



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Marcelo Lobo Aguiar

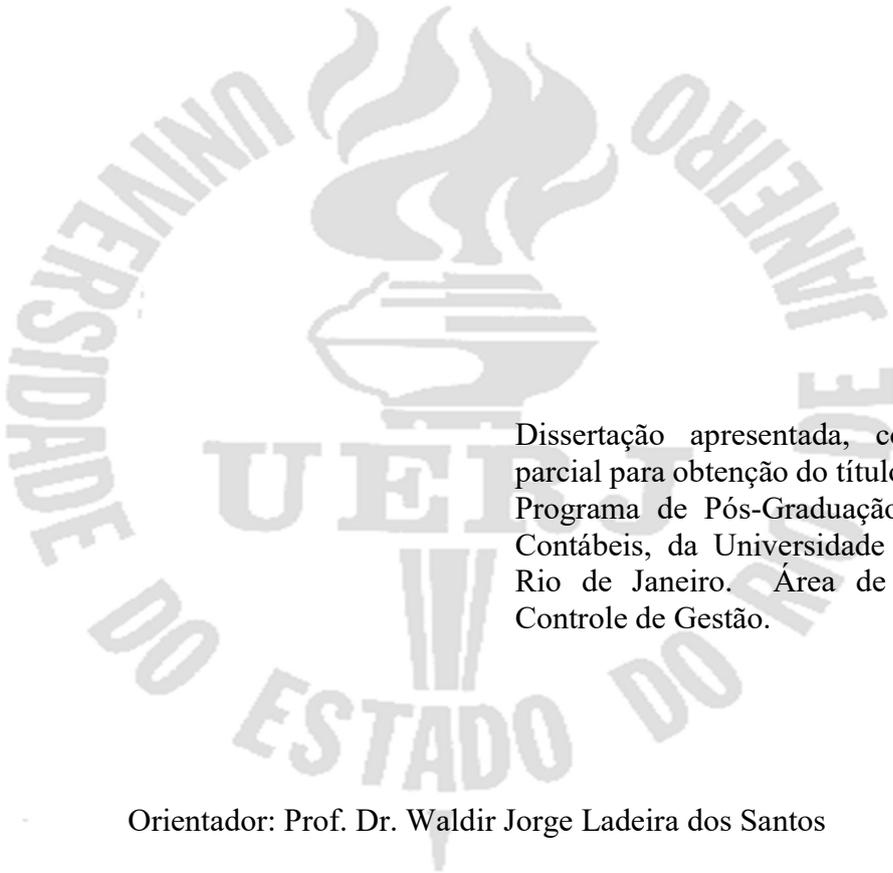
**Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão  
Pública**

Rio de Janeiro

2018

Marcelo Lobo Aguiar

**Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

A282 Aguiar, Marcelo Lobo.  
Desafios e benefícios da implantação de um sistema de custos na  
gestão pública / Marcelo Lobo Aguiar. – 2018.  
113 f.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos.  
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de  
Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f. 104-111.

1. Contabilidade de custo – Brasil – Teses. 2. Administração  
pública – Teses. 3. Contabilidade pública – Teses. I. Santos, Waldir  
Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.  
Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.4(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta  
dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Marcelo Lobo Aguiar

## **Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 30 de julho de 2018.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dra. Andréa Paula Osório Duque  
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

---

Prof. Dr. Sérgio Luiz de Argolo Bezerra  
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Rio de Janeiro

2018

## DEDICATÓRIA

Primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, ao meu pai Benedito, minha mãe Terezinha, minhas irmãs e em especial a Neila Travassos que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me deu força, perseverança e principalmente saúde, pois sem sua benção nada disso seria possível.

Aos meus pais Benedito e Terezinha pelo amor e carinho dispensado durante minha formação e pela exemplar educação que pude desfrutar, e hoje se refletem no ser humano que sou.

À Neila Travassos, minha companheira de todas as horas, que com muito amor, carinho e paciência, estimulou, em todas as suas etapas, a elaboração deste trabalho.

À minha amiga, Bárbara Soraya Barradas de França, pelo incentivo e ajuda que sempre teve por mim.

Ao Professor Doutor Waldir Jorge Ladeira dos Santos pelas extraordinárias aulas ministradas, compreensão com os meus problemas de saúde e orientação fornecida ao longo da pesquisa.

À Professora Doutora Andréa Paula Osório Duque, pela paciência, apoio incondicional e aprendizado adquirido durante este período.

A Banca Examinadora por sua disponibilidade, sua dedicação, suas críticas e seus elogios ao trabalho apresentado.

Aos colegas de mestrado pela ímpar convivência e companheirismo nesses dois anos.

A todo o corpo docente do Mestrado pelo esforço e dedicação durante o curso.

A Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais, especialmente aos meus chefes, José Carlos Silva Ramos e Suliman Tadei de Souza, pelo incentivo e oportunidade de desenvolvimento acadêmico e profissional, mediante a parcial liberação no trabalho.

Tem cuidado com os custos pequenos! Uma pequena fenda afunda barcos grandes.

*Benjamim Franklin*

## RESUMO

AGUIAR, Marcelo Lobo. *Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública*, 2018. 113 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

Para que possa haver maior eficácia e qualidade na gestão pública é de suma importância que o Setor Público analise as informações de custos. Um sistema de informações de custo deve disponibilizar as devidas informações em tempo real, proporcionando assim transparência e controle dos gastos públicos. Deste modo, este estudo objetiva analisar os desafios e benefícios da implantação de um sistema de custos em uma empresa pública. A metodologia utilizada é estudo de caso, com a técnica de entrevistas semiestruturadas com gestores da empresa pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM). Os resultados apontaram que os Sistemas de Informações de Custos no setor público se apresentam como ferramentas importantes para o referido setor apresentando eficiência e eficácia no controle dos gastos e na tomada de decisão, indispensáveis aos serviços que são ofertados à sociedade pela entidade pública. As informações de custos não estão apenas relacionadas com o controle de orçamento, mas também apoiam a avaliação de resultados e desempenhos, tomada de decisão do gestor, as funções de planejamento e orçamento e os programas de redução de custos e melhoria da qualidade do gasto de uma empresa pública.

Palavras-chave: Gestão pública. Custos. Orçamento. Tomada de decisão.

## ABSTRACT

AGUIAR, Marcelo Lobo. *Challenges and Benefits of Implementing a Cost Management System in Public Management*, 2018. 113 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

In order for there to be greater efficiency and quality in public management, it is of the utmost importance that the Public Sector analyzes cost information. A cost information system should provide the information in real time, thus providing transparency and control of public spending. Thus, this study aims to analyze the challenges and benefits of implementing a cost system in a public company. The methodology used is a case study, with the technique of semi-structured interviews with managers of the public company linked to the Ministry of Mines and Energy (MME), Mineral Resources Research Company (CPRM). The results showed that the Public Sector Cost Information Systems are presented as important tools for this sector, presenting efficiency and effectiveness in the control of expenses and in decision making, indispensable to the services that are offered to society by the public entity. Cost information is not only related to budget control, but also supports the evaluation of results and performance, manager decision making, planning and budgeting functions, and cost reduction programs and quality improvement of spending. a public company.

Keywords: Public management. Costs. Budget. Decision making.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Elementos da transparência das contas públicas.....	32
Figura 2 -	Leis Orçamentárias.....	42
Figura 3 -	Relatório do SIC de acompanhamento de projeto.....	85
Figura 4 -	Página inicial do Sistema de Gestão de Projetos.....	86
Figura 5 -	Página de preenchimento das informações dos projetos no SGP.....	87
Figura 6 -	PAT finalizado no SGP de departamento da CPRM.....	89
Figura 7 -	Página inicial da Solicitação de Autorização para Empenho.....	90
Figura 8 -	Página de preenchimento de solicitação orçamentária da SAE.....	90
Figura 9 -	Boletim de Apropriação de Pessoal.....	91
Figura 10 -	Relatório Gerencial de Custos da CPRM.....	92
Figura 11 -	Evolução dos Restos a Pagar da CPRM.....	93

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução da legislação de sistematização de informações contábeis no Setor Público .....	63
Quadro 2 - Classificação do controle exercido sobre a Administração Pública .....	72
Quadro 3 - Tribunais de Contas e seus âmbitos de competência .....	73
Quadro 4 - Roteiro de entrevista e objetivos almejados.....	79
Quadro 5 - Relação entre as questões de estudo de caso e objetivos específicos.....	81
Quadro 6 - Relação dos gestores com o gerenciamento de custos da CPRM .....	94
Quadro 7 - Gerenciamento de custos na CPRM .....	95
Quadro 8 - Processo de implantação de custos na CPRM .....	95
Quadro 9 - Desafios enfrentados pela CPRM no processo de implantação do sistema de custos .....	96
Quadro 10 - Conhecimento sobre o SIC .....	96
Quadro 11 - Finalidade da utilização do SIC .....	97
Quadro 12 - A apuração de custos e a percepção de avaliar decisões tomadas pelos gestores .....	97
Quadro 13 - As informações de custos e a responsabilização de maus gestores .....	98
Quadro 14 - Percepção da transparência nas contas públicas da CPRM .....	98
Quadro 15 - Benefícios e desvantagens da adoção de um sistema de custos.....	99
Quadro 16 - Palavras Finais .....	99

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia Geral da União
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
BAP	Boletim de Apropriação de Pessoal
BAS	Boletim de Apropriação de Serviços
BEV	Boletim de Equipamentos e Veículos
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CMPOF	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
CGU	Controladoria-Geral da União
DAF	Diretoria de Administração e Finanças
DEHID	Departamento de Hidrologia
DEST	Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais
DHT	Diretoria de Hidrologia e Gestão Territorial
DIORÇA	Divisão de Execução Orçamentária
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FOIA	Freedom of Information Act
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas a Setor Público
LAI	Lei de Acesso a Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
MME	Ministério de Minas e Energia
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NL	Nota de Lançamento
OCDE	Organization for Economic Co-operation and Development

OGU	Orçamento Geral da União
PAT	Programa Anual de Trabalho
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentária
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PLPPA	Projeto de Lei do Plano Plurianual
PPA	Plano Plurianual
SAE	Solicitação de Autorização para Empenho
SEGES/MP	Secretaria de Gestão
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SGM	Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral
SGP	Sistema de Gestão de Projetos
SIADS	Sistema Integrado de Administração de Serviços
SIAFI	Sistema de Administração e Finanças do Governo Federal
SIAPE	Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SLTI/MP	Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPI/MP	Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos
SRH/MP	Secretaria de Recursos Humanos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUPLAM	Superintendência de Planejamento e Métodos
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
USP	Universidade de São Paulo
TI	Tecnologia da Informação

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	15
<b>1</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	19
<b>1.1</b>	<b>Aspectos gerais sobre a Administração Pública.....</b>	19
1.1.1	<u>Administração Pública no Brasil.....</u>	22
<b>1.2</b>	<b>A Evolução da Administração Pública Burocrática à Administração Pública Gerencial.....</b>	26
<b>1.3</b>	<b>Considerações gerais sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.....</b>	31
1.3.1	<u>Lei da Informação.....</u>	35
1.3.2	<u>Lei da Transparência.....</u>	37
<b>1.4</b>	<b>Despesas Públicas.....</b>	39
<b>1.5</b>	<b>Leis Orçamentárias.....</b>	41
1.5.1	<u>Efetividade Orçamentária.....</u>	44
<b>1.6</b>	<b>Governança Corporativa.....</b>	50
1.6.1	<u>Empresas Públicas e a Governança Corporativa.....</u>	53
1.6.2	<u>As Diretrizes da OCDE para Governança Corporativa em Estatais.....</u>	55
<b>1.7</b>	<b>Sistema de Custos do Governo Federal.....</b>	57
1.7.1	<u>Desafios da Implantação.....</u>	58
1.7.2	<u>Benefícios da Implantação.....</u>	60
1.7.3	<u>Aplicabilidade no Setor Público.....</u>	62
1.7.4	<u>Modelo de Decisão.....</u>	65
1.7.5	<u>Peculiaridades do Controle de Gastos e Custos na Administração Pública.....</u>	67
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	74
<b>2.1</b>	<b>Método.....</b>	74
<b>2.2</b>	<b>Protocolo de estudo de caso.....</b>	75
2.2.1	<u>Visão geral de estudo de caso.....</u>	76
2.2.2	<u>Procedimentos de campo.....</u>	77
2.2.2.1	Unidade de análise.....	77
2.2.2.2	Coleta de dados.....	78
2.2.3	<u>Questões do estudo de caso.....</u>	80
2.2.4	<u>Guia para relatório de estudo de caso.....</u>	81
<b>3</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....</b>	82

<b>3.1</b>	<b>Sistema de Custos na CPRM.....</b>	<b>82</b>
3.1.1	<u>SIC na CPRM.....</u>	83
3.1.2	<u>Etapas do Processo.....</u>	85
<b>3.2</b>	<b>Aplicação das Entrevistas.....</b>	<b>93</b>
3.2.1	<u>A relação dos gestores com o gerenciamento de custos na CPRM.....</u>	94
3.2.2	<u>Implantação do Sistema de Custos na CPRM.....</u>	95
3.2.3	<u>Benefícios encontrados em relação à adoção de um sistema de custos.....</u>	97
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>101</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>104</b>
	<b>APÊNDICE A – Entrevista CPRM .....</b>	<b>112</b>
	<b>APÊNDICE B – Termo de Anuência .....</b>	<b>113</b>

## INTRODUÇÃO

O sistema de informação de custos é de suma importância para a gestão pública, pois registra, processa e traz informações acerca dos custos de bens e serviços que são ofertados a população. Assim sendo, a importância do tema “Desafios e benefícios da implantação de um sistema de custos na gestão pública”, podem ser avaliados pelo crescente número de iniciativas governamentais em todo o mundo, na última década, e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada.

O controle de custos da administração pública é essencial para as instituições governamentais, por este motivo, o princípio da eficiência foi constitucionalizado em 1998, por inserção do caput do artigo 37, da Constituição Federal de 1988, por meio de Emenda Constitucional (EC), onde o “gestor público deverá maximizar a utilização dos meios para obter maiores e melhores resultados em favor da sociedade”. Assim, há a necessidade de verificar se os custos refletem a realidade de consumo dos insumos. É preciso utilizar instrumentos gerenciais eficazes que mostrem, claramente, os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão que surtam maior eficiência, transparência e eficácia na aplicação dos recursos públicos.

A transparência nos gastos públicos, assim como os atos e fatos das entidades e de seus patrimônios e suas variações, cabe ao princípio da transparência da gestão fiscal que é um dos pressupostos básicos para o cumprimento da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece em seu artigo 1 § 1º que “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, além disso, esta lei deve interpretar e resumir os fenômenos que afetam as situações orçamentária, financeira e patrimonial da entidade.”

O Brasil vive uma crise econômica e política, a diminuição da arrecadação e, conseqüentemente, a escassez de recursos públicos obriga os gestores das empresas públicas a realizarem um planejamento mais eficiente, mas que ao mesmo tempo tenha a finalidade de suprir as demandas da sociedade.

Assim, “a gestão de custos no setor público significa administrar, gerenciar, tomar conta dos custos ou recursos consumidos por todas instituições” (BRASIL, 2012a) em busca de benefícios sociais e coletivos para atendimento das demandas apontadas. Machado (2002) cita que “Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas”.

Na Administração Pública, porém, sua aplicação encontra-se incipiente, tendo o assunto sido reforçado com a LRF 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, 2018a). Contudo, a implantação do sistema de informações de custos no Brasil iniciou, de forma efetiva, somente com a Portaria nº. 157 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de 9 de março de 2011, que dispõe sobre:

A criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União (BRASIL, 2018e).

Diante do exposto são poucas as empresas públicas com sistema de custos implantado ou em fase avançada de implantação, como exemplo, a Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), criada em 1969, como empresa de “economia mista, vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), com a missão estratégica de organizar e sistematizar o conhecimento geológico do território brasileiro”. Em 1994, se tornou empresa pública, e instituindo a era do Serviço Geológico do Brasil, com a missão de “gerar e disseminar conhecimento geocientífico com excelência, contribuindo para melhoria da qualidade de vida e desenvolvimento sustentável do Brasil”.

Nota-se, entretanto, que, embora haja benefícios, a implantação de um sistema de custos não é algo simples, em se tratando de gestão pública, assim parte-se da seguinte indagação: **Quais os desafios e benefícios de se implantar um sistema de gestão de custos em uma empresa pública?**

O presente trabalho se justifica devido a relevância que os gastos públicos representam, tanto para a sociedade, como para a comunidade acadêmica. Nota-se que, diante da grande responsabilidade que o Poder Público tem em atender a população, de forma eficiente, deve-se aplicar os recursos financeiros de um modo que atenda aos anseios dos cidadãos, no que se refere principalmente aos principais serviços relacionados a saúde, educação, segurança e outros.

Porém, a população apresenta-se desacreditada, diante de tantas informações sobre corrupção veiculadas, onde, nitidamente, os recursos financeiros públicos não estão sendo destinados de modo coerente. Assim, compreender os benefícios da importância da implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública, se torna relevante.

Outro fator de relevância está justamente nos dados relacionados a adequada gestão, que só se torna possível pela disponibilidade de informações fornecidas pelo referido sistema. A

implantação de um Sistema de Custos possibilita fornecer aos gestores, em tempo real, onde, quanto e como os recursos estão sendo utilizados, proporcionando transparência e controle nos gastos.

Faz-se necessário acrescentar que existe uma premente necessidade de investimento com eficácia e redução de desperdícios. Isso se dá devido à redução constante nos orçamentos, fazendo com que o gestor tenha que utilizar os recursos financeiros de forma consciente. Assim sendo, abordar o Sistema de Custos é também relevante neste sentido, uma vez que os investimentos no setor público precisam seguir regras estabelecidas, porém com rapidez, flexibilidade e qualidade.

Por fim, o presente trabalho se justifica também, devido ao desenvolvimento da tecnologia, que permite o fluxo rápido de informações, fazendo com que os cidadãos tomem conhecimento de todos os movimentos do Poder Público, sendo assim conhecedor de seus atos, independentemente de serem positivos ou negativos.

Entretantes, analisar a implantação de um Sistema de Custos, abordando os benefícios, embora seja relevante, não contempla todas as nuances deste tema, pois entende-se que para tal implantação, encontrar-se-á, muitos desafios. Assim, o presente trabalho se torna também relevante, pois apresenta as dificuldades presentes no setor público, referente a tal implantação.

## **OBJETIVO GERAL**

- Analisar os desafios e benefícios da implantação de um sistema de custos em uma empresa pública.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

De forma a auxiliar a solução do problema de pesquisa foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o sistema de custos implantado em uma empresa pública.
- Investigar a percepção dos gestores sobre os desafios e benefícios encontrados na implantação de um sistema de custos em uma empresa pública.

A dissertação está estruturada em quatro seções, além da introdução. A primeira seção aborda o referencial teórico, subdividido em breve histórico dos aspectos gerais sobre a Administração Pública e sua evolução passando do sistema burocrático ao sistema de administração gerencial, depois se discorrerá sobre o conjunto de ações do Estado relacionado a Atividade Financeira, na sequência são abordadas as Leis Orçamentárias e uma análise sobre o uso de Governança Corporativa em Empresa Pública. Na segunda seção é retratada a metodologia e a estrutura da coleta e análise de dados da investigação proposta. A terceira seção descreve a implantação de um sistema de custos em uma empresa pública e a opinião dos gestores acerca da implantação do sistema de custos e a quarta seção, as considerações finais. Os autores consultados estão listados nas referências.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda a evolução da administração pública burocrática à administração pública gerencial; o conjunto de atividades do Estado; leis orçamentárias e governança corporativa em empresa pública.

### 1.1 Aspectos gerais sobre a Administração Pública

O Estado tem como responsabilidade obter, guiar e aplicar os recursos financeiros necessários para realização do bem comum, ou seja, tem como responsabilidade administrar os recursos e ações necessárias a serem realizadas na sociedade, assim, é possível dizer que foi a partir do surgimento do Estado que nasceu a administração pública. Com o nascimento das sociedades civilizadas e elaboração da teoria do Estado moderno, houve uma substituição das necessidades apenas particulares para necessidades públicas, sendo o Estado apresentado como o provedor dessas necessidades.

Nos primórdios dos tempos o homem vivia isolado, porém, é intrínseco de sua natureza a vivência em grupos, quando passou a perceber essa necessidade foi se reunindo em tribos. Dallari (2013, p. 173) afirma que:

A primeira causa da agregação de uns homens a outros é menos a sua debilidade do que certo instinto de sociabilidade em todos inatos; a espécie humana não nasceu para o isolamento e para a vida errante, mas com uma disposição que, mesmo na abundância de todos os bens, a leva a procurar o apoio comum.

Para o homem é primordial se associar a outros indivíduos, seja por ter necessidade de se relacionar ou mesmo pela possibilidade de se beneficiar com tal relação, por meio da união de conhecimentos, experiências e produções. Leite (2007, p. 2) destaca que:

Aristóteles dissera que só os indivíduos de natureza vil ou superior procuram viver isolados, Santo Tomás de Aquino afirma que a vida solitária é exceção, que pode ser enquadrada numa de três hipóteses: *excellentia naturae*, quando se tratar de indivíduo notavelmente virtuoso, que vive em comunhão com a própria divindade, como ocorria com os santos eremitas; *corruptio naturae*, referente aos casos de anomalia mental; *mala fortuna*, quando só por acidente, como no caso de naufrágio ou de alguém que se perdesse numa floresta, o indivíduo passa a viver em isolamento.

Em determinado momento da história, após perceber a necessidade de viver em grupos, o homem passou a dividir as atividades, podendo-se perceber de forma notável o

surgimento de líderes, assim, os grupos humanos se tornavam um povo. De acordo com Mariano Júnior (1994, p. 17):

O homem, pela sua cultura, prepara modos de convivência, transforma relações sociais, por necessidade cria outros tipos de relações; e no decorrer do tempo, em consequência a todas as dificuldades que seu grupo enfrenta, criam-se reuniões de relações sociais, as instituições desse povo.

Nesse contexto, foi primordial a união dos indivíduos em sociedade para que viesse a ocorrer a formação do Estado, segundo Machado (2007, p. 56) o surgimento do Estado foi de suma importância para o estabelecimento de regras, para o autor “a organização jurídica do poder destinada a proporcionar, em determinado território, ordem, paz social, segurança e desenvolvimento a um povo nele fixado”.

Existem várias teorias para o surgimento do Estado, de acordo com a teoria da origem familiar do Estado. O mesmo se originou pelo fato de ter havido um desenvolvimento e uma ampliação da família. Já a teoria contratual do Estado acredita que ele se originou pela formação de uma convenção entre as partes. E a Teoria da origem violenta do Estado, o mesmo surge em decorrência da violência dos mais fortes.

Uma das características principais da concepção do Estado consiste na autoridade suprema caracterizada pela soberania, característica do Estado de ser uma ordem suprema que não se submete a nenhuma outra ordem superior. Em relação à soberania do Estado, Carrazza (2013, p. 26) leciona que:

Soberania é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder. Bem por isso, ele sobrepõe toda e qualquer autoridade (daí: supra, supramus, soberano, soberania). É atributo da soberania “impor-se a todos sem compensação” (Laferrière).

A soberania do Estado proporciona poderes externos e internos. No âmbito interno, os indivíduos submetem suas vontades ao poder do Estado; no âmbito externo, constitui a independência do Estado perante outros Estados. Assim, tendo como base essa soberania tem-se o desenvolvimento da administração pública. Conhecendo o contexto do seu surgimento inicia-se uma abordagem sobre sua conceituação.

Em linhas gerais, a administração caracteriza-se pela atuação, em nível interno na organização, que procura otimizar as relações recursos-operação-produção/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam as atividades da entidade, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais (PEREIRA, 2001).

A administração pública, para Dias (1998), trata-se de um sistema dinâmico e complexo, sendo responsável por prestar os serviços à sociedade, buscando eficiência dos serviços públicos para que, assim, se possa melhor atender à população.

Martelane (1991) elucida que existem dois pontos fundamentais para que a administração pública seja eficiente, sendo um permanente, o qual é formado por trabalhadores de carreira com objetivos e culturas formados no seio da organização, e outro não permanente, sendo composto por administradores políticos que seguem objetivos externos.

Slomski (2003, p 366) expõe que serviço público é “[...] o conjunto de atividades meio e de atividades fins exercidas ou colocadas à disposição da sociedade, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade”.

Ainda com base no autor é possível afirmar que as atividades-meio possuem a finalidade de assegurar os controles internos da administração pública no que diz respeito ao assessoramento, chefia e serviços auxiliares. Já as atividades fins são responsáveis por assegurar os serviços que se caracterizam como essenciais, complementares e públicos, devendo promover o bem-estar da sociedade.

Conceituando administração pública, Meirelles (2016) afirma que consiste no conjunto de órgãos que possuem a finalidade de alcançar os objetivos traçados pelo Governo. Em sentido material, segundo o autor, trata-se do conjunto de funções necessárias aos serviços públicos, e em sentido operacional, trata-se do desempenho duradouro e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Freitas (1997, p. 55) conclui que:

A administração pública goza de prerrogativas, não tanto por supremacia, mas por legitimidade funcional. E que “nessa linha, gradativamente temos que rever antigos conceitos, porquanto faz-se indispensável reconhecer que a administração resulta tão ou mais devedora de obediência ao princípio da dignidade da pessoa humana, mormente quando se espera que seja exemplar o seu acatamento dos princípios, não apenas o da legalidade, mas do complexo inteiro dos princípios supremos. Em outras palavras, temos que reverter o caldo de cultura que permite ao Estado despontar, não raro, como um bizarro Estado de não-Direito, no qual os compromissos resultam não-honrados, falta a continuidade das políticas públicas, acentuam-se as dificuldades de fiscalização permanente e impessoal. Este conceito precisa ser fortalecido, já no campo doutrinário, já no campo empírico, pois ainda há vários degraus para que se possa alcançar um patamar satisfatório de concretização. Sem esta, não há como falar em manejo acertado do princípio do interesse público, o qual requer, por múltiplas vias, a democratização do controle princípio lógico e a firmeza do desempenho do Estado no que tange as funções essenciais.

Dessa forma, tem-se que a administração pública é regida por princípios que visam garantir sua qualidade e garantir a execução de políticas públicas que visem o interesse da população.

Assim, observa-se que administração pública é a atividade pela qual os gestores públicos buscam satisfazer as necessidades de interesse público, para tanto, buscam interpretar as carências e anseios da sociedade e atendê-las por intermédio dos serviços públicos (GERIGK et al., 2007). O mesmo autor conclui ainda que a administração pública objetiva dar respostas concretas às necessidades da sociedade, gerindo da melhor forma os recursos públicos (humanos, financeiros, econômicos e patrimoniais) disponíveis visando sua otimização.

Kohama (2003, p. 31) expõe que “verifica-se a existência de uma íntima sintonia entre a administração pública e o serviço público, fazendo pressupor, clara e nitidamente, que a execução deste seja feita privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação”.

De acordo com Corbari et. al (2007, p. 2):

O modelo burocrático de administração pública, ainda em voga, não consegue mais apoiar os processos de gestão necessários para atender as demandas da sociedade sendo alvo de diversas críticas. Estas críticas aludem, dentre outros fatores, a sua auto referência, a dicotomia entre política e administração e a preocupação excessiva com o formalismo ao invés dos resultados efetivos das ações governamentais.

Como respostas à crise deste paradigma, surgiram correntes de pensamento internacionais, principalmente na Inglaterra, de que uma das soluções poderia ser a implementação de novos modelos de gestão. (CORBARI et. al, 2007).

Assim, verifica-se que a administração pública surgiu com o próprio nascimento da civilização, sendo modificada no decorrer dos tempos de acordo com as novas exigências e necessidades da sociedade, se adaptando às modernizações e inovações tecnológicas, devendo sempre ter em vista o interesse público, coletivo e a preservação do bem-estar social.

### 1.1.1 Administração Pública no Brasil

Na execução das atividades na esfera pública, se obedece aos princípios básicos implícitos ou expressos no texto constitucional, mais precisamente no artigo 37. Pela verificação do cumprimento harmonizado é que suas atividades podem ser controladas.

De acordo com o artigo 37 da Constituição Federal, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Além desses princípios faz-se mister destacar o princípio da economicidade.

O Princípio da Legalidade afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. (Artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal). O princípio da legalidade é uma garantia para o gestor público, pois todos os atos da administração pública deverão estar respaldados em lei, limitando a atuação dos Entes Federados, visando à proteção da sociedade, em relação ao abuso de poder.

Mello (2011, p. 56) discorre sobre o princípio da legalidade, afirmando que:

Para avaliar corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo cumpre atentar para o fato de que ele é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – administrativo – a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se através da norma geral, abstrata e impessoal, a lei, editada pelo Poder Legislativo – que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social – garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização da vontade geral.

O Princípio da Moralidade, segundo Cardozo (1999, p. 157) é “aquele que determina que os atos da administração pública devam estar inteiramente conformados aos padrões éticos dominantes na sociedade para a gestão dos bens e interesses públicos, sob pena de invalidade jurídica”.

Ao gestor público, não basta cumprir os estritos termos da lei, é necessário que seus atos sejam verdadeiramente adequados à moralidade administrativa e aos padrões éticos de conduta que orientem sua realização.

O Artigo 5 da Constituição Federal assegura que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. O Princípio da Impessoalidade vem garantir a lisura e imparcialidade nos atos públicos, sem proteção, favoritismo ou perseguições.

Segundo Mello (2011, p.68):

No princípio da impessoalidade se traduz a ideia de que a administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia.

O Princípio da Publicidade constitui-se em requisito (formal) de eficácia da gestão pública, todos os atos da administração pública devem ser divulgados oficialmente. Esse princípio não deve ser confundido com o da Transparência, embora com ele guarde relação.

A gestão pública tem obrigação de dar ampla transparência a todos os atos que praticar, além de fornecer todas as informações solicitadas pelos particulares, sejam públicas, de

interesse pessoal ou mesmo personalíssimas, que constem de bancos de dados públicos, pois, como regra geral, nenhum ato administrativo pode ser sigiloso.

Quanto ao Princípio da Economicidade, o mesmo está estabelecido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, e volta-se para a promoção dos resultados esperados pela administração pública demandando o menor custo possível. Trata-se da busca pela união da qualidade, da celeridade e da redução de custos, seja para a prestação de serviços ou para o comércio de bens públicos.

Justen Filho (2005, p. 38) elucida que “a administração pública está obrigada a gerir os recursos financeiros do modo mais razoável. O princípio da economicidade pode reputar-se também como extensão do princípio da moralidade”.

Em relação ao princípio da eficiência, Meirelles (2016, p. 90) discorre que:

Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

O Princípio da Eficiência atribui ao gestor público que os atos realizados pela administração pública deverão ser realizados com agilidade, perfeição e economia, com resultado satisfatório dos serviços prestados à sociedade. A próxima subseção faz uma abordagem em torno da eficácia e eficiência na gestão pública.

O Princípio da Eficiência em seu contexto amplo exige a satisfação das necessidades da sociedade, desempenhando as atividades da administração pública de forma satisfatória, assim, apesar de este princípio ter sido inserido na Constituição recentemente, a necessidade de eficiência data de bastante tempo, haja vista que o dever do Estado é justamente atender às necessidades da população. Para se entender o princípio da eficiência cabe diferenciar eficiência e eficácia.

Catelli (2001, p. 65) facilita a compreensão dos conceitos de eficiência e eficácia quando discorre que:

Eficácia diz respeito a resultados [...], trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade”; a eficiência, por sua vez, “diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas [...] definida pela relação entre volumes produzidos e recursos consumidos.

Com o objetivo de garantir o bom funcionamento da máquina administrativa, a Constituição Federal estabeleceu a eficiência como um dos princípios constitucionais a ser observado pela administração pública na execução de suas atividades, objetivando a realização de seus serviços, com o menor custo para os cofres públicos.

Gibson, Ivancevich e Donnelly (1988, p.64) explicam que, “do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados”. Desta forma, a eficácia diz respeito ao cumprimento da missão da organização pública.

Para Rezende (2001, p. 121), o conceito de eficiência diz respeito “à apuração da racionalidade como que os recursos alocados a determinados programas são utilizados” e implica “a seleção da forma pela qual a produção de determinado bem ou serviço deve ser efetuada de modo que minimize o respectivo custo”.

Anthony e Herzlinger (1980, p. 83) assim definem eficiência e eficácia:

Eficiência – é a taxa de produto por unidade de insumo, ou a quantidade de produto por unidade de insumo. A unidade A será mais eficiente do que a unidade B se: (1) ela usa menos recursos do que a unidade B, mas apresenta o mesmo produto...; ou (2) ela usa os mesmos recursos que a unidade B, mas apresenta um maior produto. Eficácia – é a relação entre os produtos de uma unidade e seus objetivos. Quanto mais aqueles produtos contribuem para seus objetivos, mais eficaz será a unidade [...].

Baseando-se nas citações acima, se pode afirmar que uma administração pública eficiente é aquela que consegue os melhores resultados com menor dispêndio possível de recursos, e é eficaz quando esses resultados alcançam os objetivos, que deverão ser constantemente avaliados por se tratarem de recursos públicos.

Peleias (1992, p. 56) expõe que “avaliar reporta-se à ideia de fazer uma apreciação, um julgamento ou atribuir um conceito diante de expectativas preestabelecidas”. Dessa forma, a avaliação do nível de eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos é possível por meio da existência de padrões estabelecidos. Catelli (2001, p. 197) corrobora expondo que “avaliar um desempenho passa a ser, assim, um meio para se tomar decisões adequadas”.

Corbari et al (2007, p. 7) entende que:

A avaliação de desempenho constitui um processo complexo que incorpora, “além das características informativas necessárias para se julgar ao processo e gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle”. Sob este enfoque, a avaliação de desempenho integra-se ao processo de gestão, visando à otimização dos recursos na busca da eficiência organizacional.

Para se medir a eficiência e a eficácia, é necessário que se definam indicadores para a avaliação da obtenção dos objetos e metas traçados. Lagioia et al. (2008) expõem que o indicador traduz uma relação entre duas variáveis, tanto na representação de qualidade como também de quantidade de um fenômeno. Esta capacidade de capturar informações, com vistas à avaliação de desempenho do controle de uma entidade faz do indicador um elemento importante para o gerenciamento administrativo. Com as exigências da Lei Complementar nº

101/2000, os indicadores tornaram-se obrigatórios para se ter a real situação financeira e econômica da gestão pública, facilitando o controle social.

## **1.2 A Evolução da Administração Pública Burocrática à Administração Pública Gerencial**

Inicia-se esta subseção apresentando uma análise da Evolução da Administração Pública Brasileira.

O Estado é um ente personalizado que se apresenta exteriormente, nas relações internacionais e, internamente, como pessoa jurídica de direito público, capaz de adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica (CARVALHO FILHO, 2010, p. 1).

Tomando como norte que a Administração integra a organização estatal, é evidente que o modo de ser e atuar do Estado e os seus valores repercutem na configuração dos conceitos e institutos do direito administrativo (MEDAUAR, 2015, p. 39).

Medauar (2015), em seu livro *Direito Administrativo Moderno*, afirma que o Estado, no início do século XXI, em geral tem suas atividades permeadas pela valorização dos direitos e garantias do indivíduo, isolado ou em grupos. A autora afirma ainda que além dos direitos clássicos fundamentais (direito à vida, à integridade física, de locomoção, de manifestação do pensamento etc.) e dos direitos políticos (direito de votar e ser votado, direito à formação de partidos políticos), as Constituições dos Estados preveem direitos sociais, tais como direitos ao trabalho, moradia, instrução, saúde, previdência, meio ambiente, lazer e de não ser lesado como consumidor.

A nova concepção de Estado se relaciona à necessidade de conformação dos textos constitucionais aos direitos fundamentais. A previsão de tais direitos no ordenamento jurídico fez com que a organização e funções do Estado estivessem sempre em consonância com o direito e em estrita observância ao princípio da legalidade (FURTADO, 2010, p. 32).

Segundo Medauar (2015, p. 41) a preocupação com o social traz reflexos de peso na atividade da Administração e nos institutos do direito administrativo. A Administração passa a ter também funções de assistência e integração social, em cumprimento de exigências de justiça e dos direitos sociais declarados na Constituição federal, havendo uma interdependência entre a atuação administrativa e as necessidades da população.

O ordenamento jurídico disciplinador do estado, que deve não apenas ser de direito, mas também democrático, passa a definir as funções e os limites do Estado, bem como a organizar a sua estrutura, tendo em vista não apenas a realização e a harmonização dos direitos individuais, mas também a realização da dignidade da pessoa humana e da segurança jurídica (FURTADO, 2010, p. 32).

Após a Segunda Guerra Mundial, o Estado passou a ter um papel mais efetivo perante a sociedade, Furtado (2010, p. 32) define da seguinte forma:

A partir, sobretudo do fim da Segunda Grande Guerra, o Estado passou a ser chamado a intervir de forma mais efetiva na sociedade e na economia. Com o surgimento do Estado Democrático e Social, que passou a desempenhar tarefas de empresário, de investidor e de prestador de serviços públicos, verificou-se o início do agigantamento estatal e uma de suas consequências foi a criação de empresas estatais incumbidas de desempenhar diversas atividades, inclusive aquelas que no modelo anterior haviam sido atribuídas a empresas privadas concessionárias de serviços públicos.

No mesmo sentido Medauar (2015, p. 38) afirma:

À medida que se foram ampliando as funções do Estado aumentaram as atividades da Administração. Hoje adquiriu dimensões gigantescas e tornou-se fundamental na vida da coletividade, sendo fator condicionante de grande parte das relações econômicas e sociais dos indivíduos, com responsabilidade sobretudo, de buscar meios para a efetivação dos direitos assegurados pela Constituição. Daí resulta a enorme variedade e complexidade das atribuições que exerce.

No Brasil, no final da década de 70, o resultado do processo verificado pelos anos anteriores foi o imenso endividamento público e o agigantamento do Estado, cuja intervenção se fazia sentir em todos os setores da sociedade e da economia, resultando num Estado grande, caro, ineficiente e fraco. (FURTADO, 2010, p. 41).

No entendimento de Di Pietro (2012, p. 27) as inovações no âmbito do direito administrativo no Brasil foram introduzidas após a promulgação da Constituição de 1988, na qual a adoção de princípios do Estado Democrático de Direito, previsto no sistema da *common law*, e do direito comunitário europeu, que canalizou na chamada Reforma do Estado, em que infere-se a Reforma da Administração Pública.

Furtado (2010, p.41) relata que a crise no Estado se tornou evidente durante a década de 1980 e demonstrou a incapacidade dos mecanismos do Estado Social de atender as demandas da população. Dessa forma, para que não pudessem ser abandonados os ideais do Estado Democrático e Social, outros mecanismos de intervenção estatal foram desenvolvidos, uma vez que a sociedade exigia respostas rápidas e eficientes do Estado.

O fim do século XX mostrou a necessidade de nova evolução na concepção do Estado. O processo de globalização, os avanços tecnológicos, em especial na área de comunicações em

massa, e a velocidade com que passaram surgir novas relações jurídicas ou situações nunca apresentadas ao Estado obrigaram-no, mais uma vez, a redefinir sua atuação. A nova concepção de Estado, segundo o Ministro Bresser Pereira (1996, p.10), deveria ter as seguintes características:

A proposta de reforma do aparelho do Estado parte da existência de quatro setores dentro do Estado: (1) o núcleo estratégico do Estado, (2) as atividades exclusivas do Estado. (3) os serviços não-exclusivos ou competitivos, e (4) a produção de bens e serviços para o mercado. (...). Na união os serviços não exclusivos do Estado mais relevantes são as universidades, as escolas técnicas, os centros de pesquisa, os hospitais e os museus. A reforma proposta é de transformá-los em um tipo especial de não-estatal, as organizações sociais. A ideia é transformá-los voluntariamente, em “organizações sociais”, ou seja, em entidades que celebrem um contrato de gestão com o Poder Executivo e contem com a autorização do parlamento para participar do orçamento público.

O Brasil na década de 1990 passava por uma proposta de transformação e reforma do Estado. Tal transformação criou força com o governo do Presidente Fernando Collor de Mello, que iniciou o processo de “ruptura” do “passado intervencionista”, no qual foram introduzidas as primeiras formas de redução dos gastos do Estado e tentativa de melhora da aplicação dos recursos públicos nos serviços públicos essenciais, tais como: saúde, educação, entre outras políticas sociais. Dessa forma, a ênfase da “reforma” estava na redefinição do papel do Estado, justificada pela “crise do Estado intervencionista”, sendo uma crise de eficiência.

A justificativa do governo para implementação da reforma era a proposta de uma administração pública gerencial. Um modelo de gestão administrativa que tinha como pressuposto melhorar a capacidade de gestão e controle público do Estado. Essa nova forma de administrar foi apresentada como a solução para a ineficiência apresentada na gestão “intervencionista”, substituindo a forma de governar apresentada até o momento.

Uma das primeiras medidas tomadas pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso foi à implementação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), comandado pelo ministro Luiz Carlos Bresser Pereira. Em dezembro de 1995, por meio do Decreto nº. 1.738, foi criado um Conselho de Reforma do Estado, ligado ao Ministério da Administração e Reforma do Estado.

O governo brasileiro justificava a iminência de uma reforma estatal devido às transformações que a globalização estava impactando na economia mundial e consequentemente na economia nacional. Dessa forma a transformação na Administração Pública otimizaria os problemas ocorridos ao longo dos anos no país.

O significado de reforma do Estado seria para Bresser Pereira (1996, p.8):

- 1) Tornar a administração pública mais flexível e eficiente;
- 2) reduzir o seu custo;
- 3) garantir ao serviço público, particularmente aos serviços sociais do Estado, maior

qualidade; e (4) levar o servidor público a ser mais valorizado pela sociedade ao mesmo tempo em que ele valoriza mais o seu trabalho, executando-o com mais motivação.

O Estado moderno, socialdemocrata, seria constituído, segundo Bresser Pereira (1996, p.8), por duas esferas fundamentais: um núcleo burocrático voltado para a consecução das funções exclusivas do Estado, e um setor de serviços sociais e de obras de infraestrutura. A reforma do aparelho administrativo do Estado partiria destas premissas.

O núcleo burocrático estaria:

[...] voltado para as funções de governo, que nele se exercem de forma exclusiva: legislar e tributar, administrar a justiça, garantir a segurança e a ordem interna, defender o país contra o inimigo externo, e estabelecer políticas de caráter econômico, social, cultural e do meio ambiente (BRESSER PEREIRA, 1996, p. 8).

O setor de serviços faria parte do Estado, mas não precisando ser prestado apenas pelo governo. As funções de cuidar da educação, da pesquisa, da saúde pública, da cultura, e da seguridade social, são funções que também existem no setor privado e no setor público não estatal das organizações sem fins lucrativos (BRESSER PEREIRA, 1996). A principal vantagem trazida pela reforma seria a superação do modelo de administração pública formal patrimonialista e burocrática para uma administração gerencial, onde predominaria os valores de eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.

A chamada administração gerencial estaria baseada em:

Conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática é quem dá legitimidade as instituições e que, portanto, se torna “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado. (BRASIL, 1995).

Justificava-se pela ineficiência com controle dos gastos públicos e com a tarefa de terminar com a Administração Pública Intervencionista implementando uma nova forma de pensar a Administração do Estado.

Segundo Feitosa (2012, p. 35), a Reforma do Estado ocorrida na década de 1990 foi marcada:

[...] pelo forte traço do neoliberalismo, recorrendo as mais variadas formas de redução da presença do Estado nas atividades econômicas e, sobretudo, na prestação de serviços públicos (desestatização, privatização e desregulamentação). Os fundamentos utilizados pelos idealizadores do projeto abarcavam os gastos cada vez maiores do Estado Social, decretando sua falência frente ao novo padrão de acumulação pelo mercado e, ainda, a incapacidade do Estado em atuar como regulador do pacto social, ressaltando, então, a necessidade de uma ação social eficaz capaz de enfrentar os crescentes problemas de setores prejudicados pelo atual modelo de concentração acelerada da renda e do capital.

Nesse sentido, ocorre uma espécie de remodelagem da administração nos idos dos anos 90, principalmente com o advento da Constituição Federal, fazendo com que a Administração Pública se dividisse e se tornasse mais eficiente para assim obter êxito nos ditames constitucionais. De acordo com Meirelles (2016), a administração tem como um de seus deveres a eficiência, corroborando assim com o artigo 37 da Constituição Federal que define a eficiência como um os princípios da administração pública.

Levando pelo lado de contribuição de cada cidadão por meio dos tributos que pagam, estes têm o direito de receberem uma prestação de serviço de qualidade. Assim, este usuário tem condições legais de exigir que o Estado o atenda com dignidade e respeito.

Deste modo, a Administração Pública criou um procedimento que tem sido demasiadamente útil aos contribuintes. Trata-se da “ouvidoria”, um órgão que recebe reclamações e reivindicações, dando suporte e procurando melhorar o serviço público. Ao se utilizar o modelo gerencial de administração, a gestão pública passa a ser bem semelhante a gestão privada, buscando atingir resultados, reduzir custos, reduzir o controle e melhorando assim os resultados.

Entende-se que o excesso de controle é responsável por maior morosidade e aumento nos custos da máquina estatal fazendo com que os processos sejam longos, burocráticos e permeados de exigências legais, não havendo assim a eficiência necessária (MARTINS, 2010).

Para Di Pietro (2012, p. 73):

Reformar o Estado significa melhorar não apenas a organização e o pessoal do Estado, mas também as finanças e todo o seu sistema institucional-legal, de forma a permitir que o mesmo tenha uma relação harmoniosa e positiva com a sociedade civil. A reforma do Estado permitirá que seu núcleo estratégico tome decisões mais corretas e efetivas, e que seus serviços – tanto os exclusivos, quanto os competitivos, que estarão apenas indiretamente subordinados na medida que se transformem em organizações públicas não estatais – operem muito eficientemente.

Assim, o princípio da eficiência é mais econômico do que jurídico, visando em primeiro lugar trazer bons resultados ao serviço público, com uso de recursos reduzidos. Criou-se, então, o contrato de gestão, trazendo mais flexibilidade ao setor público, criando parcerias com o setor privado e melhorando a qualidade do serviço prestado (MARTINS, 2010).

Nota-se que há ainda um longo caminho a ser percorrido, para que haja mudanças de paradigmas que se encontram totalmente centrados no Estado para o cidadão. Assim, não basta apenas oferecer serviços de qualidade, é necessário também atentar para as mais variadas dimensões que se fazem presentes no exercício como: o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar social, o desenvolvimento, a igualdade e a

justiça igualitária. Entende-se então que, sair do serviço à burocracia e colocar a gestão pública a serviço do resultado dirigido ao cidadão.

### **1.3 Considerações gerais sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**

A administração pública sempre foi vista com muito receio e desconfiança pela população em geral devido às denúncias de desvios de verbas públicas, corrupção, impunidade, desonestidade, comissão parlamentar de inquérito, falta de ética, desvio de bens públicos, obras inacabadas, fraudes em processos de licitação/compras, superfaturamento de obras e/ou serviços, publicidade oficial usada para promoção pessoal, nomeação de servidores sem concurso público, nepotismo e outras fraudes que a toda hora são reveladas pela mídia. No entanto, com a esperança de ver apagadas da administração pública estas “falcatruas” e de garantir uma boa distribuição dos recursos públicos, foi elaborada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ou Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, como promessa de moralização da administração pública.

A LRF foi elaborada, de acordo com Andrade et al (2005), visando substituir a administração pública burocrática pela gerencial, a fim de propiciar maior crescimento e desenvolvimento econômico no país. Desta forma, a LRF veio para tentar sanar problemas provenientes do mau uso dos recursos públicos, conforme menciona Motta (2002, p. 21):

Os recursos públicos são, acertadamente, considerados como elementos vitais do organismo político, uma vez que o mantém vivo e em atividade, habilitando-o a cumprir suas funções essenciais. Se houver deficiência, nesse particular, ocorrerá um dos seguintes malefícios: ou o povo ficará sujeito a contínuos saques, em substituição a um modo mais convincente de atender às necessidades públicas, ou o governo mergulhará em fatal atrofia, não tardando muito a perecer.

De fato, é preciso haver políticas públicas que possam atender às necessidades da população, conforme consta na Lei Complementar nº. 101/2000 que trata das finanças públicas e regulamenta o artigo 165, § 9º da Constituição Federal. Segundo Harada (2001, p. 230):

[...] quando a administração pública é orientada por um projeto político sério e consequente, os gestores assumem a tarefa de coordenar as iniciativas dirigidas para compatibilizar a aplicação das receitas com as necessidades e demandas prioritárias da sociedade, estabelecendo metas derivadas do interesse público.

Ressalta-se que a LRF brasileira teve como inspiração vários modelos já existentes, como da América, da Europa, da Nova Zelândia e até mesmo da América Latina. Contudo, em

sua maior parte, de acordo com Londero et al. (2006), a inspiração veio das diretrizes do Fundo Monetário Internacional (FMI), que considera a transparência como uma das principais características da boa governança.

Conceituando a LRF, vale verificar a palavra responsabilidade que deriva de “responder”, do latim *respondere* que significa responsabilizar-se, assumir as consequências dos próprios atos. (ANDRADE et al, 2005).

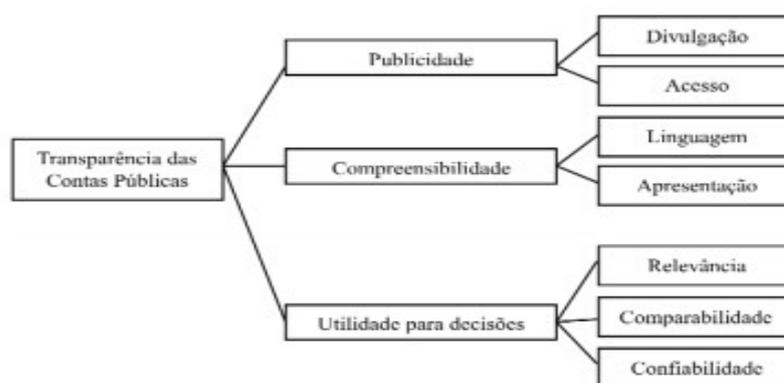
No que se refere à administração pública seu melhor significado é a transparência, em que se exige ampla divulgação de seus planejamentos e resultados, através de publicação nos órgãos oficiais. O intuito é que as atividades financeiras exercidas pelo Estado possam garantir a manutenção das necessidades públicas revertendo em conforto e comodidade para o cidadão.

Para Barros (2001, p. 24):

Obter representa a RECEITA PÚBLICA; despender, a DESPESA PÚBLICA; gerir, o ORÇAMENTO PÚBLICO, e criar, o CRÉDITO PÚBLICO. Neste diapasão, a atividade financeira do Estado volta-se para obter a soma de dinheiro indispensável para a sua manutenção, revertendo-a em despesas, para seus gastos, gerindo, administrando, cuidando da receita e despesa, através de uma peça chamada Orçamento, ao mesmo tempo em que, diante de certas conjunturas, ele cria novas fontes de receitas, utilizando de seu Crédito, quer para suprir uma deficiência de caixa, ou para atender um programa de governo.

A Figura 1 demonstra um fluxograma que engloba os elementos da transparência das contas públicas.

Figura 1 - Elementos da transparência das contas públicas



Fonte: Platt Neto et al. (2007).

Nesse contexto, fica claro que a LRF foi elaborada para fazer com que os recursos da administração pública sejam utilizados para fornecer bem-estar à sociedade, ao conduzir a um desenvolvimento econômico sem dívida excessiva. No texto da LRF é possível perceber, ainda, a busca por assegurar a observância de parâmetros de sustentabilidade da política fiscal por meio de sanções tanto pela esfera individual quanto pela esfera de responsabilidade.

Com base na LRF, é possível dizer que a administração pública deve ser orientada por quatro princípios, quais sejam: planejamento, transparência, controle e responsabilidade, sendo estes enquadrados nos princípios constitucionais elencados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Conceituando os princípios da LRF (Brasil, 2018a):

- Planejamento – é feito por intermédio de mecanismos, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos.
- Transparência – é a ampla divulgação dos relatórios nos meios de comunicação, inclusive na internet, para que todos tenham oportunidade de acompanhar como é aplicado o dinheiro público.
- Controle – é a ação fiscalizadora, aprimorada por maior transparência e pela qualidade das informações.
- Responsabilização – são sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos. Essas sanções estão previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal, Lei nº. 10.028, de 19 de outubro de 2000.

Nesse contexto, a LRF trouxe inúmeras mudanças para a administração pública no Brasil, como, por exemplo, o fato de exigir que metas fiscais trienais e de corte nos três poderes, legislativo, judiciário e executivo, fossem estabelecidas, ou mesmo, a vedação de condutas indesejáveis, principalmente quando se tratar de dívidas entre entes da Federação. Enfim, seu objetivo está voltado para a melhoria da administração pública, buscando que a mesma fosse feita de forma transparente contando com a boa conduta de seus administradores, tanto que estabeleceu punições para aqueles que infringissem suas regras.

A LRF abrange, de forma obrigatória, todos os entes públicos. Assim, tanto a União, quanto os Estados e os Municípios devem observância aos seus dispositivos, bem como, todos os seus Poderes, órgãos e entidades dependentes, como os fundos, as autarquias, as fundações e empresas estatais, abrangendo, ainda, o Poder Executivo, o Poder Legislativo, inclusive os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público.

Envolve, portanto, a administração direta, definida por Kohama (2003, p. 34-35) como “aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo”. E a administração indireta caracterizada como serviço público ou de interesse público.

A partir da Lei Complementar nº. 101/2000, os gestores públicos foram obrigados a adaptar suas gestões para obedecer às normas estabelecidas nesta lei. A sua não subordinação resulta em sanções institucionais contra os próprios sujeitos. (ANDRADE et al, 2005).

Cruz et al (2001, p. 16) abordam aspectos do artigo 1º, §1º, da LRF no que diz respeito à gestão fiscal responsável:

a) ação planejada e transparente; b) prevenção de riscos e correção de desvios; c) afetação do equilíbrio das contas públicas; d) cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas; e) obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas; f) condições no que tange a renúncia de receita; g) condições no que tange a geração de despesas com pessoal; h) condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social; i) condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidadas e mobiliárias; j) condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita; k) condições no que tange a concessão de garantias; l) condições no que tange a inscrição em restos a pagar.

Segundo Cruz et al (2001, p.16), o propósito do planejamento para a administração, é “identificar os objetivos e gerar processo capaz de garantir, no tempo adequado, a disponibilidade da estrutura e dos recursos necessários para a execução de determinada ação concreta ou atitude decisória considerada relevante que possibilite um controle imediato”.

Como instrumentos básicos de planejamento para auxiliar os administradores públicos, previstos no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, há o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que passarão a ser analisados no capítulo seguinte deste trabalho. Antes da LRF não havia compromisso dos gestores com o orçamento público. A partir da nova regulamentação foi possível efetivar o controle orçamentário das contas públicas.

Segundo Marques, Ribeiro e Silva (2008) as finanças públicas devem ser tratadas com profissionalismo, especialmente no que se refere a gestão dos recursos.

A atividade da Administração Pública se concentra no gerenciamento do que ocorre dentro de seus órgãos e entidades, e especialmente na construção de políticas públicas, o que inclui, segundo Grahan e Hays (1994, apud MARQUES; RIBEIRO; SILVA, 2008):

[...] a execução de leis, decretos, normas e regulamentos; a preparação e supervisão de documentos de orçamento e planejamento; a análise e recomendações de políticas e programas; a seleção e supervisão de funcionários; e o funcionamento e manutenção da repartição e a manutenção de contatos com grupos e indivíduos relevantes fora da repartição.

A LRF, promoveu um certo impacto no controle e trouxe um melhor aproveitamento das medidas de planejamento e controle orçamentário. Através da lei se pode avaliar o desempenho da execução orçamentária contábil.

Além disso, conforme Silva (2012, p. 7):

[...] proporcionou um melhor aproveitamento do controle (...) tornando mais fácil o entendimento pelo usuário e proporcionando ao gestor público modelos de avaliação de desempenho mais amplos, atingindo aspectos muito importantes como custos, qualidade, adequação, eficiência, eficácia, e acima de tudo a satisfação do cliente. Com esse entendimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal firma o surgimento da contabilidade gerencial pública sendo exercida pelo profissional de contabilidade desta área, que surge como o instrumento de controle inovador da gestão fiscal pública. A Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal possuem uma

interpretação e compreensão sobre os impactos para aqueles profissionais de contabilidade que atuam nesta área.

Ou seja, os benefícios da LRF para a administração pública estão bem descritos na literatura brasileira. Diversos estudos apontam os avanços no controle da gestão do orçamento público a partir da promulgação desta lei (SANTOLIM et al., 2009).

As vantagens da LRF é que fixou limites para despesas com pessoal e impôs limites às dívidas públicas, por meio do planejamento e da determinação de metas visando o controle de receitas e despesas, em busca de promover o equilíbrio das contas públicas.

A LRF contribuiu para a elevação da gestão dos recursos públicos em todas as esferas da Administração Pública, por meio da coibição de atos abusivos que provocariam lesões ao patrimônio público.

### 1.3.1 Lei da Informação

As mudanças ocorridas na sociedade têm refletido diretamente na Administração Pública, com uma maior facilidade de acesso às informações, as pessoas passaram a acompanhar mais de perto as ações dos órgãos públicos, exigindo que suas atividades sejam realizadas com eficiência e eficácia. Com essa pressão exercida pela sociedade, a Administração Pública viu a necessidade de melhor planejar suas ações.

Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) destacam que a Administração Pública precisou se modernizar visto que a forma como se encontrava era inoperante, insulada, ineficiente e incapaz de cumprir as exigências da sociedade. Nesse momento, a transparência nas contas públicas, *accountability*, ganhou força como um instrumento de democracia.

Em nível internacional, deve-se notar que o Brasil participa da *Open Government Partnership (OGP)*, uma iniciativa destinada a garantir compromissos dos governos nas áreas de promoção da transparência, combate à corrupção, envolvimento social e desenvolvimento de novas tecnologias.

Por sua vez, em termos de lei, como em outros países democráticos, a Constituição Federal, estabelece um quadro jurídico abrangente de direitos e garantias, estabelecendo no artigo 5 que “todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, garantindo aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito inviolável à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Para Blanchet, Hachem e Santano (2014), a melhor marca que o governo brasileiro pode deixar para o seu povo é o trabalho árduo no combate à corrupção e a transparência é um mecanismo importante para alcançar esse objetivo.

Estão submetidos à Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011 ou Lei de Acesso a Informação (LAI), a União, os 26 estados, o Distrito Federal, as 5.570 cidades, todos os órgãos públicos brasileiros sob administração direta do Executivo, Legislativo e Judiciário, e até mesmo procuradores, Tribunais de Contas, autoridades locais, empresas públicas, sociedades de economia mista e entidades que recebem dinheiro público.

A lei continua a proteger dados e documentos cruciais para a segurança da sociedade e do Estado, como defesa; soberania; integridade do território nacional; a condução das negociações ou as relações internacionais do país, ou aqueles que foram fornecidos de forma confidencial por outros Estados e organizações internacionais; planos estratégicos e operações das Forças Armadas; estabilidade financeira, política econômica e monetária do país; atividades de inteligência; inspeções e investigações, projetos de pesquisa em andamento e desenvolvimento científico ou tecnológico; informações que possam pôr em perigo a segurança de uma instituição ou altos funcionários de origem nacional ou estrangeira e suas famílias.

O acesso à informação é um direito de todo cidadão, que durante muitos anos foi negado devido a questões políticas e históricas. Governos autoritários não desejavam permitir que qualquer cidadão tivesse acesso a dados que depusessem contra o Estado ou instituições públicas.

Dados do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) indicam que a legislação sobre o acesso à informação começou a ser esboçada na Suécia, no ano de 1766, seguida pelos Estados Unidos, com a Lei de Liberdade de Informação, conhecida como FOIA (*Freedom of Information Act*), de 1896.

Na América Latina, o contexto de colonização e os governos autoritários dificultaram por décadas o acesso às informações públicas. Tais países nunca conseguiram democratizar definitivamente o acesso à informação pública. A primeira iniciativa nesse sentido partiu da Colômbia, seguida pelo México, Chile e Uruguai.

No Brasil, apenas aos colonizadores e ao clero era dado o direito de acessar informações de ordem pública, tendo o acesso se tornado ainda mais restrito durante os governos ditatoriais. Após a promulgação da Constituição Federal, o acesso à informação pública foi elevado ao patamar de direito fundamental, conforme podemos observar artigo 5:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, parágrafo XIV: é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional (BRASIL, 2018b).

Entretanto embora existisse a garantia constitucional, tais direitos nunca foram plenamente assegurados pelo Estado.

No final da década de 1990, a ampliação do acesso à internet impulsionou o crescimento do ativismo voltado para a divulgação de dados públicos pelo Estado, culminando com a promulgação, em 2011, da Lei nº. 12.527, cujo objetivo é assegurar a transparência pública e combater a corrupção no país, por meio de órgãos vinculados à CGU.

A Constituição Federal, embora determinasse o direito à informação, não instruía sobre o acesso. Deste modo, poder-se-ia inferir que para obter alguma informação o cidadão precisaria solicitá-la ao governo e se submeteria à uma ampla burocracia, reduzindo a busca por tais dados. No ano de 2011, a LAI foi aprovada, obrigando as instituições públicas a divulgarem todas as informações de interesse nacional.

A LAI é um avanço para a democracia do país, ao assegurar os direitos de todos os cidadãos, pessoas físicas ou jurídicas, de acessarem informações públicas.

A maior dificuldade dos cidadãos está no fato de que a eles não são dadas informações educacionais suficientes para avaliar as informações obtidas. Uma vez resolvida a questão do acesso às informações públicas, é necessária uma mudança educacional, voltada para o esclarecimento da população sobre os dados aos quais possui acesso. No entanto, a lei representa um avanço, no sentido em que instrumentaliza as instituições representantes da sociedade civil para avaliar, participar ativamente e debater as contas e as prioridades dadas pelo Estado para diferentes demandas (SILVA, 2007).

### 1.3.2 Lei da Transparência

A Lei Complementar nº. 131, de 27 de maio de 2009 ou Lei da Transparência acrescentou dispositivos à LRF, com o objetivo de tornar obrigatória a publicação, em tempo real, das informações orçamentárias e financeiras da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tornando públicas também as informações contábeis dos entes federados.

Até a publicação da referida lei, as informações contábeis de tais instituições eram preservadas pelo poder público, dificultando o controle externo e o acompanhamento por parte da população. Tal cenário facilitava a ocorrência de fraudes fiscais, desvios orçamentários e mau uso do dinheiro público (SILVA, 2007).

O acesso à informação e à transparência pode ser considerado um direito fundamental, na medida em que é um direito do cidadão saber o que o governo tem feito com o dinheiro público. Trata-se de um direito fundamental para o exercício pleno da cidadania, haja vista que a divulgação dessas informações ajuda o cidadão a exigir dos governos o atendimento a determinadas demandas e a boa gestão do dinheiro público (GAMA; RODRIGUES, 2016).

A transparência permite que o cidadão acompanhe o exercício do governo, bem como as pautas que são consideradas prioritárias, os orçamentos, a gestão fiscal e os pareceres elaborados pelos Tribunais de Contas Municipais, Estaduais e Federal. Também oferece a possibilidade de comparação entre diferentes gestões (GAMA; RODRIGUES, 2016).

É possível dizer que a prestação de contas é um dos maiores desafios das organizações, independente do setor de atuação ou porte da empresa, a credibilidade e a confiabilidade tem se demonstrado como importantes ativos na sobrevivência organizacional. Para Zuccoloto e Teixeira (2014), a transparência nas contas é uma ferramenta capaz de aumentar a credibilidade das instituições públicas, melhorando as relações internacionais, o que permite acesso a mercados e crédito, além de reduzir a corrupção.

Zuccoloto e Teixeira (2014) afirmam que o conceito de transparência ainda está em construção, verificando-se dificuldades de estabelecer um conceito abrangente, fazendo com que seja usado como sinônimo de abertura e vigilância, mesmo que, nem sempre isso seja verdadeiro.

Na pesquisa realizada por Zuccoloto e Teixeira (2014) verificou-se uma relação entre a transparência das instituições públicas e suas condições fiscais e socioeconômicas, como bem informam os autores:

Esses resultados indicam que a transparência nos Estados subnacionais brasileiros é influenciada pelas condições fiscais dos Estados, bem como por suas condições socioeconômicas, corroborando os achados da literatura internacional. Estes resultados indicam, mesmo que parcialmente, que Estados com melhores condições fiscais parecem possuir mais condições de estruturar melhores sistemas de informações para seus cidadãos (ZUCCOLOTO e TEIXEIRA, 2014, p. 252).

Nesse contexto, verifica-se que a Lei da Transparência se configura como um instrumento de democracia obrigatória para todas as instituições públicas, se configurando como uma das principais formas de controle e participação social da sociedade.

## 1.4 Despesas Públicas

Segundo Rosa Jr (2003, p. 24), Despesa Pública pode ser conceituada sob o ponto de vista orçamentário e científico. Sob o enfoque orçamentário o autor Aliomar Baleeiro (2010) conceitua como sendo “a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo”, já do ponto de vista científico registra o conceito fornecido por Ricardo Lobo Torres (2003) explicando que “a despesa pública é a soma de gastos realizados pelo Estado para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos”.

Toda despesa governamental deve ter amparo constitucional ou legal, com vistas a gerar um benefício ao Poder Público, ora como aumento patrimonial, ora como retribuição a serviços prestados ou compra de bens e serviços, sendo consideradas, com base no artigo 15 da LRF, “não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos artigos 16 e 17” da referida lei.

Despesa Pública segundo a classificação apresentada por Rosa Jr. (2003, p 33-36, grifo nosso) pode ser assim dividida:

**a) quanto à forma:**

- 1) despesa em espécie, que constitui hoje a forma usual de sua execução [...]
- 2) despesa em natureza, forma que predominava na antiguidade mas que hoje está praticamente abolida, [...]

**b) quanto ao aspecto econômico em geral:**

- 1) despesa real ou de serviço, é a efetivamente realizada pelo Estado em razão da utilização de bens e serviços particulares na satisfação de necessidades públicas, [...]
- 2) despesas de transferência, que é aquela que é efetivada pelo Estado sem que receba diretamente qualquer contraprestação a seu favor, tendo propósito meramente redistributivo, [...]

**c) quanto ao ambiente:**

- 1) despesa interna, é a feita para atender às necessidades de ordem interna do país e se realiza em moeda nacional e dentro do território nacional;
- 2) despesa externa, que se realiza fora do país, em moeda estrangeira e visa a liquidar dívidas externas;

**d) quanto à duração:**

- 1) despesa ordinária, que visa a atender às necessidades públicas estáveis, permanentes e periodicamente previstas no orçamento, constituindo mesmo uma rotina no serviço público, [...]
- 2) despesa extraordinária, que objetiva satisfazer necessidades públicas acidentais, imprevisíveis e, portanto, não constantes do orçamento, não apresentado, por outro lado, regularidade em sua verificação, [...]
- 3) despesa especial, que tem por finalidade permitir o atendimento de necessidades públicas novas, surgidas no decorrer do exercício financeiro e, portanto, após a aprovação do orçamento, embora não apresentem as características de imprevisibilidade e urgência; [...]

**e) quanto à importância de que se revestem:**

- 1) despesa necessária, é aquela intransferível em face da necessidade pública, [...]

2) despesa útil, é aquela que, embora não seja reclamada pela coletividade e não vise a atender necessidades públicas prementes, é feita pelo Estado para produzir utilidade à comunidade social, [...]

**f) quanto aos efeitos econômicos:**

1) despesa produtiva, que, além de satisfazer necessidades públicas, enriquece o patrimônio do Estado ou aumenta a capacidade econômica do contribuinte, [...]

2) despesa improdutivo, é aquela que não gera benefício de ordem econômica em favor da coletividade;

**g) quanto à mobilidade:**

1) despesa fixa, é aquela que consta do orçamento e é obrigatória pela Constituição, [...]

2) despesa variável, é aquela que não é obrigatória pela Constituição, sendo limitativa, isto é, o Poder Executivo fica obrigado a respeitar seu limite, mas não imperativa; [...]

**h) quanto à competência:**

1) despesa federal, que visa atender a fins e serviços da União Federal, [...]

2) despesa estadual, que objetiva atender a fins e serviços do Estado [...]

3) despesa municipal, que tem por finalidade atender a fins e serviços municipais, [...]

**i) quanto ao fim:**

1) despesa de governo, é a despesa pública própria e verdadeira, pois se destina a produção e à manutenção do serviço público, [...]

2) despesa de exercício, é a que se destina à obtenção e utilização da receita, como a despesa para a administração do domínio fiscal [...] e para a administração financeira [...].

Por conseguinte, a Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964 adota outro critério e classifica as Despesas Públicas como despesas correntes e de capital. Machado Jr. e Reis (2001, p. 53), ensinam que Despesas Correntes “constituem o grupo de despesas da Administração Pública, para a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral, quer através da Administração Direta, quer através da Administração Indireta”.

No tocante a Despesas de Capital, Machado Jr. e Reis (2001, p. 53) explicam que:

[...] constituem o grupo de despesas da Administração Pública, direta ou indireta, com intenção de adquirir, constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público, a qual abrange também as ruas, rodovias, praças, parques, jardins, etc., considerados e classificados como bens de uso comum do povo e que não são demonstrados ou evidenciados no balanço patrimonial, mas são contabilizados no momento em que são realizadas as operações que envolvem esses valores.

Maher (2001, p. 64) enfatiza que “despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão”.

Executar o orçamento é realizar as despesas públicas nele previstas, seguindo à risca os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº. 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho das despesas orçamentárias foi imposto pelos artigos 59 a 61 do mesmo diploma legal, que define como obrigatório o empenho de despesas sob a forma de documentos (notas de empenho), que estão condicionados à existência e a disponibilidade do crédito

orçamentário. Classifica-se o empenho como ordinário, global ou por estimativa, na hipótese de que o montante reservado vá ser pago em parcela única, em prestações (para montantes conhecidos) ou incerto (montante final desconhecido).

A liquidação está prevista no artigo 63 da Lei nº. 4.320/64 e “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”, uma vez apurando o objeto da obrigação, bem como o montante a ser pago, além do credor, do contrato e da nota de empenho que estão relacionados. Os comprovantes de entrega, de prestação de serviço e outros devem também constar da documentação de liquidação.

Pagamento na ordem legal que vigora sobre o orçamento é uma autorização dada pelo ordenador da despesa em questão e inclui a ordem bancária emitida por setor de tesouraria ou autoridade equivalente.

Assim como na Contabilidade voltada às organizações privadas, na Contabilidade Pública, o custo só é reconhecido para os dispêndios relacionados à atividade-fim (produção) e no momento em que são efetivamente consumidos. Custos é o consumo de recursos, vale ressaltar que praticamente todos os gastos públicos são relacionados a sua atividade-fim, qual seja: o atendimento das necessidades dos cidadãos.

## **1.5 Leis Orçamentárias**

A Constituição Federal, em seus artigos 165 e 166, estabeleceu a adoção de um sistema orçamentário integrado, com a prerrogativa de elaboração do Poder Executivo, onde estão previstos a elaboração de três leis, correlacionadas entre si, Figura 2: A Lei do Plano Plurianual (PPA) – que substituiu o então plano plurianual de investimentos; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – introduzida na Constituição Federal; e a Lei Orçamentária Anual (LOA) que passou a ser balizada pelas duas leis anteriores.

Figura 2 – Leis Orçamentárias



Fonte: O autor, 2018.

Prevê a Constituição Federal, artigo 163, que cabe a Lei Complementar Federal, dispor sobre normas gerais de finanças públicas, compreendendo o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização da Lei do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual. Contudo, enquanto a citada Lei Complementar não entrar em vigor, a própria Constituição Federal, no seu Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estabelece orientação sobre a vigência e prazos de encaminhamento desses instrumentos de planejamento. Além disso, ainda está em vigor a Lei nº. 4.320/64, no que não contrapor com os dispositivos Constitucionais e com as inovações trazidas pela LRF.

Por fim, resta salientar que a LRF, no seu artigo 48, estabelece a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos projetos referentes ao PPA, LDO e LOA, fornecendo, assim, a possibilidade de a população conhecer e questionar a aplicação do dinheiro público.

Logo, o orçamento público é um documento que se fundamenta na Lei nº. 4.320/64 e contém em suas normas a discriminação da receita e despesa de forma a cumprir o programa de trabalho estabelecido pelo Governo Federal para um único exercício. Essa lei, portanto, compreende todas as despesas próprias dos órgãos públicos, do governo e administração centralizada, ou outros órgãos que devam realizar a política econômica e financeira e o programa de trabalho do Governo.

O Plano Plurianual (PPA), no Brasil, previsto no artigo 165 da Constituição Federal, e regulamentado pelo Decreto nº. 2.829, de 29 de outubro de 1998, é um plano de médio prazo,

que estabelece as Diretrizes, Objetivos e Metas a serem seguidos pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal ao longo de um período de quatro anos.

É aprovado por lei quadrienal (4 anos), sujeita a prazos e ritos diferenciados de tramitação. Tem vigência do segundo ano de um mandato presidencial até o final do primeiro ano do mandato seguinte. Também prevê a atuação do Governo, durante o período mencionado, em programas de duração continuada já instituídos ou a instituir no médio prazo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) tem como a principal finalidade orientar a elaboração dos orçamentos fiscais, da seguridade social e de investimento do Poder Público, incluindo os poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e as empresas públicas e autarquias. Busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no Plano Plurianual.

De acordo com o parágrafo 2 do artigo 165 da Constituição Federal, a LDO (BRASIL, 2018b):

- compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientará a elaboração da LOA;
- disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é uma lei elaborada pelo Poder Executivo que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas no próximo ano. A Constituição Federal determina que o Orçamento deve ser votado e aprovado até o final de cada ano (também chamado sessão legislativa). Compete ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional o Plano Plurianual, o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição.

Na esfera federal o Orçamento Geral da União (OGU) possui três elementos que o compõe: o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais federais. No âmbito do Governo Federal existe o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), informatizado que oferece acesso via Internet aos usuários dos órgãos setoriais, Unidades Orçamentárias e Agentes técnicos. Está ainda ligado a outros sistemas automatizados que registra operações e consultas on-line.

Trata-se de um sistema composto por módulos e operado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) em parceria com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) ambos do Ministério do Planejamento. Há ainda uma ligação com o Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST) cujas finalidades são (SIOP, 2018):

1. Elaboração do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentária (PLDO) que é acessível a todos os envolvidos no processo para que possam propor alterações ao texto do Projeto de Lei;
2. Elaboração do Projeto de lei Orçamentária Anual (PLOA) constituído de ferramentas para estimativa de receitas, revisão de cadastros, fixação de limites, captação de propostas e formalização dos volumes do Projeto de Lei;
3. Elaboração e revisão do Projeto de Lei do Plano Plurianual (PLPPA) que são ferramentas para revisão de cadastros (Programas, Indicadores, Objetivos, Iniciativas, Medidas Institucionais e Financiamento extra orçamentário). Além de ter a função de captar e formalizar anexos ao Projeto de Lei;
4. Alterações orçamentárias – são ferramentas que permitem ajustes no orçamento durante a sua execução, tais como créditos suplementares, especiais, extraordinários, e outros ajustes.
5. Acompanhamento de estatais – são ferramentas que permitem acompanhar a execução orçamentária das empresas que compõem o sistema público de Administração;
6. Acompanhamento orçamentário - são ferramentas que permitem o registro físico das ações de orçamento da União.

De certa forma, todas as referências encontradas sobre as leis orçamentárias no setor público brasileiro, nos levam ao controle interno e ao rigoroso planejamento, dentro da esfera pública. Segundo Lampeao (2009) uma definição de controle interno diz respeito ao conjunto de políticas estratégicas e operacionais, procedimentos e definições de estrutura organizacional, que é realizado por pessoas capacitadas, e que visam salvaguardar os ativos da empresa, assegurar a fidedignidade das informações contabilísticas e gerenciais e estimular a eficiência operacional.

Ao se tomar o tema do controle interno na Administração Pública é necessário compreender basicamente o modelo de planejamento e execução do orçamento público. O orçamento governamental, nas esferas Federal, Estadual e Municipal está submetido à legalidade, conforme artigo 37 da Constituição Federal, e se funda na Lei nº. 4.320/64 e no Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967.

#### 1.5.1 Efetividade Orçamentária

Para considerar o orçamento público uma ferramenta é preciso mostrar como ele funciona na administração da arrecadação e distribuição de verbas públicas. Neste item se apresentam os principais aspectos do Plano Plurianual e das Diretrizes Orçamentárias, bem como o que significa o contingenciamento e como se executa orçamento.

O Plano Plurianual foi pensado para ser um instrumento de planejamento de longo prazo, pois ele é válido por quatro anos. Além disso, ele é feito para coincidir com a época da

legislatura, evitando assim, que sejam recebidos orçamentos já desfalcados. A sua finalidade é estabelecer programas e metas do governo em um lapso de quatro anos para que se cumpram dentro de um mesmo mandato legislativo.

Tais programas e metas se apresentam sob a forma de ações voltadas para a ampliação da capacidade produtiva do setor público e para o desenvolvimento socioeconômico, bem como para os programas de manutenção dos serviços essencialmente criados. O PPA está previsto na Constituição Federal (BRASIL, 2018b), em seu artigo 165, *in verbis*:

Artigo 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - O plano plurianual;

[...]

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as Diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de Capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Conforme se depreende do exame da lei, as diretrizes, objetivos e metas são diferentes em cada orçamento. O PPA estabelece também para as despesas (de capital e corrente) diretrizes, objetivo e metas e na alocação de recursos o plano tem que conter a previsão de recursos dos investimentos de capital, bem como a forma como serão operacionalizadas e mantidas as despesas correntes.

O PPA é uma proposta orçamentária que pode sofrer emendas parlamentares, e será votada pelo Congresso Nacional. O Presidente da República poderá também enviar mensagem ao Congresso propondo alterações no projeto do PPA antes de iniciada a votação na Comissão Mista. O artigo 165 da Constituição Federal em seu § 2º dispõe que há necessidade de Lei Complementar que fixe diretrizes orçamentárias, as quais compreendem as metas e prioridades da administração pública federal, inclusive despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.

Constituição, Artigo 165, § 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 2018b).

Relembrando, a LDO foi criada pela Constituição Federal de 1988 e ela define diretrizes para a construção da LOA, onde estão definidas as metas e prioridades do governo federal, as alterações da legislação tributária, as despesas de capital para o próximo exercício financeiro, e a política de aplicação nas agências de fomento. Além disso a LDO fixa limites para os orçamentos do Legislativo, Judiciário e Ministério Público e dispõe sobre gastos com pessoal e política fiscal e pode conter ainda outros temas.

A LDO deve ser enviada ao Congresso Nacional até 15 de abril e aprovada pelo Congresso até 30 de junho. Os prazos para envio significam oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro atual. Quem envia ao Congresso Nacional é o Poder Executivo e caso a LDO não seja aprovada até 30 de junho o Congresso Nacional não entra em recesso em julho. O Congresso Nacional tem que devolver para sanção do Presidente até o encerramento do período de sessão Legislativa, que não será interrompida sem a aprovação do projeto, Constituição Federal, artigo 57, § 2º (BRASIL, 2018b).

No Congresso Nacional, a proposta da LDO pode ainda receber emendas, mas estas devem ser compatíveis com o plano plurianual, e são apresentadas na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMPOF), onde recebem parecer, e são apreciadas nas duas casas Legislativas, na forma do regimento comum. Da mesma forma que o PPA, o Presidente da República pode enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificações no projeto de lei da LDO, o que só pode ocorrer enquanto não iniciada a votação na CMPOF. O processo de elaboração do orçamento possui, assim, um ciclo de ações integradas que começa com o PPA, segue com a LDO até chegar a LOA aprovada. O orçamento também poderá sofrer contingenciamento quando há queda na arrecadação prevista e, conseqüentemente, o governo terá que cortar gastos.

Outra hipótese de contingenciamento ocorre quando há aumento das despesas que foram previamente fixadas. O contingenciamento tem o mesmo significado que limitação de empenho, e sua função é adequar o orçamento a realidade (SILVA; MARQUES, 2014). Os autores afirmam que:

A frustração na arrecadação pode ocorrer em função de uma super estimativa quando da previsão das receitas na proposta orçamentária ou por algum outro acontecimento, como no caso de eventual crise interna ou externa, onde a capacidade de consumo pode tender a diminuir, gerando, assim, menos compra e, por conseguinte, menos arrecadação. (SILVA; MARQUES, 2014, p. 46).

Trata-se, assim, de uma imposição da adequação da LDO em cada despesa que tem fundamento legal na LRF. Execução do orçamento é uma etapa que depende do empenho. O empenho, conforme a Lei nº. 4.320/64, em seu artigo 58 se define como sendo: “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Conforme mencionado anteriormente, a execução da despesa pública se processa em três estágios, portanto: empenho, liquidação e pagamento. Recentemente, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adicionou a essa classificação tradicional outros relacionados à fase anterior de planejamento, que já eram cumpridos, e com isso se ampliou a visão da despesa e

se colocou em relevo as etapas de orçamentação. A divisão adotada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) foi a seguinte, Planejamento:

1) Fixação da despesa - refere-se aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas. A fixação da despesa orçamentária insere-se no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo. Conforme art. 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento compreendem o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. O processo da fixação da despesa orçamentária é concluído com a autorização dada pelo poder legislativo por meio da lei orçamentária anual, ressalvadas as eventuais aberturas de créditos adicionais no decorrer da vigência do orçamento (STN, 2017).

Créditos orçamentários são tanto os originalmente contidos na LOA aprovada como os créditos adicionais, que podem ser de três tipos, recepcionados pela Constituição Federal – artigos 62, 99 e 165 a 168 – e especificados na Lei nº. 4.320/64 (BRASIL, 2018b):

Artigo 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Artigo 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I - Suplementares, os destinados a reforço (sic) de dotação orçamentária;

II - Especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - Extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Artigo 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Artigo 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I – O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II – Os provenientes de excesso de arrecadação;

III – Os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV – O produto de operações de crédito (sic) autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito (sic) a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício.

Artigo 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Artigo 45. Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários.

Artigo 46. O ato que abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível.

Continuando as etapas da orçamentação, Planejamento:

2) Descentralização de créditos orçamentários – ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica, para que outras unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária. As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências e transposição, pois: a. Não modificam a programação ou o valor de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais); e b. Não alteram a unidade orçamentária (classificação institucional) detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais.

3) Programação orçamentária e financeira – consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação. Se houver frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro, o que acarretaria uma busca de socorro no mercado financeiro, situação que implica em encargos elevados.

E quanto à Execução, a classificação é a seguinte:

1) Empenho – segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária. Embora o art. 61 da Lei nº 4.320/1964 estabeleça a obrigatoriedade do nome do credor no documento Nota de Empenho, em alguns casos, como na Folha de Pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores). Caso não seja necessária a impressão do documento “Nota de Empenho”, o empenho ficará arquivado em banco de dados, em tela com formatação própria e modelo oficial, a ser elaborado por cada ente da Federação em atendimento às suas peculiaridades. Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente. Os empenhos podem ser classificados em: a. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez; b. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e c. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

2) Em Liquidação - O PCASP incluiu a fase da execução da despesa – “em liquidação”, que busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a separação entre os empenhos não liquidados que possuem fato gerador dos que não possuem, evitando assim a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro. Quanto aos demais lançamentos no sistema orçamentário e de controle, permanecem conforme a Lei nº 4.320/1964.

3) Liquidação - Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar: § 1º Essa verificação tem por fim apurar: I – a origem e o objeto do que se deve pagar; II – a importância exata a pagar; III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação. § 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II – a nota de empenho; III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

4) Pagamento - O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. A Lei nº 4.320/1964, no art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga. A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

De acordo com Costa (2007) para administrar programas ou políticas de desenvolvimento social será necessário analisar o encontro das variáveis internas e externas da empresa, pois caso o projeto não seja adequado à matriz sociocultural da localidade, será rejeitado e terá como consequência uma imagem negativa da empresa.

Uma empresa que deseja investir em uma ação social deve analisar em primeiro lugar se cumpre a legislação pertinente, se atende às demandas do seu público interno no que tange à segurança do trabalho e à saúde ocupacional, se possui uma relação ética com seus fornecedores, clientes, etc. Posteriormente, cabe decidir a estratégia de investimento e a importância que o investimento tem para a empresa (que definirá o montante e a continuidade do investimento). A empresa também deve estabelecer um critério para o departamento de marketing escolher qual área deve ser beneficiada com um projeto social. Basicamente, ela deve escolher uma área que tenha afinidade com seu negócio. [...] (COSTA, 2007, p. 34).

Para Costa (2007), ainda, as decisões acerca do investimento em projetos próprios ou de terceiros deve estar de acordo com estratégias definidas, pois um projeto próprio significa manter uma relação mais duradoura com o objeto de investimento, enquanto financiar projetos de terceiros pode ser uma opção quando a empresa não deseja criar dependência do projeto com a empresa.

Entretanto, esses sistemas tendem a considerar os custos de maneira estanque e a qualidade, por ser uma razão nova e instável, necessita de ser relacionada às suas causas, e o enfoque tradicional se mostra um relatório financeiro que evidencia as falhas sem, contudo, indicar suas causas, o que leva a concluir que ele acaba não sendo útil para o gerenciamento da qualidade.

A tendência atual para conseguir uma eficiência maior em termos de gerenciamento de custos de qualidade é a adoção do valor agregado aos custos de qualidade, porque esse sistema relaciona os itens de prevenção e de falhas com as atividades que geram maior valorização dos produtos para o consumidor.

O gerenciamento da qualidade também inclui a eliminação daqueles processos e atividades que não trazem valor a empresa, gerando custos sem necessidade. Isto se inclui no sistema que controla os custos da qualidade baseado nas atividades que são geradas no funcionamento da empresa ou do projeto.

O cálculo desses custos se faz identificando os itens que compõem a qualidade e ajustando o sistema de custos para atender as necessidades e possibilidades de cada empresa. Desse modo, os relatórios de custos da qualidade que são gerados pela Contabilidade informam não apenas os custos, mas as causas dos erros encontrados no controle da qualidade e ainda podem fazer uma relação entre essas atividades consideradas como erros ou falhas e o valor dos clientes.

## **1.6 Governança Corporativa**

Pode-se conceituar a governança corporativa, como meio pelo qual um grupo de acionistas controlam o desempenho de uma empresa. Uma vez que os acionistas são os investidores em uma empresa, estes precisam se assegurar que o seu investimento trará bons resultados financeiros. Neste sentido, o poder público deve sinalizar, por meio de ações, que há um bom ambiente econômico no país, propício para investimento (SHLEIFER; VISHNY, 1997).

Passou-se a se preocupar mais com a governança corporativa, a partir do momento em que as empresas começaram a crescer e se diversificar. No fim do século XIX e início do século XX, o capital passou a estar mais concentrado na produção das empresas do que em propriedades. Isso fez-se com que se criassem mecanismos para melhorar gestão e buscar melhores resultados. Neste contexto, administrar uma empresa, passou a ser cada vez mais uma tarefa para especialistas, pois com o passar do tempo, notou-se cada vez mais o aumento da competitividade (MCCRAW, 1998).

Com a especulação criada nas bolsas de valores e a necessidade de se manter as ações em alta, os grupos que dirigem as empresas de capital aberto, devem a todo momento prestar contas aos seus acionistas. Assim, qualquer descuido pode acarretar em perdas bilionárias, principalmente para as multinacionais, que utilizam um sistema americano de governança corporativa, onde dificilmente o controle está concentrado em grupos com poderes majoritários (CALLEGARI, 2013)

No Brasil, a grande quantidade de empresas de capital aberto ainda se mantém nas mãos de membros de uma família ou grupo. Assim, a governança corporativa tende a ter dentre suas integrantes pessoas nomeadas pelo grupo majoritário. Mesmo assim, a responsabilidade da

governança corporativa é grande, pois as suas ações podem acarretar no desenvolvimento e crescimento desta empresa ou não (OLIVEIRA, 2012).

Este fator é bastante interessante, pois se reduz o risco de investimento, e passa-se a ter maior nível de confiança. Quando isso se torna recorrente, observar-se maior fluxo de recursos às empresas, melhora a contribuição tributária, aumenta-se o número de empregos e sem dívida, há um grande ganho económico para o país (CALLEGARI, 2013).

Com o crescimento das empresas, realizar de forma exata o controle por parte dos acionistas foi se tornando cada vez mais difícil. Deste modo a auditoria interna pode analisar a situação da empresa e fornecer aos seus sócios o exato posicionamento contábil (RUBIO; SILVA; GUIMERÃES 2008).

Para Moraes (2010), a auditoria interna também tem uma grande importância no desenvolvimento da empresa e servem de auxílio para a governança corporativa, pois por meio dela consegue-se avaliar a eficácia dos processos em atividade, fazendo também o gerenciamento dos riscos e colaborando com a governança corporativa.

Faz pouco tempo que as empresas, com capital aberto e que são geridos por governança corporativa, em nosso país descobriram a importância deste setor, pois por meio da auditoria interna pode-se controlar um conjunto de procedimentos, quer sejam financeiros, administrativos ou operacionais, visando proteger os ativos da empresa e auxilia-la em seu desenvolvimento, melhorando a sua competitividade (HAMES, 2004).

Com o objetivo de ganharem maior competitividade, muitas empresas buscam adotar algumas estratégias para aumentar a sua eficiência. Dentre tais estratégias está a adequação de procedimento para se adaptar às constantes mudanças no cenário econômico e mercadológico. Estas mudanças afetam de forma significativa o modo de gerir os negócios (LORANGE; ROOS, 1996).

Entretanto, entende-se que só se pode ser competitivo e se manter no mercado, se a organização conseguir ter total controle de seus recursos, podendo deste modo tomar as medidas estratégicas cabíveis. Neste contexto, se encontra a importância da governança corporativa.

Assim, a governança corporativa estará prestando um auxílio aos acionistas, determinando as ações que são mais viáveis, em sentido financeiro. Tais recomendações podem ter caráter tanto de ação positiva como negativa, dependendo da leitura dos recursos feita pela auditoria interna (OLIVEIRA, 2012).

Em muitos casos, a diretoria de uma empresa precisa saber até que ponto esta poderá investir, para sobrepujar a concorrência, ou se manter competitivo no mercado. Estes investimentos podem ser na área de divulgação e marketing, ampliação, desenvolvimento de

novos produtos, contratação de pessoal e outros. Mas cabe a auditoria interna, expor aos diretores quais os recursos disponíveis para tais investimentos e a sua viabilidade (LORANGE; ROOS, 1996).

Neste sentido, a auditoria interna, supervisionada pela governança corporativa irá fazer uma listagem das intenções da diretoria e analisará passo a passo cada item, verificando a sua viabilidade. Deste modo, quando a diretoria de uma empresa traça uma estratégia de crescimento, a auditoria interna analisará de forma detalhada principalmente quatro fatores: Mapeamento do processo, identificação dos riscos do negócio, desenvolvimento dos controles internos e teste de efetividade destes controles (FRANCO, 1996).

Para Oliveira (2012), todo processo dentro de uma organização deve ser normatizado, para que se possa fazer o devido controle de seu desenvolvimento. Neste íterim, a auditoria interna, não apenas verifica a viabilidade financeira do empreendimento, como também auxilia na determinação destas normas.

Neste sentido, conforme Chiavenato (2002), a auditoria interna terá a função de avaliar vários quesitos para tomadas de decisão, distribuídos nas mais diversas modalidades como: auditoria contábil, auditoria tributária, auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria de sistemas informatizados e auditorias especiais.

Esta última visa dar aos acionistas, sócios ou membros do conselho uma visão apurada de uma determinada área específica. Entende-se que, por ocasião da elaboração de estratégia de negócio, os gestores queiram informações sobre um departamento específico, neste caso, a auditoria especial agirá dentro deste departamento trazendo as informações necessárias para que se possa prosseguir com o planejamento estratégico (CHIAVENATO, 2002).

Callegari (2013) menciona que em todo empreendimento há riscos, entretanto, há como mensura-los e no caso de uma ocorrência, deve-se definir como este será tratado. Assim, é de suma importância o papel da governança corporativa, para mapear os riscos e definir quais as respostas que se darão a tais, caso estes venham a ocorrer.

Para Omam e Blume (2005), de 1990 para cá, as empresas brasileiras que optaram pelo uso de governança corporativa, aumentaram em 65%. Observou-se como resultado, uma melhora significativa no valor de suas ações, pois entendeu-se que a gestão passava assim para o controle de pessoas especializadas e preparadas e não apenas por algum que assumiu o comando por ser um dos sócios majoritários.

Entretanto, um ponto a destacar é que a governança corporativa trabalha em prol dos interesses dos acionistas, otimizando resultados e lucros. O que dizer de empresas estatais, onde

além dos acionistas, deve-se buscar os interesses da população? Este fator será apresentado a seguir.

### 1.6.1 Empresas Públicas e a Governança Corporativa

O que justifica a existência de uma empresa estatal pode estar associado a uma questão ideológica de uma nação ou Estado, que, na teoria, quer deixar um legado a seus cidadãos. Assim, a empresa pertence ao povo e existe para dar a mesma, melhores condições sociais e uma justa distribuição de renda.

Estado remete a uma pessoa jurídica territorial soberana na qual é formada pela sociedade que se remete a uma nação. É constituído de três elementos originários: Povo, Território e Governo, tendo em vista uma regulamentação e prevenção da sua entidade e de seus peculiares interesses públicos. Ao ser constituído aos poucos, o estado ficou vulnerável aos problemas sociais que percorrem a sociedade, tendo como causa maior a falta de mecanismo que regulamentam determinados problemas sociais. E diante disso o estado tende a atribuir suas funções de maneira organizada e correta em busca do bem estar do povo.

O Estado sendo um agente econômico, nem sempre é capaz de garantir todos os bens públicos requeridos pela sociedade, mas ao mesmo tempo é pressionado para oferecer mais infraestrutura econômica e social e um maior número de bens e serviços públicos de maior qualidade.

Para Filellini (1994), sob a ótica macroeconômica, o Estado pode ser definido como sendo um agente econômico responsável pela organização do sistema econômico. Governo é utilizado para designar uma instância máxima de administração executiva, geralmente conhecida como liderança de um Estado e ou nação.

Rezende (1983) considera que o estado e o papel de suas funções são dados que agregados sobre o volume total de gastos governamentais representam um somatório de participações do Governo em diferentes atividades, cuja expansão, está relacionada a uma série de outros fatores.

A aceleração do ritmo de crescimento das despesas do setor público federal brasileiro nos anos mais recentes deveu-se, basicamente, à expansão das despesas de Autarquias, Empresas Públicas e Fundações, refletindo uma maior diversificação das funções econômicas do Governo (REZENDE, 1983).

Um dos fatores que explicam a propriedade estatal talvez seja a falta de mecanismos institucionais para dar a iniciativa privada a possibilidade de investir e gerir a referida empresa. Neste sentido, o governo que privatiza suas empresas, pode estar deixando algumas ideologias de lado e se apegando a um sistema neoliberalista. Este tipo de estado, esteve presente em alguns países da América do Sul, como Peru, Argentina e Brasil. Neste tipo de Estado, o governante segue um modelo autoritarista, com características democráticas (BONAVIDES, 2001).

O Brasil foi o último país da América Latina e utilizar a doutrina do Neoliberalismo, com a tentativa de solucionar o mal-estar entre os capitalistas e o crescente movimento sindical que se deu no Brasil, a partir de 1980, distribuído em várias centrais sindicais (FILGUEIRAS, 2006).

A implantação do neoliberalismo no Brasil, identificado a partir dos anos 90, têm consequências na ampla desestruturação social propiciado pelo aumento das desigualdades, pela redução de salários, pelo aumento na taxa de desemprego, pela precarização do mundo do trabalho. Inclui-se neste processo da chamada reestruturação produtiva o fortalecimento do comércio considerado ilícito a partir do fortalecimento do crime organizado, aliado com o crescente mercado consumidor (DAVIS, 2006).

Para Filgueiras (2006), o Neoliberalismo trouxe um grande retrocesso aos direitos já conquistados na Constituição Federal, onde o Estado havia assumido o papel de proteger e dar segurança aos cidadãos brasileiros. Em contrapartida, os investimentos passam a se concentrar apenas no desenvolvimento econômico, deixando-se de lado as prioridades sociais.

No Brasil, o sistema de Estado neoliberalista causou a privatização de muitas empresas estatais, com o objetivo de criar maior competitividade, melhorando a qualidade dos serviços e produtos com menor preço. Neste contexto, surgiram também alguns programas sociais, em que o Estado, compartilhava as responsabilidades com a iniciativa privada (BAZILLI; MONTENEGRO, 2003).

Assim, o Estado, no sistema neoliberalista, passa de provedor de serviços públicos, para regulamentador e fiscalizador. Neste contexto, o Estado une o sistema liberal, com apoio extenso da iniciativa privada, assumindo grandes responsabilidades sociais.

Entretanto, ainda há no Brasil muitas empresas estatais, que não são geridas pelo sistema de governança corporativa. O sistema de governança corporativa nas empresas estatais não difere do sistema de empresas privadas, pois muitas destas também possuem capital aberto e acionista, precisando ter um controle rigoroso para que não haja queda no valor de suas ações (FONTES FILHO; PICOLIM, 2008).

Entretanto, nem sempre são os atos da governança corporativa que contribuem para o aumento ou redução no preço das ações. Muitas vezes, decisões do executivo e recorrentes notícias de corrupção, tendem a levar pessoas a venderem suas ações, forçando assim o preço de tais para baixo. A Petrobrás é um clássico exemplo disso (FARIA et al, 2015).

Algo que difere a governança corporativa de empresas estatais das privadas, são as exigências impostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), órgão internacional que regulamenta e supervisiona a governança corporativa de empresas estatais. Isso será tratado a seguir.

### 1.6.2 As Diretrizes da OCDE para Governança Corporativa em Estatais

As diretrizes da OCDE para a governança corporativa em empresas estatais estão estruturadas em seis áreas, a saber: “o Estado atuando como proprietário; equidade no tratamento com acionistas; relações com *stakeholder*; transparência e *disclosure*; e responsabilidades dos conselhos”. Em cada uma destas áreas apresentadas, há uma diretriz geral, acompanhada por recomendações específicas (FONTES FILHO; PICOLIM, 2008 p. 26).

Dentre as principais diretrizes da OCDE está a preocupação em assegurar que haja um arcabouço legal e de uma regulação efetiva para as empresas estatais.

Assim, a OCDE, (2018, p. 121) estabelece os seguintes critérios:

- Deve haver clara separação entre a função propriedade exercida pelo Estado e as demais funções;
- Os governos devem simplificar a forma legal da estatal de modo a assegurar o exercício dos direitos pelos credores, inclusive quanto a pedidos de insolvência;
- As obrigações e responsabilidades da estatal devem ser claramente discriminadas nas leis e normas;
- As estatais devem se submeter à aplicação das leis gerais e normativas;
- Esse arcabouço legal deve ser flexível de forma a permitir ajustes na estrutura de capital;
- As estatais devem se relacionar em bases estritamente comerciais com fornecedores de recursos financeiros.

Todas estas diretrizes visam criar um meio de proteção das empresas privadas em comparação com as estatais, uma vez que se entende que uma empresa pública poderá obter mais vantagens e mais capacidade de atuação. Deste modo, cabe a Governança Corporativa criar um estatuto, onde tal empresa se equiparará a uma empresa privada. Deste modo a atuação de ambas no mercado ocorrerá de forma equitativa, possibilitando que ambas consigam se

manter, tendo as mesmas prerrogativas no que se refere a clientes e fornecedores (FONTES FILHO; PICOLIM, 2008).

Outro fator observado é que o escopo de atuação da empresa estatal deve ser o mesmo da privada, sem que haja diversificação de seus objetivos. Ao se delimitar a atuação, a Governança Corporativa, cria um princípio que será a base de sua gestão. Se este fator não for bem definido, pode ser que a empresa estatal busque ampliar sua área de atuação para evitar riscos e aumentar a influência de seu negócio (FILGUEIRAS, 2006).

Fontes Filho e Picolim (2008, p. 31) argumentam:

Uma preocupação nesse documento é que, embora possam estar protegidas da falência, sob a justificativa de assegurar a continuidade da prestação de um serviço público, um elevado nível de endividamento é nocivo aos credores, ao governo e aos próprios contribuintes, além de introduzir uma distorção nos mercados. Por essa razão, deve haver uma clara distinção entre as responsabilidades do Estado e de suas empresas em relação aos credores, não cabendo uma garantia automática do Estado sobre empréstimos e demais passivos das estatais. Esse problema pode ser agravado, inclusive, em situações que bancos estatais se tornam grandes financiadores dessas empresas, suscitando conflitos de interesse ou uma eventual sensação de desobrigação no pagamento dos empréstimos realizados junto a esses bancos.

Outro fator relevante é que o Estado, como proprietário da empresa estatal, deve dar transparência a todos os atos e aos balanços financeiros. Isto traz maior tranquilidade aos acionistas e mais confiança a população. Além disso, o Estado deve dar bom exemplo no modo como trata os acionistas minoritários, visando também os interesses destes.

Assim, torna-se importante que a população acompanhe o progresso de tais ativos, pois a economia brasileira pode ser um reflexo do modo como tais empresas são geridas. Quanto melhor for a gestão da Governança Corporativa, mais atraentes tais empresas serão aos investidores internacionais, podendo gerar ao país emprego e renda.

Fontes Filho e Picolim (2008, p. 32):

O relacionamento estável com grupos de interesse representa um importante capital social ou ativo intangível para as empresas, que pode ser entendido inclusive como estratégia de longo prazo. No caso de estatais, como patrimônio público, a preocupação com esse relacionamento deve ser prioridade, pelo efeito demonstração que apresentam. Principalmente em países em desenvolvimento, onde o ambiente institucional e as práticas empresariais encontram-se em consolidação, cabe às empresas estatais a responsabilidade adicional de promover o comportamento ético e o bom nível nos relacionamentos entre empresas e sociedade, criando exemplos e liderando iniciativas que estimulem melhores práticas de governança.

Assim, sendo a empresa estatal pertencente ao povo, nada mais justo que, em suas ações, hajam mecanismos voltados a área social, contribuindo assim para que a população tenha algum benefício, quer seja de infraestrutura ou de geração de empregos. Não há dúvidas que todo o

investimento feito e os lucros obtidos devam deixar de algum modo um legado a população (FILELLINI, 1994).

### **1.7 Sistema de Custos do Governo Federal**

O Sistema de Custos do Governo Federal foi criado em 09 de março de 2011, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e através da Portaria nº. 157, de 9 de março de 2011 foi oficializado. O objetivo do mesmo é 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.

Segundo a STN (2016), o Sistema de Custos utiliza dados dos sistemas estruturantes do governo com base para que se gere informações, principalmente de caráter financeiro, dando assim, subsídios para que o governo possa tomar as devidas decisões. Sua implantação atende ao artigo 50, § 3º da 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.

O gerenciamento de custos implica em identificar quais ações são executadas, se são ações planejadas e sistemáticas, e qual a pertinência de cada ação na construção do ambiente favorável às relações entre fornecedor e clientes da empresa (clientes internos e clientes externos). Nos relatórios de custos de qualidade em geral se encontra a identidade de cada organização com as estratégias que estabeleceu e com seu grau de desenvolvimento. Essa é uma particularidade dos relatórios de custos da qualidade para a qual a Contabilidade deve estar atenta, pois é o momento de marcar sua presença na gestão dos custos da qualidade.

Para medir um custo de qualidade de modo mais clássico será preciso identificar os itens relativos à prevenção, às falhas internas e externas e as formas de avaliação. Esses cálculos têm como fonte os relatórios contábeis e são alocados em sistemas tradicionais de custos porque são os sistemas que menos correm riscos de erro.

Entretanto, esses sistemas tendem a considerar os custos de maneira estanque e a qualidade, por ser uma razão nova e instável, necessita de ser relacionada às suas causas, e o enfoque tradicional se mostra um relatório financeiro que evidencia as falhas sem, contudo,

indicar suas causas, o que leva a concluir que ele acaba não sendo útil para o gerenciamento da qualidade.

A tendência atual para conseguir uma eficiência maior em termos de gerenciamento de custos de qualidade é a adoção do valor agregado aos custos de qualidade, porque esse sistema relaciona os itens de prevenção e de falhas com as atividades que geram maior valorização dos produtos para o consumidor. O gerenciamento também inclui a eliminação daqueles processos e atividades que não trazem valor a empresa, gerando custos sem necessidade. Isto se inclui no sistema que controla os custos da qualidade baseado nas atividades que são geradas no funcionamento da empresa ou do projeto.

O cálculo desses custos se faz identificando os itens que compõem a qualidade e ajustando o sistema de custos para atender as necessidades e possibilidades de cada empresa. Desse modo, os relatórios de custos da qualidade que são gerados pela Contabilidade informam não apenas os custos, mas as causas dos erros encontrados no controle da qualidade e ainda podem fazer uma relação entre essas atividades consideradas como erros ou falhas e o valor dos clientes.

### 1.7.1 Desafios da Implantação

A criação do Sistema de Custos consiste na integração dos sistemas brasileiros de gestão pública. Nota-se que há o desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das entidades do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva dos problemas da sociedade por uma melhor qualidade nos gastos públicos.

Assim, para Machado (2002), o Sistema de Custos se apresenta como principal característica a integração entre diversos elementos que o compõem e a interação com os outros sistemas da organização empresarial, apoiando-se na Teoria dos Sistemas, assim, é caracterizado como um sistema de apoio gerencial, podendo ser utilizado tanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle, quanto pelos órgãos executores das políticas públicas. Esse sistema utiliza, como base, dados dos sistemas estruturantes do governo para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informações contábeis e financeiros.

Pode-se dizer que o processo de criação de um sistema de gestão de custos no Brasil é relativamente recente e implica uma série de mudanças nos aspectos culturais da Administração

Pública. Entre essas mudanças estão os processos de avaliação de desempenho dos gestores e órgãos governamentais, bem como a avaliação das decisões de alocar recursos públicos. A Lei nº. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, no artigo 15, inciso V, estabelece que dentre as finalidades dos Sistemas de Contabilidade Federal consta a de evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (BRASIL, 2018d).

De acordo com dados da STN (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.

No Brasil, a busca por sistemáticas e práticas de gerenciamento de custos nas organizações públicas vinculadas ao Governo Federal se mostra relativamente frequente a partir da última década. No entanto, isso não se deu de maneira orquestrada, concentrada e estruturada pelo governo central até meados de 2008. Foi a partir de tal ano que as secretarias executivas e de natureza especial em alguns ministérios, como Fazenda (MF), Educação (MEC) e Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), passaram a unir esforços técnicos e analíticos em torno de fundamentos teóricos comuns e sólidas bases metodológicas com o objetivo de definir, desenvolver, disseminar e consolidar um modelo de sistema de custos para toda a administração pública brasileira.

Nessa trajetória foram concebidas as atuais bases de estrutura administrativa e organizacional do Governo Federal que garantem o surgimento e o contínuo desenvolvimento do SIC, hoje gerenciado pela STN. Juntamente com outros ministérios e secretarias de caráter estratégico para a gestão das finanças públicas da União, a STN compõe o grupo de instituições do Poder Executivo Federal que integra grande parte das funções e atividades do chamado Ciclo de Gestão Governamental, o qual é estruturado sistematicamente, do ponto de vista legal, pela Lei nº. 10.180/01, que também é chamada de Lei dos Sistemas Estruturantes, pois é ela que “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”.

Nota-se, porém, que há alguns desafios na implantação do sistema de custos na administração pública, alguns culturais, onde o uso de sistemas de custos não é muito aceito. Outro desafio está na capacitação de colaboradores para poder operar o sistema, uma vez que o sistema recebe uma alimentação de dados, a manipulação destes passa a ser um desafio para alguns, além disso, não apenas a manipulação, mas a interpretação de tais dados, transformando-os em informações úteis para as tomadas de decisão, muitas vezes é desafiador.

Deste modo, entende-se que a implantação de sistemas de custos deve ser algo gradativo, principalmente diante da estrutura grandiosa do Estado. Além disso, o Estado não trabalha de modo autônomo, estando ligado a outros órgãos como Autarquias, Fundações e outros, que também precisam ser adaptados para a implantação.

Para Lorenzato, Behr e Goulart (2016, p. 132):

O que é fundamental, e isso ainda têm que ser desenvolvido no Estado, pelo menos de forma geral, como nós estamos implantando o sistema de custos, é primeiro identificar o que é um serviço, identificar o que é um produto e, segundo, medir isto, e ainda medir de forma periódica, o gestor deve medir esse custo de forma mensal. Além disso, ele deve registrar isso em um sistema formal indelével, todas as informações que vão para o sistema de custos permanecem ali para sempre.

Assim sendo, o Estado precisa aprimorar alguns aspectos essenciais identificando quais os produtos e serviços que estarão contemplados na implantação, como mensurá-lo e como poderão ser feitos os devidos registros que alimentarão o sistema. Tais fatores vão ao encontro do gestor que deve usar todos os dados para tomar as devidas decisões.

### 1.7.2 Benefícios da Implantação

Mesmo com tais dificuldades apontadas, a STN (2016), menciona que a melhora no sistema de custo no Setor Público leva ao avanço da gestão, contribuindo para tomadas de decisões mais assertivas. Assim, diante da atual ordem econômica, onde se tem fortalecido a interdependência entre os países, a estabilidade e o controle da economia se fazem necessários.

As instituições públicas assumiram um protagonismo que exige uma geração de informações contábeis e de custos, reforçando assim a racionalidade econômica e as decisões governamentais, permitindo que haja compatibilidade entre a instrumentação e o controle social de todas as entidades estatais.

A compreensão dos dados gerados pela alimentação do sistema de custos e as informações advindas nos demonstrativos contábeis provocam profundas mudanças na gestão, quer no modo como se cuida do patrimônio público, quer no modo como se mensura os itens que estão ligados aos recursos usados para a prestação dos serviços públicos (STN, 2016).

Entende-se deste modo que, é de extrema importância que haja um sistema de custos que forneça dados que se transformem em informações precisas, para que mensuração de bens

patrimoniais e custos dos serviços sejam padronizados, tendo uma coesão nas práticas nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

Colabora para essa uniformização a mudança provocada pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas a Setor Público – IPSAS, alinhada às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, visando a comparabilidade da situação econômico/financeira de vários países ou de entidades do setor público nacionais e/ou internacionais. No bojo dessas mudanças cabe destacar que, na área de gestão de custos, as iniciativas e experiências internacionais ainda são incipientes quando comparadas às demais áreas das finanças públicas, mas o tema tem despertado cada vez mais o interesse de pesquisadores nos países que adotam, ou anseiam adotar, práticas de gerenciamento de custos afetos ao setor público (STN, 2016, p. 9)

Assim, sendo, todo esse esforço em implantar um sistema de custos no Setor Público buscará dar maior eficiência nos gastos públicos, direcionando os recursos para otimizar a capacidade de gerenciar os valores colocados à disposição do Estado. No mesmo sentido, aprimora-se também o processo de tomada de decisão, melhorando assim a prestação de serviço público à população. De acordo com a Norma SICSP – NBC T 16.11 os atributos gerados pelas informações de custos são:

- (a) **relevância:** entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) **utilidade:** deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) **oportunidade:** qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) **valor social:** deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) **fidedignidade:** referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e não meramente com a sua forma legal;
- (f) **especificidade:** informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) **comparabilidade:** entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) **adaptabilidade:** deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) **granularidade:** sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade (CFC, 2012).

O sistema de Informação de custos deve contemplar informações dos demais sistemas de informação do Setor Público, proporcionando deste modo maior rapidez e eficácia, no fluxo de informações, contribuindo para a gestão efetuar de modo otimizado o planejamento e as devidas tomadas de decisão.

Conforme a STN (2016), a informação de custos possui como um dos principais benefícios a comparabilidade, onde se obtém por meio da aplicação de modelos de registros de operações, encontrando dados consistentes e uniformes, permitindo assim que haja a realização de análises entre diferentes instituições que possuam características semelhantes.

A geração da informação de custos no setor público, ao materializar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois possibilita que o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos. Por sua vez, a avaliação e a gestão desses informes possibilitam a identificação de pontos de melhoria, tratamento de desvios, evitando ou mitigando desperdícios de recursos.

Por fim, a temática de custos na administração pública se insere num contexto de mudanças, pelo qual passa a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, saindo de um enfoque essencialmente orçamentário para uma convergência às IPSAS, no que couber, cuja perspectiva está voltada para a contabilidade patrimonial (STN, 2016, p. 10).

Nota-se deste modo, que, por meio de tais análises propiciadas pela implantação de sistemas de custos, pode-se cumprir as obrigatoriedades impostas pela legislação, onde, desde 1964 determina a apuração, avaliação e acompanhamento do desempenho financeiro da gestão da coisa pública.

### 1.7.3 Aplicabilidade no Setor Público

No IV Congresso de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, realizado em 2014, a experiência da Advocacia Geral da União (AGU) se concentrava em três elementos básicos do Sistema de Custo: acumulação de custos, sistema de custeio e método de apropriação de custos, conceituados conforme a seguir:

- a) **Sistema de acumulação de custos:** “cuida do processo de acumulação dos custos e seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade” [...]. Assim, se uma entidade se utiliza de um sistema de produção contínua, temos como sistema de acumulação derivado por processo, se o sistema de produção é por encomenda, então temos o sistema de acumulação por ordem.
- b) **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”.
- c) **Método de custeio ou método de apropriação de custos:** “associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado” [...]. (AGU, 2014, grifo nosso)

Segundo Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014) o Sistema de Custos do Governo Federal se utiliza de dados dos sistemas governamentais como base para gerar informações. Esses dados são gerados no âmbito do cotidiano estatal e capturados pelos sistemas de

informação contábil vigentes. O Sistema de Custos procura oferecer informações como forma de subsídio para as decisões governamentais que tornam o gasto público mais eficiente, o que atende ao disposto na LRF, em seu artigo 50, § 3º, a saber:

LRF, artigo 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes [...]  
 § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A concepção do Sistema de Custos se baseia em uma abordagem sistêmica, flexibilidade adaptativa, gradualismo, concomitância e bases teóricas e conceituais. O sistema anterior operacionaliza várias regras jurídicas, mas isso somente ocorre algum tempo depois de editadas essas regras. Esse sistema estava baseado em uma evolução da legislação conforme o histórico pesquisado por Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014) que se reproduz no Quadro 1:

Quadro 1 - Evolução da legislação de sistematização de informações contábeis no Setor Público

<b>Norma / Lei</b>	<b>Definição normativa</b>
Lei nº. 4.320/64 Artigo 85.	Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.
Lei nº. 4.320/64 Artigo 99.	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.
Decreto Lei nº. 200/67 Artigo 79.	A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº. 93.879/86 Artigo 137	A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Lei Complementar nº. 101/00 – LRF Artigo 50.	Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº. 10.180/01 Artigo 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
Acórdão nº. 1.078/04 do Tribunal de Contas da União (TCU)	Determina a adoção de 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.

Decreto nº. 6.976/09 Artigo 3	O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
----------------------------------	---

Fonte: Adaptado de SANTOS et al (2013, grifo dos autores); de CARDOSO, AQUINO e BITTI (2011) e MONTEIRO et al (2011)

Esse conjunto de normas ajudou a criar a primeira versão do Sistema de Custos do Governo Federal, e entre as bases desse sistema, além das normas mencionadas, se destaca o trabalho da Comissão Interministerial que em 2005 elaborou os estudos e as diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do Sistema na Administração Federal.

Monteiro, Pereira, Santos e Holanda (2014) entendem que resta ainda algumas questões a serem respondidas, como por exemplo, por que a Administração Pública Federal não havia construído um Sistema de Informações de Custos antes da Convergência:

Por que, passados exatos 46 anos após a primeira lei (a de nº 4320) e 10 anos após o reforço da LRF, ambas com promessa de punição aos gestores pelo seu descumprimento, só em março de 2010 o sistema de informação de custos do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão? (MONTEIRO et al.( 2014, p. 6).

Para Monteiro et al. (2014, p. 6) alguns fatores contribuíram para que não ocorresse essa implantação antes:

Dentre eles, é possível considerar a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público.

Assim, havia lacunas conceituais e divergências no entendimento quanto à flexibilidade e gradualismo do modelo de custos. Foi assim que um grupo de técnicos da STN produziu uma primeira versão do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), junto com técnicos do SERPRO.

Várias Secretarias e órgãos de instituições federais foram envolvidos. Cita-se: Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), Secretaria de Planejamento e Investimentos

Estratégicos (SPI/MP), Secretaria de Recursos Humanos (SRH/MP), órgãos gestores, respectivamente, do Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR) e do SIOP, do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN), e do SIAPE, a Secretaria de Gestão (SEGES/MP) e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI/MP) foram incorporadas ao processo de trabalho. Paralelamente a esta ação, foi introduzida uma série de seminários “técnicos conceituais” com o envolvimento da comunidade acadêmica: inicialmente, a FGV, USP, UERJ, UFRN e UFPE. Este foi um marco técnico e prático que serviu de base ao desenvolvimento de sistemas gerenciais de apoio à tomada de decisões no Setor Público.

#### 1.7.4 Modelo de Decisão

O modelo de decisão no setor público foi conceituado por Catelli et al. (2001) como uma representação da maneira como as decisões são tomadas pelo governo.

Segundo Catelli et al. (2001) a gestão empreendedora foi uma forma de tomada de decisões que surgiu com a globalização, e em função desse processo. Veio se opor a um tipo de gestão burocrática que enfatizava excessivamente as entradas de recursos. Na gestão empreendedora o foco são os resultados, ou seja, as saídas dos recursos. Os autores afirmam que:

Com as novas demandas de maior flexibilização da gestão pública em um mundo em mudanças tecnológicas aceleradas e em processo competitivo de globalização, desenvolveu-se, a partir da segunda metade do século XX, a chamada gestão pública empreendedora. Esta, voltada para a promoção econômica e para a satisfação das necessidades dos cidadãos, aplica parâmetros de eficácia e otimização empresarial e se caracteriza como uma “gestão por resultados”. O “governo empreendedor”, como observam Osborne e Gaebler (1995: 16), “emprega recursos de novas formas, para maximizar a produtividade e a eficiência”. No contexto da ineficiência e do crescimento excessivo do Estado fiscal burocrático, Drucker (1989: 61) já alertava que quase todos os países desenvolvidos, voltados para uma distribuição de renda via política tributária, já haviam chegado ao limite de carga fiscal proibitivo, além do qual — pelos efeitos da chamada “rebelião fiscal silenciosa” (apatia econômica, sonegação etc.) — há uma diminuição geral da própria receita fiscal e não um aumento. O autor constata que, conforme a Lei de Pareto, não é o aumento da carga fiscal que distribui a renda, mas sim o aumento da produtividade. Preconiza, assim, a volta à finalidade dos impostos de criar receitas com o mínimo de efeitos socioeconômicos colaterais — para aplicá-las na promoção da produtividade como único meio de gerar riqueza, distribuir renda e corrigir as desigualdades sociais (CATELLI et al., 2001, p. 84).

Desse modo, as instituições sejam públicas ou privadas podem empreender projetos mais ousados e mais arrojados, livres de uma limitação burocrática. A reforma do Estado considerou, ainda, um núcleo estratégico que não excluía o enfoque de resultados, com avaliação econômica de suas atividades. O ponto de partida para o gerenciamento empreendedor foram as entidades voltadas para a gestão de atividades econômicas como telecomunicações e energia, devido a maior facilidade de identificar benefícios econômicos. Este processo inicial cresceu e permitiu que se ampliasse a abrangência do modelo.

Para melhor exemplificar, a área privada tem exemplos mais claros. Processos empresariais são fluxos de valor que precisam ser identificados e analisados constantemente tendo em conta a satisfação do cliente e o bem ou serviço que acompanha o produto segundo Harrington (1993 apud DAVILA et al., 2008). Eles são acompanhados e avaliados de acordo com o resultado, razão pela qual um gerenciamento adequado tem consequências diretas sobre a qualidade do produto ou do serviço oferecido pela empresa, gerando ou não vantagem competitiva.

Entenda-se Gestão de Processos como uma ação sistêmica associada à melhoria contínua da organização. Assim, o gerenciamento de processos pode ser dividido em três partes; a primeira delas trabalha na identificação dos processos organizacionais. Já a segunda estabelece os critérios de avaliação dos processos identificados na primeira fase. E por fim, os processos mais significativos para empresa são trabalhados para um aumento de eficiência e/ou garantia da eficácia. Este conjunto de fases é estruturado através de um ciclo incremental onde a cada volta os gargalos de processo mudam. Segundo Juran (1986), existem três grandes processos que suportam a gestão da qualidade nas organizações: (1) planejamento da qualidade, (2) controle da qualidade, e (3) melhoria da qualidade. Assim, observa-se que o gerenciamento de processos apoia a gestão da qualidade empresarial, atuando sobre os seus três processos centrais, e aprimorando o conjunto de processos chaves da organização. (DAVILA et al., 2008, p. 2).

No gerenciamento de custos deve-se observar a natureza da atividade que está sendo observada. Por exemplo, no caso de qualidade do projeto tem que se estabelecer inicialmente a partir da decisão da Direção de implantar um Sistema de Custos de qualidade e eficiente. O envolvimento dos membros do alto escalão da empresa é imprescindível, pois deles dependem os profissionais da Qualidade e os profissionais que controlam os custos.

Segundo Drumond (2001, apud REIS; PIRES, 2009) há certo mal-estar em relação à participação da Direção, uma vez que a Direção nem sempre entende ou não identifica vantagens pessoais na Qualidade.

O envolvimento da Direção de necessidade imprescindível, exaustivamente cobrado pelos profissionais, não há, devido à falta de conhecimento da contribuição para com seu objetivo principal, o lucro. Segundo Drumond (2001) “não há razão em esperar que as pessoas participem de algo que não compreendam ou em que não estão vendo benefícios e vantagens pessoais”. Portanto a preocupação em evidenciar a participação no objetivo principal de empresa deve estar constantemente ativa, buscando deixar explícitos os resultados gerados pelo Sistema de Qualidade. (DRUMMOND, 2001 apud REIS; PIRES, 2009, p. 70).

O plano de gerenciamento em geral será criado pelos gerentes do projeto e pela equipe. Da mesma maneira que nas empresas em geral existe um setor que cuida exclusivamente da qualidade, e promove o controle dos custos em separado da Contabilidade da empresa.

Essa prática deixa de lado a integração que seria um diferencial em termos de competitividade, pois as formas de contabilização dos custos podem ser muito enriquecidas com a experiência e uma visão geral. Para diminuir os custos será primordial que haja o gerenciamento dos processos empresariais com base na sistemática de qualidade que se estabeleceu. Esse controle é dado pelas políticas que serão adotadas no caso do projeto e daquelas que estão em curso na empresa para os setores.

O plano deve ser criado tendo como base a decomposição da empresa em suas partes constitutivas e nas atividades e processos de trabalho. Todas as atividades sistemáticas serão planejadas dentro do sistema de qualidade, de modo que se possa conferir a cada processo o modelo da política de qualidade adotada. Alguns requisitos importantes devem ser cumpridos quando da obtenção dos itens de custos da qualidade.

Primeiramente, o conceito, assim como a sua cadeia de valores deve ser bem definida, a fim de possibilitar a identificação de atividades que levam a insatisfação do consumidor e que não colaboram para alcançar dos objetivos estratégicos da empresa. A identificação dos itens de custo é outra importante definição na obtenção dos custos da qualidade e deve ser analisada cuidadosamente. Além disso, novos itens de custos da qualidade podem ser adicionados de acordo com o desenvolvimento do programa de melhoria contínua da empresa.

### 1.7.5 Peculiaridades do Controle de Gastos e Custos na Administração Pública

Para Marques, Ribeiro e Silva (2008) as finanças públicas devem ser tratadas com profissionalismo, especialmente no que se refere a gestão dos recursos. A atividade da Administração Pública se concentra no gerenciamento do que ocorre dentro de seus órgãos e entidades, e especialmente na construção de políticas públicas, o que inclui segundo Grahan e Hays (1994):

a execução de leis, decretos, normas e regulamentos; a preparação e supervisão de documentos de orçamento e planejamento; a análise e recomendações de políticas e programas; a seleção e supervisão de funcionários; e o funcionamento e manutenção da repartição e a manutenção de contatos com grupos e indivíduos relevantes fora da repartição.

Como visto anteriormente nessa pesquisa, a LRF promoveu um certo impacto no controle e trouxe um melhor aproveitamento das medidas de planejamento e controle orçamentário. Através da lei se pode avaliar o desempenho da execução orçamentária.

Além disso, conforme Silva (2012, p. 7):

[...] proporcionou um melhor aproveitamento do controle (...) tornando mais fácil o entendimento pelo usuário e proporcionando ao gestor público modelos de avaliação de desempenho mais amplos, atingindo aspectos muito importantes como custos, qualidade, adequação, eficiência, eficácia, e acima de tudo a satisfação do cliente. Com esse entendimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal firma o surgimento da contabilidade gerencial pública sendo exercida pelo profissional de contabilidade desta área, que surge como o instrumento de controle inovador da gestão fiscal pública. A Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal possuem uma interpretação e compreensão sobre os impactos para aqueles profissionais de contabilidade que atuam nesta área.

Ou seja, a LRF estabeleceu normas gerais de finanças públicas para as três esferas de governo. As normas impostas pela lei exigem transparência pública, em todas as etapas já descritas da elaboração do orçamento e da execução das despesas. Para que isso ocorra foi necessário que se criassem relatórios bimestrais, quadrimestrais e anuais que dispõem sobre como o orçamento está sendo realizado. Cujas exigências, como já visto é que os relatórios sejam publicados no máximo após 30 (trinta) dias do final de cada encerramento e deve estar disponível ao público para consultas. Impondo assim um modelo federativo a divulgação mensal pela internet da lista dos que se mantiveram nos limites orçamentários que foram estabelecidos para as dívidas públicas (SILVA, 2012).

Nessa condição, de acordo com Costa (2007) para administrar programas ou políticas de desenvolvimento social será necessário analisar o encontro das variáveis internas e externas da empresa, pois caso o projeto não seja adequado à matriz sociocultural da localidade, será rejeitado e terá como consequência uma imagem negativa da empresa.

Uma empresa que deseja investir em uma ação social deve analisar em primeiro lugar se cumpre a legislação pertinente, se atende às demandas do seu público interno no que tange à segurança do trabalho e à saúde ocupacional, se possui uma relação ética com seus fornecedores, clientes, etc. Posteriormente, cabe decidir a estratégia de investimento e a importância que o investimento tem para a empresa (que definirá o montante e a continuidade do investimento). A empresa também deve estabelecer um critério para o departamento de marketing escolher qual área deve ser beneficiada com um projeto social. Basicamente, ela deve escolher uma área que tenha afinidade com seu negócio. [...] (COSTA, 2007, p. 34).

Para Costa (2007), ainda, as decisões acerca do investimento em projetos próprios ou de terceiros deve estar de acordo com estratégias definidas, pois um projeto próprio significa manter uma relação mais duradoura com o objeto de investimento, enquanto financiar projetos de terceiros pode ser uma opção quando a empresa não deseja criar dependência do projeto com a empresa. Uma metodologia proposta por Costa (2007) para avaliar o ganho com a implantação de um projeto social consistente pode ser traçada tendo em conta as seguintes estratégias:

- Montar um mapa perceptivo, aplicar antes da implantação do projeto e avaliar periodicamente;
- Montar pesquisas periódicas de *recall*;
- Desenvolver sistemas de análise do discurso sobre as matérias que saíam sobre ela, o tema e a região trabalhados;
- Avaliar o clima organizacional interno;
- Acompanhar os índices da bolsa de valores;
- Traçar o mapa da análise de riscos sobre reputação x impacto do negócio.

Nesses pontos intervém o controle de custos e a gestão dos valores e investimentos que estão sendo realizados, identificando ainda o benefício que a empresa produz com as medidas que escolheu implantar.

Assim, os sistemas de informação de custos, está fundada em um suporte legal de normas que se referem a execução dos trabalhos, à opinião do auditor e a sua pessoa.

Segundo Nunes (2006, p. 2):

Em seu conceito e alcance os sistemas eficientes de custos estão limitados a um exame analítico de uma determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, o auditor ao assumir uma responsabilidade por uma auditoria deve ter conhecimento suficiente da entidade a ser auditada, para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas e as práticas contábeis atinentes à situação patrimonial e financeira da entidade.

A concepção do controle que se coloca nesses sistemas, implica em um conjunto de técnicas para lidar com a gestão das despesas públicas por meio de processos gerenciais e de aplicação de recursos públicos, visando a aplicação correta desses recursos. Essa

aplicação corresponde a uma submissão aos princípios da Administração Pública e as regras contidas na legislação que regula o direito público.

Sendo assim, um instrumento de gerenciamento das despesas e receitas públicas que permite a melhor alocação dos recursos, a identificação de incorreções e desperdícios, a improbidade, omissões ou negligência. (NUNES, 2006).

Lampeao (2009) entende que a interpretação, nesse caso, deve ser examinada em relação ao seu real significado, e propõe alguns fatores que são compreendidos como elementos do conceito, a saber:

- a) Políticas - compreendem o conjunto de declarações de carácter administrativo a respeito das intenções da organização em relação a um determinado tema. Podem ser conceituadas como "guias de raciocínio" planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores, decisões estas aplicáveis a situações repetitivas, tendo em vista canalizar as decisões para os objectivos estabelecidos.

Neste aspecto Lampeao (2009) indica dois níveis distintos de preocupação: a preocupação com Políticas Globais, que afetam todo o comportamento da organização (políticas estratégicas) Políticas Operacionais, que tem uma menor faixa de influência e que muitas vezes, aparecem como verdadeiras "regras de trabalho".

- b) Objectivos - devem ser entendidos como seus planos e declarações estratégicas no amplo sentido. O estabelecimento de objectivos precede sempre a escolha das metas e selecção, desenho, implementação e manutenção dos sistemas que têm como finalidade a segurança na consecução dos objectivos.
- c) Metas - são alvos específicos, quantificados, dentro de sistemas específicos e podem também ser denominados como metas operacionais, padrões operacionais, nível de desempenho ou resultados esperados. Devem ser identificadas em cada sistema, claramente definidas, mensuráveis, com adequado grau de realismo e consistentes com os objectivos estratégicos. Os riscos de sua não realização devem ser também explicitamente reconhecidos.
- d) Plano de organização - é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objectivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o que, e quem tem autoridade sobre quem na empresa.
- e) Métodos e medidas - estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente (normas, sistemas, manuais de serviço, rotinas, etc.). A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planeamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, económico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados a promover o controle sobre as operações e as actividades preferencialmente formalizadas através de manuais.
- f) Protecção do património - compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa (custódia, controle e contabilização de bens, alçadas, normas, etc.).

g) Exatidão e fidedignidade dos dados contábilísticos - correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábilística (Plano Geral de Contas, regras de contabilização, manuais de serviços, reconciliação contábilística dos diversos sistemas com a contabilidade, levantamentos das contas não escrituradas electronicamente, etc.)

h) Eficiência operacional - compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

i) Interdependência - pela descrição dos fatores de controle anteriormente dispostos, fácil é compreender que todos os itens se inter-influenciam de forma acentuada. Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema.

j) Pessoal - é necessário lembrar que estes planos de políticas, sistemas e organização são "ferramentas" utilizadas por pessoas. Dentro de uma visão sistêmica da empresa, fácil é compreender que, mesmo com sistemas, políticas etc. adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida, se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Pode-se dizer que o controle se trata de uma das funções mais importantes da administração, visto que permite uma constante avaliação dos objetivos estratégicos e operacionais, amenizando ou eliminando os gargalos que possam impedir o alcance dos mesmos. Lima (2008) afirma que o controle na Administração Pública exerce função de grande importância por inibir o abuso de poder, fazendo com que a autoridade administrativa pautе sua decisão em conformidade com o interesse coletivo, podendo a fiscalização ser orientadora, corretiva ou, até mesmo, punitiva.

Desse modo, é possível dizer que o controle na Administração Pública é premissa básica para que qualquer entidade possa ter um desempenho eficaz, devendo ser realizado por meio de ações coordenadas e planejadas.

Sobre o controle da Administração Pública, Di Pietro (2012, p. 791) afirma:

A finalidade do controle é a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativas.

Assim, na concepção da autora o controle na Administração Pública deve atuar de forma a garantir que os princípios previstos na Constituição Federal sejam cumpridos, coibindo e

corrigindo distorções administrativas. Importante mencionar que o controle exercido sobre a Administração Pública pode ser quanto ao momento, quanto à origem e quanto ao aspecto controlado, conforme demonstra o Quadro 2:

Quadro 2 - Classificação do Controle exercido sobre a Administração Pública

<b>Quanto ao momento</b>	<b>Prévio</b>	Visa impedir que seja praticado o ato ilegal ou contrário ao interesse público, ou seja, é um controle preventivo.
	<b>Concomitante</b>	Acompanha a atuação administrativa no momento em que ela se verifica.
	<b>Posterior</b>	Tem por objetivo rever os atos já praticados.
<b>Quanto à origem</b>	<b>Interno</b>	O controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes, autotutela.
	<b>Externo</b>	O controle exercido por um dos Poderes sobre os outros.
<b>Quanto ao aspecto controlado</b>	<b>Legalidade</b>	Pode ser exercido pelos 3 poderes, impondo-se na eventual ilegalidade.
	<b>Mérito</b>	Cabe somente a própria administração, julgando a oportunidade e conveniência.

Fonte: DI PIETRO, 2012.

Além da classificação apresentada no Quadro 2, cabe ainda destacar a classificação do controle de acordo com o órgão incumbido de sua realização, podendo se apresentar como: Controle Legislativo, Controle Administrativo e Controle Judiciário. O Controle Legislativo é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, podendo este ser realizado como controle político, onde são analisados os aspectos de legalidade e de mérito e como financeiro, onde é realizada a fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

Por sua vez, o Controle Administrativo é o controle interno realizado pelo próprio órgão, podendo ele ser tutelar ou hierárquico. E o Controle Jurisdicional, como o próprio nome já sugere, é o exercido pelo Poder Judiciário, assumindo o controle punitivo e realizado somente quando invocado, considerando o Princípio da Inércia (artigo 2º do Código de Processo Civil) e o Princípio do Amplo Acesso à Justiça (artigo 5º, XXXV, Constituição Federal do Brasil de 1988).

O controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, portanto, se configura como um Controle Legislativo, se responsabilizando pela fiscalização contábil, financeira e orçamentária, podendo-se dizer que seu objetivo é comprovar a probidade da Administração Pública, como bem explica Meirelles (2016, p. 677):

O controle externo visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens e valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. É, por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do Legislativo; o segundo, do Tribunal de Contas.

Entende-se, assim, que os Tribunais de Contas atuam com o controle contábil e financeiro dos órgãos da Administração Pública. Silva (2007) complementa afirmando que os Tribunais de Contas se configuram como os representantes do povo na atuação fiscalizatória, assumindo uma natureza jurídica política e se apresentando como órgão técnico, sendo suas decisões administrativas e não jurisdicionais.

Outro fator que precisa ser conhecido é de que a fiscalização também se divide de acordo com os entes federativos (União, Estados e Municípios), cada uma com seus órgãos de competência, sendo eles autônomos e independentes entre si, atuando conforme demonstra o Quadro 3:

Quadro 3 - Tribunais de Contas e seus âmbitos de competência

<b>Competência</b>	<b>Tribunal</b>	<b>Número de Tribunais</b>
Nacional	Tribunal de Contas da União	1
Distrital	Tribunal de Contas do Distrito Federal	1
Estadual	Tribunal de Contas da Bahia Tribunal de Contas do Estado do Ceará Tribunal de Contas de Goiás Tribunal de Contas do Pará	4
Municipal (para mais de um Município)	Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás Tribunal de Contas dos Municípios do Pará	4
Municipal (para somente um Município)	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro Tribunal de Contas do Município de São Paulo	2

Fonte: O autor, 2018.

Deve-se destacar que a atuação dos Tribunais de Contas é autônoma, todavia, pode ser considerada como uma forma de complementação do controle interno realizado pelos próprios órgãos, visando a manutenção do controle da coisa pública, considerando que se tratam de recursos da sociedade, devendo ser geridos por agentes públicos em prol da coletividade.

Ressalta-se, ainda, que o poder de fiscalização dos Tribunais de Contas é limitado de acordo com Constituição Federal, tendo em vista evitar abuso de poder em suas atribuições, citando-se, principalmente o dever de acatar o devido processo legal e garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa. Nessa seara de fiscalização dos órgãos públicos, além da atuação dos Tribunais de Contas, lembra-se que o povo é o maior interessado na atuação idônea da Administração Pública, sendo seu dever e direito a realização do controle social.

## 2 METODOLOGIA

Essa seção apresenta a metodologia do trabalho, apontando em detalhes como foi realizada a sua elaboração e o embasamento das informações.

### 2.1 Método

Para o desenvolvimento desta pesquisa foi realizado um estudo descritivo, qualitativo, a partir de análise teórica, documental e de estudo de campo exploratório, realizado por meio de entrevistas com gestores da empresa pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM).

A análise documental foi realizada a partir da coleta e análise dos dados e informações constantes dos sistemas públicos de planejamento e orçamento, Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e Sistemas Auxiliares da CPRM.

Foi realizado um estudo de caso e aplicação de entrevista semiestruturada para os gestores da CPRM. A proposta metodológica atuou na perspectiva de possibilitar uma trajetória “do caminho conhecimento ao caminho do desenvolvimento”. Para tanto se fez necessária uma leitura atenta e sistemática que se faz acompanhar de anotações que serviram como apoio para a análise posterior dos dados (GIL, 2002). Assim:

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Essa vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados, muitos dispersos pelo espaço. Por exemplo, seria impossível a um pesquisador percorrer todo o território brasileiro, em busca de dados sobre população ou renda per capita; toda via, se tem a sua disposição uma bibliografia adequada, não terá maiores obstáculos para contar com as informações requeridas. A pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos. Em muitas situações não há outra maneira de se conhecer os fatos passados se não com dados bibliográficos (GIL, 2002, p. 45).

A técnica bibliográfica visa encontrar as fontes primárias e secundárias e os materiais científicos e tecnológicos necessários para a realização do trabalho científico ou técnico-científico (GIL, 2002). Para o desenvolvimento de qualquer pesquisa científica, é necessária a definição dos procedimentos metodológicos. Toda e qualquer fonte deve ser referenciada. Em

relação a natureza a presente pesquisa apresenta a intenção de natureza qualitativa, visto que não serão analisados em relação a quantidade e sim em relação a qualidade. As pesquisas qualitativas são caracterizadas como exploratórias, pois estimulam os entrevistados a pensar e falar livremente sobre algum tema objeto ou conceito. Elas fazem emergir aspectos subjetivos, atingem motivações não explícitas, ou mesmo não conscientes de forma espontânea (GIL, 2002, p. 45). Como pontuado pelo autor, as pesquisas qualitativas observam a qualidade do que está sendo pesquisado.

O estudo proposto foi exploratório e descritivo, com isso, permitirá que os dados sejam analisados explorando-se os resultados encontrados em confronto com o que afirmam os autores em relação ao assunto e que o estudo seja descrito aos leitores de acordo com o que foi encontrado a partir da pesquisa.

Assim, conforme destaca Siena (2007), na pesquisa exploratória, o objetivo é obter maior familiaridade com o problema, para que seja possível torná-lo explícito, enquanto a descritiva, descreve as características de certa população ou fenômeno ou estabelece relações entre variáveis.

## **2.2 Protocolo de estudo de caso**

Esta subseção tem como objetivo apresentar o protocolo utilizado para o estudo de caso.

Neste contexto, o estudo de caso tem como escopo trazer direção ao pesquisador na coleta de dados, onde se definirão as diretrizes necessárias a serem seguidas na pesquisa de campo (BRANSKI et al, 2010).

Yin (2001, p. 19) complementa que o estudo de caso é uma boa opção quando se “tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. O estudo de caso envolve um “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

Neste sentido, ainda de acordo com Yin (2001), o protocolo para um estudo de caso, não é apenas um instrumento, mas uma ferramenta que contempla procedimentos e regras, que devem ser seguidas em todas as situações. Por meio de tal protocolo, o pesquisador consegue obter maior confiabilidade no estudo de caso, conduzindo sua pesquisa de modo eficaz.

O estudo de caso é um empreendimento desafiador dentro de uma pesquisa. Este método originou-se na medicina e nos dias atuais se tornou uma das pesquisas qualitativas mais interessantes que existe, tanto no campo científico, humano e social. O estudo de caso é uma análise empírica, investigando um fenômeno de forma profunda e o seu relacionamento com a vida real, onde o contexto não pode ser visto claramente (YIN, 2001).

Assim, sendo, no que se refere ao protocolo de Yin (2001), as diretrizes a serem seguidas são, num primeiro momento: a visão geral do estudo de caso, depois os procedimentos de campo, na sequência as questões do estudo de caso e por fim o guia para o relatório de estudo.

### 2.2.1 Visão geral do estudo de caso

De acordo com Yin (2001), a visão geral do estudo deve ser elaborada com o objetivo de situar o leitor sobre os aspectos mais relevantes da pesquisa, apresentando de forma clara os objetivos, público-alvo, unidade de análise e assim por diante.

No que se refere aos objetivos, nesse sentido, Yin (2001), menciona que uma pesquisa busca embasar o tema proposto por meios de dados. Assim, uma vez que, o presente tema tem como escopo o sistema de custos, sob a ótica dos executivos de uma empresa pública, se buscará material de conteúdo específico e subjetivo, com nuances próprias de cada contexto organizacional.

Neste sentido, este estudo de caso tem como objetivo a explanação da implantação do sistema de custos na CPRM e a utilização do SIC, com seus aspectos conceitual, tecnológico e prático, sendo autorizado pela empresa o uso de seu nome (Apêndice B). Foram analisados os aspectos da modelagem conceitual, confrontando-a com a aplicação de custos. De acordo com Siena (2007) o estudo de caso também é chamado de monográfico, se dedicando a estudar fenômenos, indivíduos, grupos ou instituições, fazendo generalizações a partir de caso ou casos representativos, investigados em profundidade e com respeito à sua totalidade.

Este estudo também apresenta a amplitude e relevância dos benefícios inerentes à gestão de custos, que ainda se revelam subdimensionadas pelos gestores da empresa. Tendo sua criação e implantação resultado da cobrança de longa data pelos órgãos de controle da administração pública, o SIC surgiu sob o risco de um forte viés para o seu uso com fins meramente burocráticos e legalistas.

Contudo, as reflexões registradas nas subseções 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 implantação de um 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 responsabilidade 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.

### 2.2.2 Procedimentos de campo

De acordo com Yin (2001), as informações obtidas em um estudo de caso podem advir de muitas fontes como: entrevistas, análises documentais, registros de arquivos, observação empírica, acompanhamento de processos e outros.

O estudo de caso se comporta de forma distinta de todas as outras pesquisas, pois as prévias, deixando o pesquisador a vontade para analisar o que se apresenta no decorrer da visita técnica (YIN, 2001).

Ainda, de acordo com Yin (2001), o presente estudo de caso se deu por meio de entrevistas com gestores da empresa pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM). Além disso, realizou-se análises documentais.

#### 2.2.2.1 Unidade de análise

A Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM) é uma Empresa Pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), através da Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral (SGM). A autorização da constituição da CPRM como empresa de economia mista se deu com o Decreto-Lei nº. 764, de 15 de agosto de 1969 e seu

primeiro estatuto foi aprovado pelo Decreto nº. 60.058, de 13 de janeiro de 1970, iniciando suas atividades em 30 de janeiro de 1970 (CPRM, 2018).

A CPRM passou a ser uma empresa pública com a Lei nº. 8.970, de 28 de dezembro de 1994, com funções de Serviço Geológico do Brasil, vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME), sendo seu estatuto aprovado pelo Decreto nº. 1.524 de 20 de junho de 1995.

A CPRM conta com infraestrutura operacional instalada em todo o país, somando oito Superintendências Regionais: Manaus (AM), Belém (PA), Recife (PE), Goiânia (GO), Salvador (BA), Belo Horizonte (MG), São Paulo (SP) e Porto Alegre (RS). São as unidades executoras dos projetos, onde se concentra o grosso da capacidade operacional da instituição.

Além disso, possui três Residências, que são estruturas operacionais menores, localizadas em Porto Velho (RO), Teresina (PI) e Fortaleza (CE). Finalmente, contam com três Núcleos de Apoio, que são pequenos escritórios de representação e apoio operacional, nas cidades de Natal (RN), Cuiabá (MT) e Criciúma (SC). A sede política da empresa localiza-se em Brasília (DF) e o escritório central da Administração e dos departamentos técnicos situa-se no Rio de Janeiro (RJ). Afora a rede de unidades operacionais, a CPRM tem três centros de treinamento, nas cidades de Apiaí (SP), Morro do Chapéu (BA) e Caçapava do Sul (RS).

#### 2.2.2.2 Coleta de Dados

Durante o estudo de caso foram utilizadas as técnicas de levantamento de dados internos da empresa a partir de uma entrevista semiestruturada realizada em 04-07-2018 conforme consta na íntegra no Apêndice A.

Neste trabalho optou-se pela entrevista semiestruturada, a qual possibilita ao entrevistado um espaço maior para que possa discorrer sobre suas experiências, não limitando o que ele deve responder, apenas direcionando o assunto a partir do foco da pesquisa, este tipo de entrevista ao mesmo tempo em que permite ao entrevistado respostas mais livres, valoriza a atuação do pesquisador.

Foram escolhidos 03 funcionários de áreas diferentes que trabalham na Unidade Rio de Janeiro da empresa, 01 da área administrativa, 01 da área finalística e 01 que trabalha com custos; foram selecionados por apresentarem visões diferentes em relação ao sistema de custos implantado. Cabe destacar que a empresa ainda não tem uma área específica de Custos, hoje são 02 funcionários responsáveis pelo controle de custos lotados na Divisão de Execução

Orçamentária (DIORÇA). Foram entrevistados, o responsável pela DIORÇA da Diretoria de Administração e Finanças (DAF), que tem a função do controle orçamentário e descentralização dos recursos para atender as Unidades Gestoras; a funcionária responsável pelo controle orçamentário do Departamento de Hidrologia (DEHID), subordinado diretamente a Diretoria de Hidrologia e Gestão Territorial (DHT), tem por objetivo básico a condução dos assuntos relativos aos Recursos Hídricos - Hidrologia e Hidrogeologia, cabendo-lhe especificamente o planejamento, a coordenação, a supervisão e o controle de tais atividades; e por fim, o assistente responsável pelo sistema de custos, subordinado a DIORÇA, com a função de supervisionar os custos gerais da empresa, além de gerar as informações de custos visando o apoio as tomadas de decisões.

O Quadro 4 detalha as perguntas que compuseram o roteiro de entrevista e os propósitos almejados com cada questão:

Quadro 4 – Roteiro de entrevista e objetivos almejados

<b>Questões</b>	<b>Objetivos</b>
Inicie por favor descrevendo seu cargo e sua relação com o gerenciamento de custos.	Conhecer a vivência desses gestores com essa atividade.
Como ocorre o gerenciamento de custos.	Compreender como ocorre o processo de gerenciamento de custos, com vistas a melhor conhecer os materiais utilizados para tanto.
Tem conhecimento como foi o processo de implantação do sistema de custos? Em caso positivo, poderia fazer uma síntese do processo e há quanto tempo utilizam.	Identificar e analisar as características do método adotado na implantação do sistema de custos.
Quais os principais desafios enfrentados na implantação do sistema de controle de custos?	Compreender o processo de implantação de um sistema de custos numa empresa pública.
Já ouviu falar do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)? Em caso positivo, favor descrever seu conhecimento sobre o mesmo.	Identificar a disseminação das informações sobre o sistema de custos da empresa.
Caso a questão anterior seja positiva, qual a finalidade da utilização da informação do SIC?	Verificar a percepção sobre a importância da utilização das informações extraídas do SIC.
Você acredita que a partir da apuração de custos, é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores?	Verificar a utilização das informações de custos para a tomada de decisão, custo x benefício da implantação do sistema. e se tais informações auxiliam para avaliação da gestão pública.
Em sua opinião as informações de custos no setor público podem promover a responsabilização de maus gestores?	Verificar se as informações de custos auxiliam para a avaliação da gestão pública.
Qual sua percepção sobre a transparência nas contas públicas da CPRM?	Verificar se a empresa adota medidas de transparência capaz de informar a sociedade e se colabora no controle das ações de seus gestores com o intuito de checar se os recursos públicos estão sendo usados de acordo com os princípios da Administração Pública.
Quais os principais benefícios da adoção de um sistema de controle de custos. E as desvantagens?	Identificar os benefícios da implantação de um sistema de custos numa empresa pública.
Palavras finais.	Deixar o entrevistado expor de maneira livre suas opiniões sobre assuntos relacionados com a empresa e o processo de sistema de custos no setor público.

Fonte: O autor, 2018.

Os tópicos da entrevista semiestruturada realizada para este trabalho levaram em consideração o embasamento teórico utilizado nesta pesquisa, e as informações a serem recolhidas pelo pesquisador sobre o fenômeno social em estudo, com a formulação de perguntas básicas, na qual as respostas possibilitem o alcance dos objetivos.

Diante de tais características apresentadas, o autor da presente dissertação optou por elaborar uma entrevista com 11 perguntas abertas, com o propósito de avaliar a impressão dos entrevistados acerca do Sistema de Custos. Neste contexto, buscou-se entender aspectos relacionados ao conhecimento dos respondentes sobre o tema, os desafios de implantação e em suas concepções, quais seriam os maiores benefícios.

Entende-se que os maus gestores de uma instituição pública podem causar muitos prejuízos, tanto à população, como à própria máquina pública. Assim, a entrevista também abordou esse aspecto, no sentido de entender se um sistema de informação de custos poderia, em certo sentido, promover a responsabilização destes maus gestores.

Não se deixou de mencionar também a importância da transparência no setor público, algo de extrema relevância em qualquer instituição. Assim, especificamente no caso da CPRM, arguiu-se sobre a importância da transparência nas suas contas públicas.

### 2.2.3 Questões do estudo de caso

Se faz relevante que o entrevistador ou autor de uma pesquisa elabore questões para o estudo de caso, para que este possa ter um roteiro a seguir, durante o processo de desenvolvimento do trabalho em campo e da formulação dos resultados. Deste modo, o autor deve procurar elaborar uma série de questões ligadas ao seu objetivo, que reflitam assim o escopo do estudo (YIN, 2001).

Neste contexto, a presente dissertação utilizou o seguinte roteiro, com o objetivo de se obter um guia para a pesquisa:

Quadro 5 - Relação entre as questões de estudo de caso e objetivos específicos

Objetivos Específicos	Questões do Estudo de Caso
Descrever o sistema de custos implantado em uma empresa pública.	Inicie por favor descrevendo seu cargo e sua relação com o gerenciamento de custos.
	Como ocorre o gerenciamento de custos?
	Quais os principais desafios enfrentados pela Companhia na implantação do sistema de controle de custos?
	Você já ouviu falar do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)? Caso positivo, favor descrever seu conhecimento sobre o mesmo.
Investigar a percepção dos gestores sobre os desafios encontrados na implantação de um sistema de custos em uma empresa pública.	Caso a questão anterior seja positiva, qual a finalidade da utilização da informação do SIC?
	Tem conhecimento como foi o processo de implantação do sistema de custos? Em caso positivo poderia fazer uma síntese do processo e há quanto tempo utilizam.
	Você acredita que a partir da apuração de custos, é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores?
	Em sua opinião as informações de custos no setor público podem promover a responsabilização de maus gestores?
	Qual sua percepção sobre a transparência nas contas públicas desta Companhia?
Descreva os principais benefícios da adoção de um sistema de controle de custos? E as desvantagens?	

Fonte: O autor, 2018.

As questões do estudo de caso pretendem correlacionar os objetivos específicos da pesquisa e serão analisadas no capítulo seguinte.

#### 2.2.4 Guia para o relatório de estudo de caso.

Pode-se conceituar como guia para o relatório de estudo de caso, um mecanismo que tem a finalidade de planejar como os dados coletados serão dispostos ao público alvo e ao leitor da dissertação. Assim sendo, a proposta do guia é apresentar os principais pontos de forma sintetizada (YIN, 2001).

Na seção “Análise e Discussão de Resultados” será possível contemplar a consolidação de referente pesquisa. Ainda, de acordo com Yin (2001), uma vez que a coleta e organização dos dados e a sua devida organização foi concluída, passa-se para a avaliação do material obtido, fazendo-se as devidas comparações e discussões. Para tanto, usa-se um critério analítico, buscando na observação empírica, uma conclusão relacionada ao problema proposto.

### 3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Nesta seção será apresentado o resultado da pesquisa que foi dividida em duas subseções: A primeira é a experiência da implantação do sistema de custos na empresa pública Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), o histórico e evolução do sistema de custos na empresa, assim como as dificuldades da implantação e a utilização das informações extraídas do SIC e sistemas auxiliares para subsidiar a tomada de decisão e a segunda é a aplicação de entrevista semiestruturada com os gestores da CPRM sobre o sistema de custos.

#### 3.1 Sistema de Custos na CPRM

Pode-se afirmar que existiram três momentos no processo da implantação de custos na CPRM, o primeiro desde a criação até o final do período como empresa de economia mista, depois o período como empresa pública até a criação do SIC, e por último, o momento atual e principal deste trabalho que será melhor apresentado mais adiante.

No período como empresa de economia mista, entre 1970 e 1994, a CPRM possuía um sistema de custos desenvolvido pela empresa de consultoria e auditoria *Price*, que atendia de forma fidedigna e era totalmente integrado com o sistema de contabilidade, o que permitia o controle dos custos por projeto, utilizando o método de custeio por absorção.

Com a mudança da CPRM de economia mista para empresa pública a partir de 1994 e com a obrigatoriedade de utilização do SIAFI o sistema de custos existente foi inutilizado. A partir daí, altera-se o método de apropriação de custos para custeio direto e as apropriações de custos são efetuadas no SIAFI, identificando o objeto de custo, seja um projeto/centro de custo (projeto ou centro de custo tem o mesmo significado) de uma determinada ação finalística ou de um departamento da estrutura administrativa, através da confecção de notas de lançamentos (NL), que permite registrar eventos contábeis não vinculados a documentos específicos. A liquidação é o estágio da despesa que mais se aproxima da informação de custo, portanto é o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos.

Ao mesmo tempo das mudanças mencionadas, a área de TI da CPRM passou a desenvolver sistemas auxiliares para a continuidade do controle de custos, extraindo do SIAFI as informações necessárias para alimentar os sistemas. Com isso, foi criado o Boletim de

Apropriação de Pessoal (BAP), onde é apontado as horas utilizadas por cada funcionário nos projetos finalísticos da empresa, o Boletim de Equipamentos e Veículos (BEV), para alocar os custos de depreciação de máquinas, equipamentos e veículos e o Boletim de Apropriação de Serviços (BAS), para os custos com serviços prestados nos projetos. Os apontamentos nos boletins (BAP, BEV e BAS) eram realizados pelas Unidades Gestoras de acordo com o desenvolvimento das atividades nos projetos.

Era imperativo que a NL de apropriação de custo fosse conciliada diariamente com as liquidações efetuadas no SIAFI e que as apropriações através dos Boletins citados, fossem conferidas mensalmente com as áreas responsáveis, contudo, em função da falta de uma rotina e de funcionários para executar tal tarefa, as informações de custos geradas por NL e pelos Boletins eram frágeis e questionáveis, devido a não conciliação com os valores da execução orçamentária financeira, tão pouco, com as informações da contabilidade geral.

### 3.1.1 SIC na CPRM

Antes de discorrer sobre o início do SIC na CPRM é necessário conhecer um pouco dos principais sistemas do Governo Federal. O Sistema de Informações de Custos do Governo federal (SIC) é uma ferramenta tecnológica (um *software*) que tem a capacidade de integrar diversos sistemas do Governo Federal em uma única base de dados (*datawarehouse*), armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões do gestor. Ao integrar os órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, o SIC unifica as bases de dados dos chamados sistemas estruturantes do Governo Federal. O funcionamento do sistema é *on-line*, ou seja, totalmente operacionalizado a partir dos servidores do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro).

Em parceria com a STN, o Serpro administra a ferramenta tecnológica da base de dados do SIC e demais base de dados associadas ao Sistema.

O sistema objetiva, por meio de seu banco de informações, subsidiar as decisões governamentais para uma alocação mais eficiente, bem como gerar as condições para o aprimoramento da qualidade do gasto público. Será utilizado pelos órgãos e entidades públicas e pelos órgãos centrais de planejamento e controle dos poderes Executivos, Legislativo e Judiciário. (ROSA, 2013, p. 392)

Entre os principais sistemas unificados por essa integração estão o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema Informatizado de Gestão de

Recursos Humanos do Poder Executivo Federal (SIAPE) e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP).

O SIAFI é o principal instrumento para registro, acompanhamento e controle de execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal e tem como órgão gestor a STN. O SIAPE é o sistema que reúne as informações pessoais, funcionais e financeiras dos ativos, pensionistas e aposentados dos servidores federais e tem como gestor a Secretaria de Gestão de Pessoas do Ministério do Planejamento. Seu objetivo é controlar tais informações cadastrais e processar os pagamentos dos servidores. Já o SIOPI o objetivo é o de gerenciar o PPA das diversas unidades orçamentárias do Governo Federal, otimizando procedimentos, reduzindo custos, integrando e oferecendo informações para o gestor público e para os cidadãos.

O objetivo principal deste trabalho é uma análise do momento atual do Sistema de Custos na CPRM e sua evolução, que se deu também de acordo com a evolução das ferramentas de controle de custos do Governo Federal.

A primeira melhoria importante que podemos mencionar para o controle de custos no setor público, foi a aplicação do Novo SIAFI a partir de 2012, contemplando o módulo CPR – Contas a Pagar e Receber, uma plataforma tecnológica mais moderna, flexível e econômica, permitindo evoluções que venham a contribuir para a transparência e a eficiência na gestão orçamentária e financeira. Com essa nova ferramenta, a liquidação da despesa só pode ser feita com apropriação do centro de custo, eliminando de imediato a duplicidade de procedimentos (retrabalho) na geração das informações de custos, ou seja, não eram mais necessários os lançamentos por NL's.

A CPRM foi a primeira empresa da administração indireta a utilizar o SIC a partir de 2013, o que reforçou ainda mais a cultura de controle de custos da CPRM, pois possui interface com os sistemas estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIAPE e SIOP), permitindo assim, uma total confiabilidade nas informações geradas.

O SIC permite também que as informações de custos sejam divulgadas através de relatórios customizados, Figura 3, que possibilitam uma melhor análise por parte dos coordenadores de ações, gerentes de departamentos, chefes de projetos, entre outros.

### Figura 3 – Relatório do SIC de acompanhamento de projeto

#### Relatório Custos DIGEOM 2018

Data Base: 17/07/2018.

R\$1,00

Centro Custos	Orçamento	Corte / Contingenciamento	Natureza Despesa	Favorecido Doc.	MAI/2018	JUN/2018	JUL/2018	Total	Saldo
					LOA	LOA	LOA		
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	08.030.124/0001-21 AGENCIA AEROTUR LTDA			8.169,20	18.942,27	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	783.213.287-68 CLAUDIA MARIA REZENDE DE SOUZA	660,60		440,40	1.101,00	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	171455.625-53 HORTENCIA MARIA BARBOZA DE ASSIS	580,50			580,50	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	422.167.535-72 MAISA BASTOS ABRAM	171,15			171,15	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	286.961.038-66 MARCIO MARTINS VALLE	600,50			600,50	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	783.213.287-68 CLAUDIA MARIA REZENDE DE SOUZA		107,25		107,25	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	110.887.647-11 FLIPE DE BRITO FRATTE MODESTO	1.321,20			1.321,20	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	072.132.997-78 HELASIO AUGUSTO SIMOES	3.416,03			3.416,03	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	288.759.232-72 MAURO LISBOA SOUZA	4.363,69			4.363,69	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	735.463.213-91 RONALDO GOMES BEZERRA	3.463,20			3.463,20	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC			339139 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA	00.000.000/1102-45 FUNDO DE IMPRENSA NACIONAL/EXEC.ORC.FINANC.				132,16	
4377084 PROJETO PROSPEC.EXPLPLATAF.JURIDIC	<b>Total</b>	<b>546.770,00</b>			<b>16.428,44</b>	<b>107,25</b>	<b>15.770,10</b>	<b>47.183,67</b>	<b>499.586,33</b>

Fonte: TESOURO GERENCIAL, 2018.

Obter tais informações de maneira consistente possibilita acompanhar permanentemente o desenvolvimento dos projetos de acordo com a execução orçamentária financeira, permitindo que os gestores possam avaliar e comparar as informações de custos com a evolução das metas físicas dos projetos sob sua responsabilidade.

Outro benefício é dar continuidade a base de dados da série histórica dos projetos, de forma mais confiável, permitindo assim, a possibilidade de utilização de tais informações para orçamentação e planejamento dos novos projetos que irão compor o Programa Anual de Trabalho (PAT) a cada exercício.

#### 3.1.2 Etapas do Processo

Esta seção apresenta todo o processo da elaboração das informações de custos na CPRM, desde o início com o Programa Anual de Trabalho (PAT), a aprovação da LOA, o planejamento orçamentário e a apuração dos custos de todos os projetos e por fim, os relatórios gerenciais de custos.

Antes de apresentar as etapas do processo, se faz necessário algumas informações importantes (STN, 2013):

- Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos e
- Centro de custo é a unidade mínima de acumulação de custos, onde é identificado o consumo efetivo do recurso.

Conforme a Norma Interna FIN 01.01-01 Implantação, Alteração, Extinção e Cancelamento de Centros de Custos da CPRM, estabeleceu: “o **objeto de custo** são as ações constantes da LOA e os **centros de custos** são os projetos criados pela CPRM para executar as ações”, ou seja, os centros de custos são os projetos.

O processo se inicia com a elaboração e aprovação do PAT, coordenado pela Superintendência de Planejamento e Métodos (SUPLAM), é elaborado inicialmente com base no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) e ajustado posteriormente após a aprovação da LOA, geralmente devido a cortes orçamentários ou contingenciamentos (já conceituado anteriormente). Em seguida coordenadores das ações, chamados informalmente de “os donos do orçamento da ação” planejam seus projetos, elaborando cronogramas, metas físicas e orçamentos financeiros. Para elaboração do PAT foi criado pela área de TI o sistema auxiliar Sistema de Gestão de Projetos (SGP), o *layout* do sistema é demonstrado nas Figuras 4 e 5 adiante:

Figura 4 - Página inicial do Sistema de Gestão de Projetos

PAT 2018	Analisado	Centro de Custo	Nome	Executor	Suspenso para 2018
	Sim	4004.042	Administração da Base de Dados Hidrogeológica - DEHID	DEHID	
	Sim	5061.154	Ajuda de Custo para Moradia ou Auxílio Moradia a Agentes Públicos	DERHU	
	Sim	5061.145	Assistência Médica e Odontológica de Cíveis - Complementação da União	DERHU	
	Sim	4367.250	Atualização do Mapeamento das Áreas de Risco e elaboração da Carta Geotécnica de Manaus	SUREG/MA	
	Sim	6121.000	Auditoria Interna	AUDITE	
	Sim	5061.147	Auxílio Doença Crônica	DERHU	
	Sim	4348.087	Avaliação do Potencial Mineral do Fosfato no Brasil - Fase III	DIPEME	
	Sim	4349.087	Avaliação do Potencial Mineral do Potássio no Brasil - Fase I	DIPEME	
	Sim	4113.084	Brasil-Guiana	DIPALE	
	Sim	4306.043	CARTAS GEOTÉCNICAS DE APTIDÃO À URBANIZAÇÃO FRENTE AOS DESASTRES NATURAIS	DEGET	
	Sim	5021.100	Chefia da SUPLAM	SUPLAM	
	Sim	5013.100	COJUR	COJUR	
	Sim	4004.551	Coleta, Consistência, Alimentação e Difusão Informações Hidrogeológicas - PA	SUREG/PA	
	Sim	4004.711	Coleta, Consistência, Alimentação e Difusão de Informações Hidrogeológica - RETE	RETE	

Para efetuar alterações clique **no botão de edição do lado esquerdo.**

Criar Projeto

Retornar

A Figura 4 é a página inicial do SGP, o sistema inicia o ano com todos os projetos que foram executados pela CPRM no ano anterior, para elaborar o PAT do ano seguinte o gestor primeiro deverá excluir os projetos encerrados clicando na opção “Suspendo para 2018”; caso o projeto tenha continuidade basta atualizar as informações física e financeira clicando na opção editar “PAT 2018” ou; se for um novo projeto, deve ser cadastrado na opção “Criar Projeto”.

Na Figura 5 estão as informações necessárias para cadastrar um novo projeto no SGP.

Figura 5 - Página de preenchimento das informações dos projetos no SGP

**SGP** Sistema de Gestão de Projetos

Salvar Retornar

Detalhar Projetos | Informar Orçamento para 2018

Nome do Projeto : Evolução Crustal e Metalogenia do Setor Central do Quadrilátero Ferrífero

Nome do Projeto Resumido: ARIM Quad. Ferrífero

Programa: 2041-GESTÃO ESTRATÉGICA DA GEOLOGIA, DA MINERAÇÃO E DA TRANSFORMAÇÃO MINERAL

Ação: Avaliação dos Recursos Minerais do Brasil

PTRES: 093074

Clique para inserir o empreendimento:

Atividade: Recursos Minerais

Código PAC: MME.01409

Empreendimento: Definição de Blocos para Licitação nas ARIM's

Início: 01/01/2018 Fim: 31/12/2018

Proponente: SUREG/BH Executor: SUREG/BH Supervisor: DEREM

Responsável: Márcio Antônio Silva

Parceiro:

Localização: Minas Gerais Área do Projeto(km<sup>2</sup>): 5073

Escala: 1:25000 Coordenadas

**Objetivo:**

O projeto tem como objetivo principal realizar a revisão e atualização do conhecimento geológico e metalogenético do greenstone belt Rio das Velhas. Conceitualmente, o projeto busca elaborar novos modelos geológicos e metalogenéticos para a região, que possibilitem a ampliação do conhecimento e do potencial econômico dessa importante província mineral brasileira criando uma correlação entre o contexto geológico regional e a geologia local dos depósitos e alvos, através do estabelecimento de uma estratigrafia formal para o Grupo Nova Lima. A principal lacuna que o projeto visa sanar é a compatibilização e publicação da cartografia 1:25.000 das 26 folhas não publicadas a época do Projeto Rio das Velhas (CPRM, 1996), com o intuito de comparar e contextualizar a estratigrafia e estruturação regional com aquela descrita nas principais minas da região, o que permitirá um melhor entendimento dos controles regionais das mineralizações no QF.

Figura 5 - Página de preenchimento das informações dos projetos no SGP (continua)

**Justificativa:**

O Quadrilátero Ferrífero é conhecido mundialmente por ser uma importante província metalogenética, principalmente devido às grandes reservas de ferro, ouro, manganês, e, subordinadamente, de topázio, esmeralda e água marinha. Por causa do seu grande potencial, a região tem sido amplamente pesquisada por universidades, órgãos públicos e empresas privadas. Entretanto, existem lacunas a serem preenchidas e, devido ao volume de trabalhos científicos disponíveis, faz-se necessária a revisão dos conceitos existentes e a atualização e integração dos dados geológicos. O projeto pretende, portanto, fomentar o setor mineral na região através do avanço no conhecimento geológico e metalogenético, identificando novos potenciais exploratórios e fornecendo elementos capazes de promover a descoberta de novas jazidas.

**Resultados Esperados:**

Para o ano de 2018 os principais resultados esperados são a publicação de 16 mapas geológicos e de recursos minerais, na escala 1:25.000, juntamente com a disponibilização de seus bancos de dados e SIG. Além disso será iniciado a confecção de um mapa de prospectividade para a área dessas 16 cartas geológicas.

**Estimativa de Produção Física**

Indicador: ÁREA LEVANTADA      Unidade de Medida: KM2

	2018	2019	2020	2021	Total Geral
META FÍSICA	2899	2174	0	0	5073

**Estimativa de Produção Orçamentária**

Valor da Ação: 6.567.624,00      Saldo Disponível: 0,00

Período de Execução	2018	2019	2020	2021
ORÇAMENTO TOTAL (R\$ 1,00)	270.000,00	0,00	0,00	0,00

**Pessoal Necessário (Homem/Hora/Ano):**

Geólogo	10
Engenheiro	0
Outros de Nível Superior	2
Nível Médio	3

**Informações Complementares para Implantação do Centro de Custo :**

Necessário a contratação de auxiliar de campo e estagiário.  
c.c. anterior 4320.600

Salvar      Retornar

Fonte: Intranet CPRM, 2018.

Todos os centros de custos criados ou excluídos do SGP também são criados ou excluídos no SIAFI, ou seja, devemos atualizar também os centros de custos da empresa no SIAFI, para a correta apropriação nos centros de custos novos e para não ocorrer apropriações

de centros de custos que não existem mais, realizando assim a harmonização e efetividade das informações de custos.

A seguir a Figura 6 mostra o PAT finalizado de um departamento da CPRM.

Figura 6 – PAT finalizado no SGP de departamento da CPRM

Supervisor: DEREM					
Consultar	Centro de Custo	Nome do Projeto	Executor	PTRES	Valor PAT (R\$)
<input type="checkbox"/>	4119.087	Estudos dos Granitoides da Região Nordeste do Pará para Produção de Brita (PA)	SUREG/BE	093075	9.097,32
<input type="checkbox"/>	4183.087	Levantamentos Geoquímicos Prospectivos nas ARIM 's	DIGEOQ	093074	300.000,00
<input type="checkbox"/>	4202.087	Avaliação do Potencial da Grafita no Brasil	DEREM	093074	15.000,00
<input type="checkbox"/>	4204.087	Identidade Mineral da Província Estanífera de Rondônia	REPO	093074	0,00
<input type="checkbox"/>	4320.087	Evolução Crustal e Metalogenia do Setor Central do Quadrilátero Ferrífero	SUREG/BH	093074	160.000,00
<input type="checkbox"/>	4321.087	Evolução crustal e Metalogenia da Província Mineral do Seridó.	SUREG/RE	093074	125.000,00
<input type="checkbox"/>	4322.087	Evolução crustal e Metalogenia da Província Mineral Juruená - Teles Pires - Aripuanã	SUREG/GO	093074	130.000,00
<input type="checkbox"/>	4326.087	Avaliação do Potencial Mineral das SVS à N e WSW do Quadrilátero Ferrífero	SUREG/BH	093074	10.000,00
<input type="checkbox"/>	4327.087	Avaliação do Potencial Mineral do Vale do Ribeira	SUREG/SP	093074	3.377,50
<input type="checkbox"/>	4392.087	Avaliação do potencial mineral do Litio no Brasil - fase II (Província Pegmatítica da Borborema)	SUREG/RE	093074	170.000,00
<input type="checkbox"/>	4396.087	Evolução Tectônica e Metalogenética do Bloco Gavião (terrenos TTG e GB)	DIGECO	093074	100.000,00
<input type="checkbox"/>	4403.087	Estudos dos Insumos Minerais para Construção Civil da região Metropolitana de Palmas (TO)	SUREG/GO	093074	75.000,00
<input type="checkbox"/>	4420.087	Estudos dos Insumos Minerais para Construção Civil da Região Metropolitana de São Paulo (SP)	SUREG/SP	093075	170.000,00
<input type="checkbox"/>	4422.087	Rochas Ornamentais da Bahia: Atlas e Mapa de Potencialidades	SUREG/SA	093075	21.970,00
<input type="checkbox"/>	4423.087	Rochas Ornamentais do Estado da Espírito Santo: Mapa de Potencialidades	SUREG/BH	093075	126.281,00
<input type="checkbox"/>	4424.087	Tectônica, Arquitetura Crustal e Metalogenia dos terrenos pré-cambrianos do Brasil	DIGECO	093074	0,00
<input type="checkbox"/>	4991.087	Apoio Operacional - Avaliação dos Recursos Minerais do Brasil	DEREM	093072	120.000,00
<input type="checkbox"/>	4992.087	Apoio Operacional - Áreas de Relevante Interesse Mineral	DEREM	093074	2.582.348,18
<input type="checkbox"/>	4993.087	Apoio Operacional - Patrimônio Mineral e Minerais Estratégicos	DEREM	093073	230.000,00

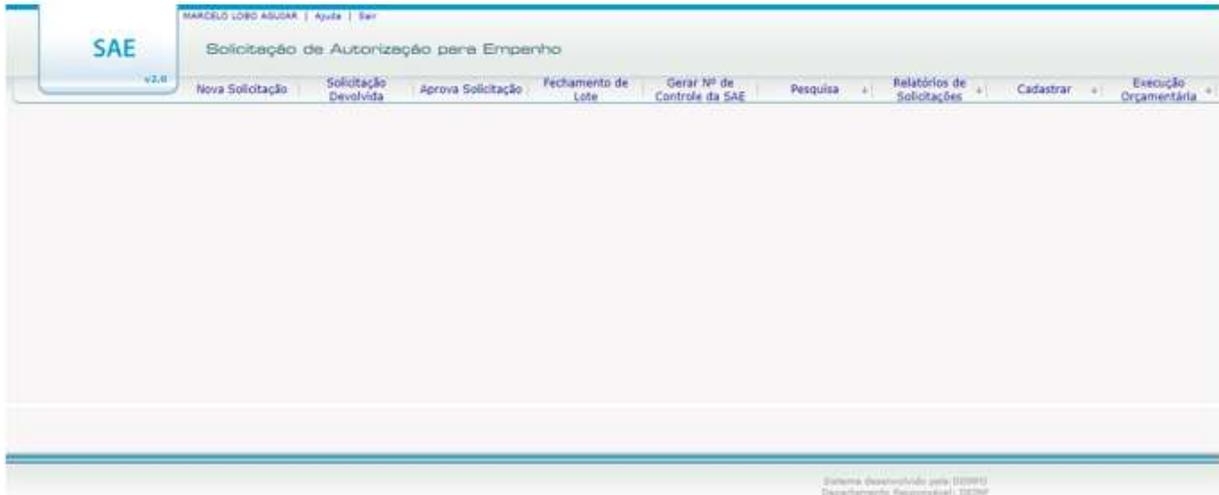
Fonte: Intranet CPRM, 2018.

Outro importante sistema auxiliar criado pelo setor de TI é a Solicitação de Autorização para Empenho (SAE), Figura 7, os orçamentos previstos dos projetos no SGP são refletidos na SAE para que haja o controle orçamentário, qualquer solicitação orçamentária só é atendida quando feita pelo sistema, informando o tipo de projeto/atividade, ação, natureza de despesa, centro de custo e favorecido, Figura 8.

Os principais objetivos da SAE são: desburocratizar e tornar mais transparente o fluxo de trabalho da execução orçamentária e financeira, estruturar o mecanismo de controle orçamentário e facilitar a divulgação das informações relacionadas ao uso do orçamento, permitir rastreabilidade e padronização de todo o processo de execução orçamentária e financeira e identificação dos créditos orçamentários por Unidade Regional e ação orçamentária, ampliando a responsabilidade dos gestores quanto à tomada de decisão e uso do limite orçamentário. Qualquer correção, seja de um centro de custo ou uma natureza de despesa

é realizada na SAE, contribuindo em seguida para o preenchimento preciso das informações no SIAFI.

Figura 7 - Página inicial da Solicitação de Autorização para Empenho



Fonte: Intranet CPRM, 2018.

A Figura 8 é a página de preenchimento das informações de solicitação orçamentária da SAE.

Figura 8 - Página de preenchimento de solicitação orçamentária da SAE

Fonte: Intranet CPRM, 2018.

Por ser uma empresa de pesquisa, 70% (setenta por cento) do orçamento da CPRM é para despesa com pessoal. Os custos de pessoal ou mão de obra são conhecidos através do preenchimento do sistema auxiliar BAP, Figura 9, conforme explicado anteriormente, onde é feito o apontamento de horas trabalhadas por projeto por cada funcionário da empresa. O resultado permite conhecer o custo de mão de obra por projeto, que juntamente com as demais informações de custos extraídas do SIC, formará a base dos relatórios gerenciais de custos da CPRM. Atualmente somente é realizado o controle de custo de pessoal da área finalística, está em fase de estudo e elaboração o controle da área administrativa.

Figura 9 - Boletim de Apropriação de Pessoal

**CUSTOS** 2.0  
 MARCELO LOBO AGUIAR | Ajuda | Sair  
 Cadastro de BAP  
 Cadastro | Relatório BAP

**Boletim de Apropriação de Pessoal - BAP**  
**Nome:** MAURICIO LOUREIRO RAMOS  
**Local:** DIINFO / RIO DE JANEIRO  
**Matricula:** 00927333  
**Mês/Ano:** 01/2018  
**Centro de Custo:** 5033130  
**Data de Encerramento:** 02/04/2018  
**Horas Previstas:** 176  
**Horas Trabalhadas:** 176  
**Horas Faltantes:** 0

C.Custo do Projeto	Total Hora	Status	UG	Mês/Ano Competência
4991033	176	Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018
		Apropriação do Mês ▼	--Selecione-- ▼	01/2018

Retornar | Salvar | Excluir | Próxima Matricula | Imprimir

Sistema desenvolvido pela DIINFO  
 Departamento Responsável: Maurício

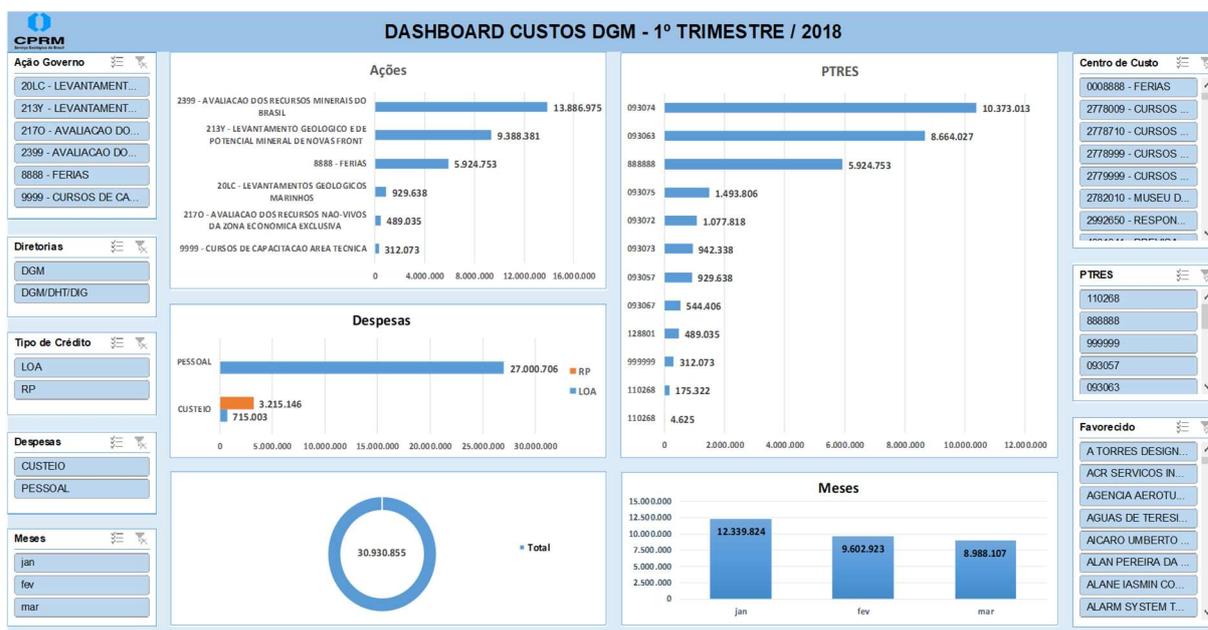
Fonte: Intranet CPRM, 2018.

Nos casos das baixas de almoxarifado, apropriação da depreciação, amortização ou exaustão, a área de Custos vem trabalhando em conjunto com as áreas de Patrimônio e Contabilidade Geral, para que tais lançamentos sejam efetuados diretamente no SIAFI com a identificação dos centros de custos. Está sendo analisado pelos gestores da empresa para 2018

o uso do Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), desenvolvido pelo Serpro e sob a gestão da STN, que possibilita aos órgãos da Administração Pública Federal um controle completo e efetivo de seus estoques de materiais, bens patrimoniais e serviços de transporte. O sistema permite o controle permanente de depreciação dos bens, viabiliza a realização de inventário eletrônico em plataforma mobile e amplia a automação do registro contábil, ao possibilitar que o ato e fato das ações administrativas sejam registrados no SIAFI em tempo real por meio do SIADS, ou seja, a contabilização ocorre no momento da retirada do bem do almoxarifado.

Finalizando o processo, a área de Custos juntamente com a SUPLAM elabora relatórios mensais por diretoria, Figura 10, visando à análise da execução de cada projeto, essa análise por parte dos gestores identificará a evolução de cada projeto, comparando os custos previstos com os realizados, a validação dos custos com a etapa física do projeto, além de possíveis ajustes nas apropriações de custos.

Figura 10 - Relatório Gerencial de Custos da CPRM

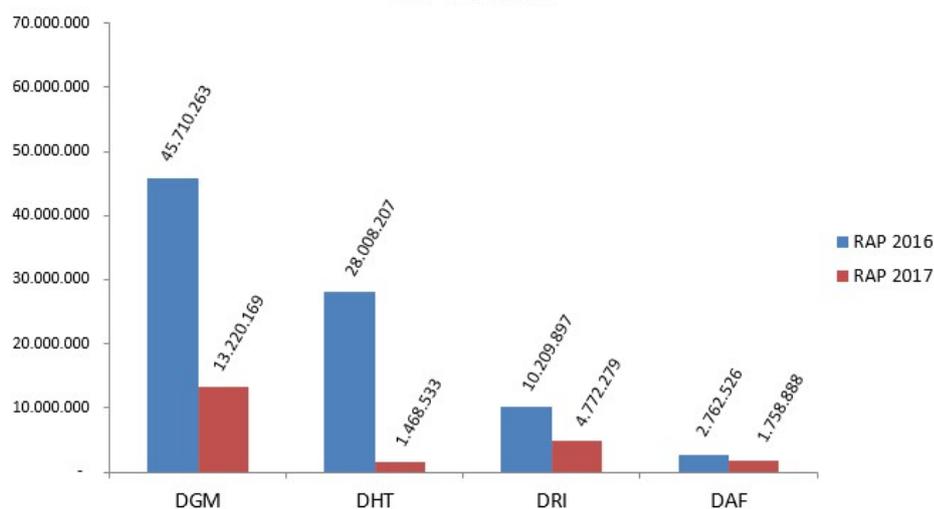


Fonte: Intranet CPRM, 2018.

A Gestão de Custos imbrica-se com os princípios da Administração Pública ao fornecer as informações para o gestor, possibilitando controlar os gastos, otimizá-los, saber da viabilidade de possíveis investimentos, a fim de atender as necessidades coletivas, com qualidade, transparência e respeito aos cidadãos. O sistema de custo do setor público juntamente com a ferramenta SIC trabalha integrado no apoio a melhoria da gestão pública, um exemplo

que podemos destacar, é o melhor planejamento e execução do orçamento público, conforme Figura 11.

Figura 11 – Evolução dos Restos a Pagar da CPRM  
EVOLUÇÃO DO RAP DAS AÇÕES DO PAC e DISCRICIONÁRIAS  
2016 x 2017



Fonte: CPRM, 2018

Restos a pagar é o orçamento de períodos anteriores que ainda não foi executado, ou seja, demonstra uma falta de planejamento da gestão, na CPRM de 2016 para 2017 teve uma redução significativa de aproximadamente 75% (setenta e cinco por cento) dos Restos a Pagar, reforçando que com controle e planejamento é possível atingir a melhoria da gestão pública.

### 3.2 A Aplicação das Entrevistas

Nesta subseção são analisados os resultados encontrados a partir do estudo de caso realizado na CPRM sobre os desafios em se implantar um sistema de custos, abordando os benefícios de tal implantação, além de analisar os desafios da implantação de um sistema de custos em uma empresa pública, considerando a opinião de seus gestores. Com vistas ao melhor entendimento sobre o assunto, os resultados foram categorizados considerando os objetivos traçados para este estudo.

A primeira categoria engloba as questões 1 e 2, que buscaram conhecer a relação dos gestores com o gerenciamento de custos na Companhia e o conhecimento sobre como ele

ocorre. Por sua vez, a segunda categoria trouxe o sistema de controle de custos, considerando variáveis como processo de implantação, desafios encontrados na implantação e Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) (3 a 6). Por fim, a terceira categoria traz os benefícios encontrados em relação à adoção de um sistema de controle de custos, buscando conhecer, também, suas desvantagens (7 a 10).

### 3.2.1 A relação dos gestores com o gerenciamento de custos na CPRM

Nesta categoria buscou-se conhecer a relação dos gestores com o gerenciamento de custos da CPRM. Para tanto, inicialmente foi solicitado que eles descrevessem o cargo que executam no que diz respeito às suas capacidades e responsabilidades, pedindo que destacassem sua relação com o gerenciamento de custos. O intuito foi o de conhecer a intimidade e vivência desses gestores com essa atividade da Companhia. Suas respostas estão apresentadas no Quadro 6.

Quadro 6 - Relação dos gestores com o gerenciamento de custos da CPRM

Entrevistado 1	Sou chefe da divisão de orçamento e participo diretamente com a área de custos, promovendo a interação entre as áreas da empresa, e o acompanhamento dos custos com a meta física de cada projeto da área fim.
Entrevistado 2	No momento trabalho no controle e execução orçamentária do Departamento de Hidrologia (DEHID). Através da SAE faço o controle orçamentário dos projetos do departamento por Unidade Gestora, além do acompanhamento mensal através dos relatórios fornecidos pela área de Custos.
Entrevistado 3	Sou assistente de Custos da Divisão de Execução Orçamentária (DIORÇA), que está subordinada ao Departamento de Contabilidade, Orçamento e Finanças - DECOF. Minha relação com o gerenciamento de custos é de planejamento e acompanhamento das informações de custos, além da confecção de relatórios gerenciais.

Fonte: O autor, 2018.

A partir desse conhecimento foi solicitado aos gestores que eles descrevessem como ocorre o processo de gerenciamento de custos na CPRM, com vistas a melhor conhecer os materiais e métodos utilizados para tanto. Os resultados verificados estão descritos nas palavras dos gestores no Quadro 7.

Quadro 7 - Gerenciamento de custos na CPRM

Entrevistado 1	Existe uma área criada recentemente e que está diretamente ligada a Divisão de Execução orçamentária, onde são extraídos relatórios mensais que permitem um melhor acompanhamento de toda a execução, apoiando os gestores nas tomadas de decisões.
Entrevistado 2	Não sei com certeza, acredito que seja feito através do SGP – Sistema e Gestão de Projetos.
Entrevistado 3	Existe uma pessoa responsável pela área de custos dentro da DORÇA, ainda não conseguimos criar uma divisão específica para custos, mas esta pessoa também tem o auxílio dos outros funcionários da divisão. O gerenciamento ocorre basicamente através do SIC, principal sistema de custos do setor público, com o auxílio dos sistemas auxiliares da CPRM e por fim com a confecção de relatórios gerenciais.

Fonte: O autor, 2018.

Observa-se que mesmo com um sistema de custos implantado há muitos anos e em estágio avançado, falta conhecimento em alguns departamentos sobre o sistema, principalmente da área fim da empresa.

As afirmações quanto a essa pergunta reforçam a questão da necessidade de palestras informativas e clipping no site da empresa sobre o processo, destacando as funcionalidades e benefícios do sistema para os funcionários e empresa.

### 3.2.2 Implantação do Sistema de Custos na CPRM

A percepção dos gestores sobre o processo de implantação do sistema de controle de custos na CPRM foi o foco da análise desta categoria, perguntando-se inicialmente se eles tinham conhecimento de como foi o processo de implantação do sistema de custos e, em caso positivo, que, se possível, realizassem uma síntese do mesmo, destacando há quanto tempo utilizam. Os resultados estão apresentados no Quadro 8.

Quadro 8 - Processo de implantação de custos na CPRM

Entrevistado 1	A CPRM utiliza o controle de custos desde 1972 e em 2001 houve uma paralisação em virtude da utilização do SIAFI. Em 2013 a CPRM passa a utilizar o SIC obtendo informações consistentes e confiáveis.
Entrevistado 2	Não tenho certeza, mas acredito que o momento mais relevante do sistema de custos da empresa foi a partir do SIC.
Entrevistado 3	Custos sempre existiu na CPRM, desde a criação, mas tivemos fases diferentes. A primeira fase foi antes de empresa pública, com um sistema de grande porte da Price, depois como empresa pública a apuração era com base em notas de lançamentos no SIAFI e partir de 2013 ou 2014 com a implantação do SIC, passamos a utilizá-lo e fizemos melhorias nos sistemas auxiliares da CPRM.

Fonte: O autor, 2018.

Essa pergunta reforça a anterior, mesmo a empresa recebendo, em 2014, no IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, o prêmio Chico Ribeiro, na categoria Relato de Experiência, com o artigo sobre a experiência da CPRM na Implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, percebe que muitos funcionários desconhecem o sistema de custos da empresa.

Sobre o processo de implantação do sistema de custos, foi pedido que os gestores citassem os principais desafios enfrentados pela CPRM nesse processo. O Quadro 9 traz os relatos dos gestores que participaram desta pesquisa.

Quadro 9 - Desafios enfrentados pela CPRM no processo de implantação do sistema de custos

Entrevistado 1	Sem dúvida o principal desafio foi a aceitação por parte da alta direção da empresa na implantação do sistema.
Entrevistado 2	Os funcionários.
Entrevistado 3	Falta ainda um pouco de conhecimento e apoio da alta gestão da importância de custos no setor público, e conseqüentemente apoiar mais a implantação do sistema e criação de uma área específica, falta também entendimento por parte dos gestores do orçamento, muitos ainda tem a visão do que podem gastar ao invés do planejamento e utilização das informações de custos.

Fonte: O autor, 2018.

A segunda pergunta relacionada ao processo de implantação do sistema de custos indica que sem o apoio da alta gestão a implantação de um sistema de custos no setor público se torna mais moroso e incompleta, refletindo nos funcionários da empresa a falta de credibilidade no processo.

Dando continuidade ao estudo, a entrevista mencionou aos gestores o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), perguntando se eles já o conheciam e, em caso positivo, que descrevem o conhecimento que possuem sobre o referido sistema. Os discursos dos gestores estão apresentados no Quadro 10.

Quadro 10 - Conhecimento sobre o SIC

Entrevistado 1	Sim. Funciona no Tesouro Gerencial, porém nem todos tem acesso, eu mesmo não tenho.
Entrevistado 2	Sim. Sei que é deste sistema que saem os relatórios que solicitamos para o acompanhamento dos projetos do departamento.
Entrevistado 3	Sim. Desde a implantação do SIC pela STN a CPRM utiliza o sistema para o acompanhamento dos custos da empresa, além da extração de relatórios para os gestores da empresa. A CPRM vem aprimorando seu processo de informações de custos, tendo inclusive recebido prêmio com o processo de implantação de custos.

Fonte: O autor, 2018.

Apesar da falta de conhecimento do processo de implantação do sistema de custos por muitos funcionários, a questão acima demonstra que com relação ao SIC o conhecimento é um

pouco maior, porém falta treinamento para os funcionários e mais acessos ao sistema autorizados.

Finalizando a análise desta categoria, para aqueles gestores que responderam de forma positiva a questão anterior, foi solicitado que informassem a finalidade da utilização da informação do SIC em sua percepção. Os resultados estão apresentados no Quadro 11.

Quadro 11 - Finalidade da utilização do SIC

Entrevistado 1	Obter informações confiáveis e melhorar a integração entre as áreas.
Entrevistado 2	Permite uma análise mais eficiente do gasto por projeto, sendo uma importante ferramenta de melhoria do uso dos recursos públicos.
Entrevistado 3	Geração de informações de dados orçamentários e financeiros, bem como acompanhar informações atualizadas diariamente sobre a execução do orçamento.

Fonte: O autor, 2018.

Finalizando essa parte do conhecimento sobre o processo de sistema de custos da empresa, tanto com a relação à implantação quanto ao SIC, percebe um longo caminho ainda a ser percorrido pela empresa para disseminar o conhecimento sobre o sistema e o processo entre os funcionários.

### 3.2.3 Benefícios encontrados em relação à adoção de um sistema de custos

A última categoria de análise desta dissertação voltou-se para os benefícios encontrados em relação à adoção de um sistema de controle de custos, para tanto, perguntou-se inicialmente sua percepção sobre a maior possibilidade de avaliar decisões tomadas pelos gestores a partir da apuração de custos, visando conhecer sua percepção sobre este fator que pode ser considerado como um benefício trazido.

Os resultados desta questão são apresentados no Quadro 12.

Quadro 12 - A apuração de custos e a percepção de avaliar decisões tomadas pelos gestores

Entrevistado 1	Com informações de “quanto se gasta” os gestores terão condições de adequar o orçamento dos projetos de forma mais adequada.
Entrevistado 2	Lógico, as informações de custos é a melhor forma de avaliar o uso do orçamento público pelos gestores da empresa.
Entrevistado 3	Sim, o principal objetivo da apuração de custos é o de fornecer informações gerenciais, com isso pode avaliar se as decisões tomadas pelo gestor daquele orçamento foram corretas.

Fonte: O autor, 2018.

A pergunta inicial dessa categoria é sobre os benefícios do sistema de custos, tanto para o gerenciamento de custos da empresa quanto para o uso correto dos recursos públicos, todos os entrevistados concordam que um dos principais benefícios do sistema é o de informar e ajudar nas tomadas de decisões dos gestores.

Nesse mesmo sentido, dando continuidade foi perguntado aos gestores se em sua opinião eles acreditavam que as informações de custos no setor público podem promover a responsabilização de maus gestores. O Quadro 13 apresenta os resultados encontrados nesta etapa.

Quadro 13 - As informações de custos e a responsabilização de maus gestores

Entrevistado 1	Sim, pois as informações serão mais transparentes.
Entrevistado 2	Com certeza, o sistema nos sinaliza o gestor que não está fazendo o uso correto do orçamento, gastando acima do planejando ou direcionando o gasto para outras despesas.
Entrevistado 3	Com certeza, complementado também a resposta da pergunta anterior, o mau uso do dinheiro público pode ser verificado com o acompanhamento dos custos da empresa, pelos órgãos de controles e pela população no portal de transparência.

Fonte: O autor, 2018.

Quanto a responsabilização de maus gestores, reforçando os princípios da Moralidade, Transparência, Controle e Responsabilização, é unânime entre os entrevistados que as informações de custos pretendem não apenas informar e auxiliar no controle de custos da empresa, mas também responsabilizar o mau gestor com as sanções dos órgãos de controle.

A percepção dos gestores sobre a transparência nas contas públicas e o portal da transparência do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União também foi verificada, suas respostas estão apresentadas no Quadro 14.

Quadro 14 - Percepção da transparência nas contas públicas da CPRM

Entrevistado 1	Acredito que muito precisa ser feito, mas estamos no caminho certo, recentemente foi criado o setor da Governança com a missão de disseminar boas práticas de governança, atualizar os normativos internos, estabelecer pontos de controles internos e sua certificação pela Auditoria Interna, além de atuar em conjunto com a Diretoria e seus Conselhos de Administração e Fiscal no gerenciamento de riscos e elaboração da sua matriz.
Entrevistado 2	Existem áreas específicas na empresa que estão voltadas para atender a referida demanda.
Entrevistado 3	O Brasil está buscando soluções para a corrupção e o mau uso do dinheiro público, estão sendo criados mecanismos de transparências dos gastos públicos, como o portal da transparência do Governo Federal para acompanhamento pelos órgãos de controle e a população. A CPRM criou o setor de Governança seguindo o mesmo caminho respeitando as leis e buscando eficiência e eficácia no uso do seu orçamento.

Fonte: O autor, 2018.

Quanto a transparência no setor público, os entrevistados demonstraram certa confusão em relação aos significados dos temas respondidos, apenas o entrevistado da área de custos respondeu de forma mais completa, o entrevistado da área de orçamento mencionou o setor de Governança criado recentemente na empresa, que reforça o princípio de Controle do setor público e a entrevistada do departamento da área fim tem conhecimento de áreas voltadas para o tema. Porém a questão estava relacionada as informações de custos da empresa no portal de transparência do Governo Federal.

Com a questão principal desta categoria, foi pedido que os gestores descrevessem a partir de sua opinião os principais benefícios da adoção de um sistema de controle de custos, destacando, também, suas desvantagens. Os resultados encontrados estão demonstrados no Quadro 15.

Quadro 15 - Benefícios e desvantagens da adoção de um sistema de custos

Entrevistado 1	Melhorar a execução dos projetos, controlar os custos gerais da empresa, melhorar a transparência nas informações. Não consigo enxergar desvantagens quando se tem um sistema de controle adequado.
Entrevistado 2	Só consigo enxergar vantagens. É uma excelente ferramenta de controle, gestão e planejamento.
Entrevistado 3	O controle de custos tem como principal objetivo o uso mais eficiente do orçamento, além de fornecer importantes informações gerenciais para as tomadas de decisões dos gestores da empresa. Não tem desvantagens.

Fonte: O autor, 2018.

A última pergunta quis saber a opinião dos entrevistados sobre um dos principais objetivos do sistema de custo, seus benefícios para o setor público. Todos responderam que um sistema de custos numa empresa pública só traz benefícios, entre os citados, destacamos: controlar os custos da empresa, melhorar a execução orçamentária dos projetos, excelente ferramenta de gestão e planejamento e tornar o uso do recurso público mais eficiente.

Por fim, fechando esta categoria e a entrevista aplicada foi aberto espaço para que os gestores trouxessem suas palavras finais, apresentando seus discursos no Quadro 16.

Quadro 16 - Palavras finais

Entrevistado 1	O SIC poderá transformar a gestão da empresa em curto espaço de tempo.
Entrevistado 2	A crise que o país atravessa e a cobrança da população por serviços melhores exige cada vez mais que os gestores públicos busquem soluções para o melhor uso do recurso público e a adoção de um sistema de custos reforça essa cultura.
Entrevistado 3	As empresa públicas cada vez mais tem que fazer mais por menos, o uso eficiente e eficaz do dinheiro público se faz cada vez mais necessário, e a cobrança por melhorias dos serviços públicos pela população é cada vez maior, portanto, todos os mecanismos de otimização do gasto público é válido e o uso de um sistema de informações de custos é muito importante para esse processo.

Fonte: O autor, 2018.

Para finalizar a entrevista foi solicitado uma última análise sobre o tema, pode-se citar que na opinião dos entrevistados o SIC pode transformar a gestão da empresa e pode tornar o uso do recurso público mais eficiente e eficaz.

De maneira geral, as entrevistas corroboram para justificar o presente trabalho sobre os desafios enfrentados por um empresa pública na implantação de um sistema de custos e os benefícios que o sistema traz, a análise das respostas demonstrou que ainda falta muito conhecimento sobre o assunto pelos funcionários do setor público, pois apesar da legislação que menciona custos no setor público datar de outras décadas, na prática o assunto é recente, além disso, outro desafio a ser superado é a falta de apoio da alta gestão no processo. Contudo, os benefícios do sistema incentivam a seguir em frente, dentre eles estão: o planejamento adequado, o controle dos custos, as informações gerencias para as tomadas de decisões e o uso eficiente e eficaz do recurso público e por último a transparência.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como problema de pesquisa a seguinte indagação: quais são os desafios e os benefícios de se implantar um sistema de gestão de custos em uma empresa pública? Neste contexto, o trabalho apresentou alguns fatores como aspectos culturais e habituais, a necessidade de transparência e a correta destinação dos recursos públicos.

Dentre os desafios, apontou-se vários aspectos como alguns de cunhos culturais, em que o uso de sistemas de custos não é muito aceito, a falta de apoio da alta gestão e porque sempre existiu na empresa e por muito tempo não teve a devida atenção aos benefícios do sistema. Outro desafio está na capacitação de colaboradores para poder operar o sistema, uma vez que o sistema recebe uma alimentação de dados, e a manipulação destes passa a ser um desafio para alguns. Além disso, não apenas a manipulação, mas a interpretação de tais dados, transformando-os em informações úteis para as tomadas de decisão, muitas vezes é desafiador.

Quanto aos benefícios, compreendeu-se que há a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, buscando atuar com transparência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo. Além disso, pode-se elencar também como um fator benéfico, o fato de que um sistema de controle de custos contribui para o avanço da gestão e tomadas de decisões mais assertivas.

Deste modo, este trabalho veio analisar a importância da implantação de sistemas de informação de custos no setor público. Conforme o estudo supracitado constatou-se que os sistemas de informação de custos no setor público apresentam a função de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços.

Assim, se apresentam como ferramentas de fundamental importância para o referido setor apresentando eficiência e eficácia nos relatórios tornando os mesmos indispensáveis aos serviços que serão ofertados à sociedade pela entidade pública. Ou seja, a informação de custos age no controle dos gastos e na tomada de decisão, favorecendo uma análise mais precisa e real da situação. Em conjunto com os Princípios da Administração Pública, a informação de custos direciona as ações do gestor em diversas situações em que o mesmo se encontra em dúvida quanto à forma mais viável de se aplicar os recursos financeiros.

Constatou-se também que para uma gestão pública seja satisfatória, se faz necessário que o gestor saiba como e onde aplicar os recursos financeiros para que possa atender às necessidades da população. Neste prisma, nota-se que os sistemas de informação de custos no

setor público são importantes ferramentas de controle da gestão pública que funcionam no acompanhamento das receitas e despesas buscando cumprir toda a legislação vigente e também às metas e limites instituídos pela LRF reforçando os mecanismos de planejamento e controle dos recursos públicos.

A otimização e o controle se consistem no alicerce para a existência de uma administração eficiente e eficaz, pois devido à escassez de recursos e a constante variação na demanda dos serviços prestados o administrador precisa definir quais as prioridades podem ser consideradas, sem, conquanto, esquecer da qualidade e tempestividade na oferta dos serviços.

A LRF dispõe de controle da execução orçamentária no momento em que prevê a limitação de empenho e movimentação financeira se verificado ao final de um bimestre que a arrecadação poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo de metas fiscais.

Em relação ao estudo de caso que teve como objetivo principal demonstrar a importância da apuração de custos para uma execução orçamentária com eficiência e transparência, usando como exemplo prático a CPRM e a aplicação de uma entrevista semiestruturada aos gestores da empresa, concluiu-se que custos não é somente controle do orçamento, as informações de custos apoiam a avaliação de resultados e desempenhos, tomada de decisão do gestor público, as funções de planejamento e orçamento e os programas de redução de custos e melhoria da qualidade do gasto de uma empresa pública.

Percebeu-se que a meta da CPRM é 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 à 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 implantação de políticas públicas “na ponta”.

Conclui-se que um sistema de controle de custos proporcionará cada vez mais o envolvimento de todos os nossos colaboradores no cumprimento da missão do Serviço Geológico do Brasil, alcançando a efetividade esperada pela sociedade brasileira no que tange a utilização dos recursos públicos e a qualidade dos serviços e produtos entregues.

Verificou-se ainda o caminho longo já percorrido pela CPRM para implantação de um sistema de custo, porém, ainda existem muitos desafios pela frente: Transformar a informação de custo em um instrumento de governança; Utilizar as informações de custos como insumo na

elaboração do Projeto da Lei Orçamentária Anual – PLOA; Controlar os custos gerais da estrutura administrativa, visando o apoio as tomadas de decisões; Possibilitar a maior integração de todas as áreas da CPRM, proporcionando a utilização das informações de custos em diversas dimensões, gerando relatórios customizados conforme a necessidade de cada área.

Finaliza-se o trabalho aduzindo que o mesmo não esgota o assunto, pois se considera que o mesmo, poderá vir a ser objeto de outras pesquisas, pois se objetiva que o tema aqui dissertado possa servir de estímulo para posteriores estudos e investigação sobre o assunto.

Em pesquisas futuras, sugere-se a investigação de como a evolução da tecnologia e do fluxo de informações podem contribuir para o aumento da transparência no setor público, culminando com a redução das ocorrências de corrupção, alocando-se de modo mais adequado os recursos financeiros, para o bem da população.

## REFERÊNCIAS

- ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO (AGU). IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, 2014. *A Experiência na Gestão de Custos*. Disponível em: < <http://www.socialiris.org/ivcongressocq/materiais/Painel5QUEIROZ.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- ANDRADA, N. A. et al. *Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual*. São Paulo: Atlas, 2005. 424 p.
- ANTHONY, R. N.; HERZLINGER, R. E. *Management Control in Nonprofit Organizations*. Richard D. Irwin Inc. Illinois, 1980.
- BALEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17a. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROS, Luiz Celso de. *Responsabilidade Fiscal e Criminal*. São Paulo: EDIPRO, 2001.
- BAZILLI, R. R.; MONTENEGRO, L. S. B.. *Apontamentos sobre a reforma administrativa*. São Paulo: Editora UNESP, 2003.
- BLANCHET, Luiz Alberto; HACHEM, Daniel Wunder; SANTANO, Ana Claudia (Coord.). *Estado, Direito e Políticas Públicas: Homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho*. Curitiba: Íthala, 2014.
- BONAVIDES, P. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2018b.
- \_\_\_\_\_. Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2012a.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: 7 jun. 2018c.
- \_\_\_\_\_. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decretolei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del0200.htm)>. Acesso em: 5 jun. 2018c.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá

outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 5 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 13 jun. 2018d.

\_\_\_\_\_. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 7 jun. 2018a.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2018e.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (F.H. Cardoso), 1995. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado.

BRANSKI, R. M.; FRANCO, R. A. C. LIMA JR., O. F. *Metodologia de Estudo de Casos Aplicada à Logística*. XXIV Congresso de Pesquisa em Ensino e Transporte (ANPET), Salvador, BA, 29/11 a 03/12, 2010. Disponível em: <<http://alt.fec.unicamp.br/scriba/files/escrita%20portugues/ANPET%20-%20METODOLOGIA%20DE%20ESTUDO%20DE%20CASO%20-%20COM%20AUTORIA%20-%20VF%2023-10.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2018.

BRESSER PEREIRA, L. C. *Da administração pública burocrática à gerencial*. *Revista do Serviço Público*, v. 120, n. 1, 1996.

CALLEGARI, M. D. *A Importância da auditoria interna dentro de uma organização*. 31f. Monografia. Projeto de Pesquisa de Conclusão de Curso. Faculdade Cenecista de Capivari, Capivari, 2013.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de and BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Rev. Adm. Pública [online]*. 2011, vol.45, n.5, pp. 1565-1586.

CARDOZO, José Eduardo Martins. Princípios Constitucionais da Administração Pública (de acordo com a Emenda Constitucional n.º 19/98). IN MORAES, Alexandre. *Os 10 anos da Constituição Federal*. São Paulo: Atlas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23. Ed. rev., amp. e atualizada até 31.12.2009. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

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

CATELLI, A. et al. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. *Revista do serviço público da ENAP – Escola Nacional de Administração Pública*, n. 3, p. 83-100, jul./set. 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos humanos: edição compacta*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS – CPRM. Sobre a CPRM. Disponível em: <http://www.cprm.gov.br/publique/Sobre-a-CPRM-49>. Acesso em: 10 mai. 2018.

CORBARI, E. C. et al. Gestão de custos e de resultados na Administração Pública: uma aplicação do Modelo GECON. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa-PB. *Anais...* João Pessoa: 2007.

COSTA, Eduardo Homem da Costa. *Fundamentos de Responsabilidade Social Empresarial*. Rio de Janeiro: E. Homem da Costa, 2007.

CRUZ, F. et al. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. São Paulo: Atlas, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2013.

DAVIS, M. *Planeta Favela*. São Paulo: Bomtempo, 2006.

DÁVILA, Guilherme Antônio; LEOCÁDIO, Leonardo; VARVAKIS, Gregório. *Inovação e Gerenciamento de Processos: Uma análise baseada na Gestão do Conhecimento*. Disponível em: <http://www.brapci.inf.br/index.php/article/download/7614>. Acesso em 11 jun. 2018.

DIAS, T. L. *Modelo de sistemas viáveis em organizações públicas: um estudo de caso da função de planejamento de informações estratégicas para informatização da Secretaria Municipal de Saúde de Belo Horizonte*. 1998. Dissertação (Mestrado) — Escola de Governo, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25<sup>a</sup> ed., São Paulo: Atlas, 2012.

DRUMOND, Regina Coeli Chassim. *Qualidade Total: o homem – fator de sucesso*. 2ed. Belo Horizonte: Mazza, 1991.

FARIA, L. C. S.; et al. O impacto da governança corporativa no caso da Petrobrás. In: XII SEGET, outubro, 2015.

FEITOSA, Juliana Nóbrega. O Controle das Organizações Sociais. *Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo*, São Paulo, out. 2012.

FILELLINI, A. *A economia no setor público*. São Paulo: Atlas, 1994.

- FILGUEIRAS, L. *O Neoliberalismo no Brasil*. São Paulo: ISBN, 2006.
- FONTES FILHO, J. R.; PICOLIM, L. M. Governança Corporativa em empresas estatais: avanços, propostas e limitações. *Revista da Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 42 n. 6: p. 1163-1188, nov./dez. 2008.
- FRANCO, H. *Contabilidade geral*, 23ª. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- FURTADO, L. R. *Curso de Licitações e Contratos Administrativos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GAMA, Janyluce Rezende; RODRIGUES, Georgete Medleg. Perspectivas e Desafios na Transparência das Contas Públicas: um estudo numa Instituição de Ensino Superior brasileira. *Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, Florianópolis, v. 21, n. 45, p. 2-20, jan. 2016. ISSN 1518-2924. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/view/1518-2924.2016v21n45p2>>. Acesso em: 27 jun. 2018. doi:<https://doi.org/10.5007/1518-2924.2016v21n45p2>.
- GERIGK, W.; TARIFA, M. M.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 2, n. 3, p. 1-22, 2007
- GIBSON, James L.; IVANCEVICH, James H.; DONNELLY, Junior. *Organizações. Comportamento, Estrutura, Processos*. São Paulo, Atlas, 1988.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GRAHAN Jr, Cole Bease; HAYS, Steven W. *Para administrar a organização pública*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1994.
- HAMES, G. *A importância da auditoria interna no processo decisório das organizações: uma revisão literária*. Florianópolis: UFSC, 2004.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HARRINGTON, H. J. *Aperfeiçoando Processos Empresariais*. São Paulo: Makron Books, 1993.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública teoria e prática*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LAGIOIA, U. C. T.; FALK J. A.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LIBONATI J. J.; LOPES, J. E. G. A gestão por processos gera melhoria de qualidade e redução de custos: o caso da unidade de ortopedia e traumatologia do hospital das clínicas da universidade federal de Pernambuco. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 77-90, 2008.

LAMPEAO, O. J. *O que é controle interno?* Artigo pub no blog ojpeao.blogs.sapo.mz, 06 mai. 2009. Disponível em: <https://ojpeao.blogs.sapo.mz/9881.html>. Acesso em: 27 jun. 2018.

LEITE, Gisele. *Teoria Geral do Estado*. Brasil, Publicado no Recanto das Letras em 08/04/2007, Disponível em: <<https://www.recantodasletras.com.br/textosjuridicos/441989>>. Acesso em: 11 julho 2018.

Lima, Helton Roseno. *Controle externo, administração pública e transparência administrativa*. Revista da AGU - v. 7 n. 17 jul./ set. 2008. Brasília: Advocacia Geral da União, 2008. p. 137-178.

LONDERO, Daiane; MARCHIORI NETO, Daniel Lena et al. *A Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios do Rio Grande do Sul: um estudo jurídico-econômico*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1015, 12 abr. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8235/a-lei-de-responsabilidade-fiscal-nos-municipios-do-rio-grande-do-sul>>. Acesso em: 20 julho 2018.

LORANGE, P.; ROOS, J. *Alianças estratégicas: formação, implementação e evolução*. São Paulo: Atlas, 1996.

LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/66327/pdf>> . Acesso em: 14 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 110.

MACHADO, Nelson. *Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental*, 2002, 221p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2002.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: Criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARIANO JÚNIOR, Julio. *Lições de direito tributário: parte geral*. São Paulo: Copola, 1994.

MARQUES, Lucilene Vieito; RIBEIRO, Kárem Cristina de Souza; SILVA, Pablo Rogers. Operações financeiras públicas sob a ótica da lei de responsabilidade fiscal: estudo de caso em Uberlândia. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 3, n. 5, p. 147-168, abr. 2008. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/1148/873>>. Acesso em: 27 jun. 2018.

MARTELANE, R. *O relacionamento entre os corpos permanentes e não-permanentes na organização pública: um modelo*. In: REUNIÃO ANUAL DA ANPAD, 15., 1991, Salvador, BA, Anais... Salvador: Anpad, 1991.

MARTINS, C. F. N. *O Princípio da Eficiência na Administração Pública*. Teresina: Faet, 2010.

McCRAW, T. K. (Org.) Alfred Chandler: ensaios para uma teoria histórica da grande empresa. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 19.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MEDEIROS, A.K.; CRANTSCHANINOV, T. I.; SILVA, F. C. *Estudos sobre Accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais*. Revista de Administração Pública, v. 47, n. 3, p. 745-775, 2013.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M. C. E.; DOS SANTOS, W. V.; DE HOLANDA, V. B. *O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil*. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/662474/O+processo+de+implanta%C3%A7%C3%A3o+do+Sistema+de+Informa%C3%A7%C3%A3o+de+Custos+do+Governo+Federal+do+Brasil/60b8f56f-d7ad-48d2-8cd3-76fd6722aea2>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 5 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2010. p. 294.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas licitações e contratos: licitação, pregão, contratos, concessões, impactos da Lei de responsabilidade fiscal: legislação, doutrina e jurisprudência atualizadas*. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade (CFC). - Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

NUNES, Juliana de Oliveira. *Auditoria pública e privada: uma análise comparativa*. 2006. Disponível em: < <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/6140/3647>>. Acesso em: 28 mai. 2018.

OLIVEIRA, D. S. *A importância da auditoria interna no processo de gestão das organizações em um ambiente globalizado e cada vez mais competitivo*. São Paulo: Facnet, 2012.

OMAN, C.; BLUME, D. *Corporate governance: a development challenge*. Policy Insights, Boston, n. 3, p. 171-174, 2005.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. Principles of corporate governance. Disponível em: <<http://www.oecd.org/corporate/>> Acesso em 06 de maio, 2018.

PLATT NETO, O.A.; DA CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. (2007). Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, 18(1), 75-94.

PELEIAS, I. R. *Avaliação de desempenho: um enfoque na gestão econômica*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1992.

PEREIRA, C.A. 2001. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, A. (Coordenador), *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. São Paulo, Atlas, p. 35–80.

REIS, Luciano Gomes dos; PIRES, Eder Alexandre. *Sistema de Gestão de Qualidade: custos inerentes e o problema da descontinuidade*. Pub. Rev del Inst Internac de Costos, nº. 4, jan-jun 2009.

REZENDE, F. A. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

REZENDE, F. O crescimento (descontrolado) da intervenção governamental na economia brasileira. *Revista ABOP*, Londrina vol. 12, p. 39-57, 1983.

ROSA JR., L. E. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade do Setor Público: De Acordo com as Inovações das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, Contém as Mudanças das Práticas Contábeis Vigentes, conforme MCASP Editado pela STN*, 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

RUBIO, A. C.; SILVA, J. M.; GUIMARÃES, T. S. *Auditoria interna e sua importância para as organizações*. Cáceres: FAPAN, 2008.

SANTOLIN, R.; JAYME JR. F. G.; REIS, J. C. Lei de responsabilidade fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. *Revista de Estudos Econômicos*, São Paulo, v. 39, pp. 895-923, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MCASP)*. 7. ed. Brasília, 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN): Curso “Entendendo e Utilizando o SIC” da Secretaria do Tesouro Nacional. Esaf, Brasília – DF, 2016.

SISTEMA INTEGRADO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO (SIOP). *Introdução ao SIOP*. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/siopdoc/doku.php/ead-siop:i-introducao>. Acesso em: 10 jun. 2018.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. *A survey of corporate governance*, *The Journal of Finance*, Oxford, v. 52, n. 2, p. 737-783, jun. 1997.

SIENA, O. *Metodologia da pesquisa científica: elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos*. Porto Velho, RO, 2007.

SILVA, Aderiton Bueno. *A Contabilidade Pública e o Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública*. Faculdade Araguaia, Goiânia, 2012.

SILVA, Gustavo Bicalho Ferreira da; MARQUES, Marcelo Barros. *O contingenciamento e seus reflexos no planejamento das ações governamentais*. Disponível em: <[http://www.dinamicapublica.com.br/Artigos/artigo\\_dinamica08.pdf](http://www.dinamicapublica.com.br/Artigos/artigo_dinamica08.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2018.

SILVA, C. A. T. *Custos no setor público*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, L. M. Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal. Brasília. 2011. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Diretrizes-Elab-Indic-Custos\\_LinoMartins\\_VF.pdf/9ddfe66d-2027-4858-8112-6983729050db](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Diretrizes-Elab-Indic-Custos_LinoMartins_VF.pdf/9ddfe66d-2027-4858-8112-6983729050db)>. Acesso em: 11 mai. 2018.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, I.W. *Direitos Fundamentais Sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

**APÊNDICE A. ENTREVISTA - Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública**

**Informações sobre o sistema de custos da CPRM:**

- 1 - Inicie por favor descrevendo seu cargo e sua relação com o gerenciamento de custos.
- 2 - Como ocorre o gerenciamento de custos?
- 3 – Tem conhecimento como foi o processo de implantação do sistema de custos? Em caso positivo poderia fazer uma síntese do processo e há quanto tempo utilizam.
- 4 - Quais os principais desafios enfrentados pela Companhia na implantação do sistema de controle de custos?
- 5 – Você já ouviu falar do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)? Caso positivo, favor descrever seu conhecimento sobre o mesmo.
- 6 – Caso a questão anterior seja positiva, qual a finalidade da utilização da informação do SIC?
- 7 – Você acredita que a partir da apuração de custos, é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores?
- 8 – Em sua opinião as informações de custos no setor público podem promover a responsabilização de maus gestores?
- 9 - Qual sua percepção sobre a transparência nas contas públicas desta Companhia?
- 10 - Descreva os principais benefícios da adoção de um sistema de controle de custos? E as desvantagens?
- 11 - Palavras finais.

**APÊNDICE B – TERMO DE ANUÊNCIA****TERMO DE ANUÊNCIA**

Declaramos para os devidos fins que estamos de acordo com a execução da pesquisa intitulada “**Desafios e Benefícios da Implantação de um Sistema de Custos na Gestão Pública**”, sob a responsabilidade do pesquisador **Marcelo Lobo Aguiar**, a qual terá o apoio desta Instituição.

Local, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

---

CPRM  
Nome do Responsável  
Cargo