesso**

A interface com o usuário se dá em um sistema plataforma baixa, e, portanto, mais amigável que os sistemas transacionais de origem dos dados. O ambiente gráfico permite fácil interação do usuário com a ferramenta, por meio do uso do mouse. O sistema utiliza ambiente web, com acesso fácil, além de permitir a ampliação do processo de transparência da gestão pública. Na internet, o acesso é feito por meio da URL: <http://www.tesourogerencial.stn.fazenda.gov.br>. A identificação do usuário ocorre por meio do código de CPF e senha de acesso. Após a identificação, o usuário tem acesso à tela inicial do sistema, onde constam diversas seções, tais como: relatórios compartilhados, lista de histórico, etc. A partir dessa tela o usuário já pode criar um relatório ou executar um relatório previamente formatado.

#### **4.6 Relatórios do Sistema**

O sistema permite ao usuário gerar relatórios personalizados, segundo suas necessidades, ou relatórios formatados, denominados “relatórios de bancada”. Os relatórios disponibilizados pelo órgão central de contabilidade ficam na seção denominada de Relatórios Compartilhados e podem ser acessadas por todos os usuários do sistema.

Internamente os relatórios de bancada são organizados segundo os objetos de custos principais do sistema, os quais se apresentam sob dois aspectos principais: orçamentário e institucional.



Os objetos de custos principais, conforme observados na organização dos relatórios do sistema são:

- Programas
- Função e subfunção
- Ações e seus produtos
- Órgãos ou unidades administrativas
- Investimentos

A definição dos objetos é conseqüência direta do objetivo principal do sistema, qual seja o de apurar os custos dos Programas e das unidades da Administração Pública Federal.

#### **4.7 Gestão do Sistema**

A gestão do SIC é de responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme consta da Lei 10.180/2001.

A estrutura da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme definida pelo Decreto 7.386/2010 possui a Subsecretaria de Contabilidade Pública que tem como competência segundo o artigo 21, inciso VII “ manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Desta forma, a estrutura institucional da Secretaria do Tesouro Nacional já contempla área específica para a gestão do sistema, o que é de extrema relevância pois dá ao SIC um tratamento institucional, colocando-o em um patamar de Sistema de Governo, conferindo-lhe estabilidade e garantindo a adequada manutenção e desenvolvimento.

Uma das conseqüências imediatas desta nova configuração institucional foi a edição da Portaria STN/157/2011 que cria o Sistema de Custos do Governo Federal, definindo para sua gestão uma estrutura matricial com a criação de setoriais de custos nos Ministérios e definindo a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central do sistema.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo apresentou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, demonstrando seu modelo conceitual, plataforma tecnológica e estrutura de gestão. O sistema é um produto em construção, tendo uma estrutura bastante flexível, mas com muitas etapas posteriores a serem superadas, tais como a incorporação de outros sistemas de gestão governamental, sem os quais a informação de custo não atingirá sua plenitude.

Uma das premissas do projeto de construção da ferramenta foi a de que não seriam feitas alterações nos sistemas de origem dos dados, os denominados Sistemas Estruturadores. Essa premissa deve ser abandonada no processo evolutivo do sistema, pois a informação de custo em seus aspectos quantitativo e qualitativo será indutora de alterações com o objetivo de refinamento dessa informação.

Quanto aos aspectos conceituais, o desafio está na idéia de coexistência de diversos métodos de custeio, o que permitiria uma utilização mais adequada dos métodos e um respeito às características individuais das diversas unidades administrativas. A grande vantagem está em permitir o avanço do sistema sem que se perca tempo com a discussão sobre os critérios de alocação de custos, a qual se restringirá a esfera interna de cada unidade.

Em termos de atendimento aos requisitos legais, em especial a Lei Complementar 101/2000 e a Lei 10.180/2001, o sistema atende a demanda por apurar os custos do programas e unidades administrativas.

A proposta de desenvolvimento gradual mostra-se coerente com a magnitude do desafio de implantar um sistema de custos na Administração Pública Federal e permite que a mudança cultural necessária ao bom uso da informação de custo desenvolva-se paralelamente à ampliação do escopo do projeto.

Sob o aspecto institucional, a criação da Subsecretaria de Contabilidade Pública traz a estabilidade institucional necessária ao desenvolvimento do sistema, o que já pode ser visto pela edição de normativo que estrutura o Sistema de Custos do Governo Federal e pela continuidade do projeto de aperfeiçoamento do sistema informatizado.



O Sistema de Informação de Custo do Governo Federal é um grande avanço na implantação de uma cultura de custos no setor público brasileiro, mas ainda é preciso o desenvolvimento de estudos que abordem os potenciais usos da informação de custo, fornecendo ao gestor público um suporte adequado para tomada de decisão.



## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. 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. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. 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. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 08 de outubro de 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.386, de 8 de dezembro de 2010. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 09 de dezembro de 2010.

\_\_\_\_\_. Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 10 de março de 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 2. ed. Brasília: Secretaria STNdo Tesouro Nacional, 2009. 279p.



BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Treinamento do Sistema de Informação de Custos**. Brasília: STN, 2010. 29p.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal: Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal**. Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF nº 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial no 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília: SOF, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento conceitual básico**. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: [http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf). Acesso em: 15 de maio de 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLANDA, Victor Branco de. **Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 2009.

HORNGREEN, Chalers T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2005. 196 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.



ROCHA, Wellington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese, USP, 1999.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.): **Custos no serviço público**, Brasília, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 1997. 76p.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

---

#### AUTORIA

**Welinton Vitor dos Santos** – Secretaria do Tesouro Nacional  
Endereço eletrônico: [welinton.vitor@fazenda.gov.br](mailto:welinton.vitor@fazenda.gov.br)

