



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

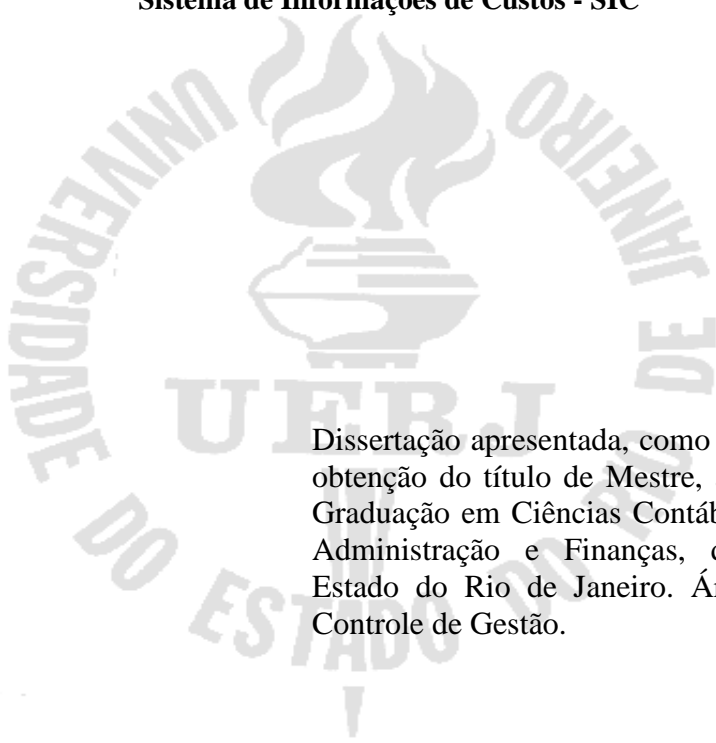
Roberto Pinto de Araujo

Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC

Rio de Janeiro
2011

Roberto Pinto de Araujo

Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC



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.

Orientador: Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro
2011

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

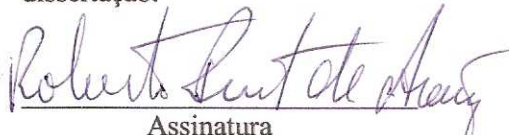
A663 Araujo, Roberto Pinto de
Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC / Roberto Pinto de Araujo. -2011.
125 f.

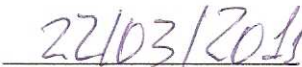
Orientador: Lino Martins da Silva.
Tese (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.: 108-118.

1. Contabilidade de custos-Teses. 2.Contabilidade governamental - Teses. I. Silva, Lino Martins da. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. III.Título.

CDU 657.4

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


Assinatura


Data

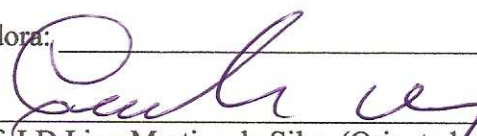
Roberto Pinto de Araujo

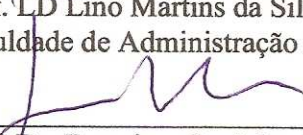
Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC

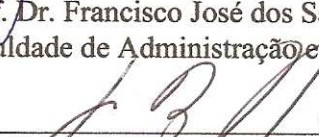
Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle da Gestão.

Aprovado em 22/03/2011

Banca Examinadora:


Prof. LD Lino Martins da Silva (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ


Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ


Prof. Dr. Luis Pérez Zotes
Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Turismo da UFF

Rio de Janeiro
2011

DEDICATÓRIA

À minha amada esposa Arminda
Exemplo de amor, ternura, firmeza e retidão.
Sua conduta deixa rastro para os que verdadeiramente buscam se tornar pessoas melhores.

AGRADECIMENTOS

À Faculdade de Administração e Finanças (FAF), ao Mestrado em Ciências Contábeis (MCC), aos professores e, especialmente ao Professor Josir Simeone Gomes, cujo apoio fora fundamental para realização desta dissertação. Agradeço pela confiança depositada no decorrer dos dois anos de curso.

Ao meu orientador, Professor LD. Lino Martins da Silva, pela confiança, apoio e amizade durante todas as etapas deste trabalho. Sua presença segura, sua inteligência brilhante, seu fantástico conhecimento e suas enormes generosidade e amizade, me deixam um grande exemplo a ser seguido e que jamais será esquecido.

Aos Professores Dr. Luis Pérez Zotes e Dr. Francisco José dos Santos Alves pela honra com que me distinguiram ao participarem da minha banca examinadora e ao emprestarem tempo e dedicação para apresentar melhorias e aperfeiçoamentos incorporados a Dissertação de Conclusão do Mestrado em Ciências Contábeis.

Aos colegas de turma, nesses dois anos de muita dedicação, o apoio e o carinho dos colegas é fundamental. Aprendi muito com cada um de vocês, tirei muitas dúvidas, sendo alguns, por vezes, mais que colegas: conselheiros no trabalho e na vida.

A meus pais e irmãos sempre vivos em minha memória.

À Arminda, minha companheira de todas as horas, e às minhas filhas Michelle e Vanessa que com muito amor, carinho e paciência estimularam, em todas as suas etapas, a elaboração deste trabalho.

À minha sogra Adelaide que, me ofereceu o apoio necessário para que eu pudesse fazer minha escolha e acreditar que a educação faria diferença em minha vida.

Ao meu amigo, Artur Luís Moreira Santana, que tanto me estimulou a entrar no Mestrado e a iniciar minha vida acadêmica.

Ao meu amigo Christian Alexander Short, que por muitas ocasiões me substituiu nas atividades laborais na Escola de Guerra Naval, para que eu pudesse participar de eventos do interesse acadêmico.

Aos meus prezados Entrevistados que esclareceram meus questionamentos e forneceram informações capitais a minha pesquisa, pela fidalguia e dedicação de seu precioso tempo.

Não poderia deixar de agradecer a pessoas que estiveram o tempo todo presentes, ajudando a resolver problemas, indicando caminhos a serem seguidos durante o curso: Os amigos lotados na Secretaria e na Biblioteca do MCC-UERJ.

Às Forças Superiores, originadas em Deus, que colocaram em meu caminho tantas pessoas espirituosas, iluminadas, preciosas e plenas de Amor.

Minha eterna gratidão!

RESUMO

ARAÚJO, Roberto Pinto de. *Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC*. 2011. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

Este estudo expõe os objetivos, as diretrizes, o modelo conceitual e o processo desenvolvido para a implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), descrevendo e explicando o marco conceitual e suas principais características, a abordagem em três dimensões (conceitual, tecnológica e cultural), as razões para os procedimentos adotados na sua construção, trabalhando a correspondência entre os conceitos da contabilidade governamental e da contabilidade de custos. O trabalho teve como proposta identificar e apresentar a configuração do sistema de informações de custos (SIC) a ser adotado pelo Brasil no âmbito da Administração Pública Federal como uma solução conciliatória junto aos atores envolvidos, e analisar e revelar o nível de aderência do SIC às teorias da Contabilidade de Custos, para tal fim foi desenvolvida a pesquisa exploratório-descritiva, socorrendo-se em pesquisas bibliográfica e documental; na coleta de informações aplicando as técnicas de entrevista e observação direta intensiva; e na análise dos dados levantados, a técnica de análise de conteúdo. A importância do SIC é enfatizada como elemento de mensuração de custos, de melhoria da qualidade do gasto público e de vetor indutor da construção da mentalidade de custos na Administração Pública Federal que, poderá vir a ser o grande salto da administração patrimonial e burocrática para a administração gerencial.

Palavras chave: Contabilidade de custos. Informações de custos. Administração Pública.

ABSTRACT

This study outlines the objectives, guidelines, conceptual model and process developed for Deployment Information System Costs Federal Government (CIS), describing and explaining the conceptual framework and main characteristics, the approach in three dimensions (Conceptual, technological and cultural), the reasons to the procedures used in their construction, working on the correspondence between the concepts of government accounting and bookkeeping cost and reveals their level of adherence to theories of Cost Accounting. The work was to identify and present the proposal system configuration information costs (CIS) to be adopted by Brazil under the Federal Public Administration as a solution conciliatory to the actors involved, and analyze and reveal the level of adherence to the theories of the CIS Cost Accounting, for this purpose was developed exploratory-descriptive bailing on bibliographical and documents; information collection by applying the interview techniques and direct observation intensive; and analysis of data collected, the technique content analysis. The implementation process deployment that is still ongoing. The importance CIS is emphasized as a factor in measuring costs, improving the quality of public spending inductor and vector construction of mentality Federal Public Administration costs that will be great leap of asset management and bureaucratic for management administration.

Keywords: Cost Accounting. Cost information. Public Administration.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
1 REVISÃO DE LITERATURA.....	22
1.1 Teorias que estruturam a governança no Estado.....	24
1.2 Sistemas de informações corporativos do governo federal.....	25
1.2.1 <u>Sistema de dados orçamentários.....</u>	26
1.2.2 <u>Sistema de informações gerenciais e de planejamento.....</u>	27
1.2.3 <u>Sistema integrado de administração financeira do governo federal.....</u>	28
1.2.4 <u>SIAFI gerencial.....</u>	31
1.3 Regimes contábeis.....	32
1.3.1 <u>Regime de caixa.....</u>	33
1.3.2 <u>Regime financeiro.....</u>	33
1.3.3 <u>Regime de competência patrimonial (<i>accrual basis</i>).....</u>	34
1.4 Sistemas de custeamento.....	38
1.5 A evidenciação da eficiência no setor público.....	40
1.6 <i>Accountability</i> na administração pública.....	42
1.7 A necessidade da gestão de custos na administração pública.....	43
1.8 A importância de informações sobre custos para a melhoria da qualidade do gasto público.....	48
1.9 A gestão do gasto público.....	51
2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	56
3 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL – SIC.....	58
3.1 Antecedentes.....	58
3.2 Síntese dos princípios gerais e das diretrizes para construção do Sistema de Informações de Custos do Setor Público Federal (SIC).....	62
3.3 Visão esquemática geral do Sistema de Informações de Custos do Setor Público Federal (SIC) e suas principais características.....	64
3.4 Dimensão Conceitual.....	65
3.4.1 <u>Diferença da modelagem por pilotos versus a sistêmica e concomitante.....</u>	66
3.4.2 <u>Definição do SIC.....</u>	68
3.4.3 <u>Principais finalidades do SIC.....</u>	68

3.4.4	<u>Grupos de usuários do SIC</u>	69
3.4.5	<u>Pressupostos básicos e características da informação de custos</u>	71
3.4.6	<u>Correspondência dos conceitos de contabilidade governamental aos de contabilidade de custos</u>	73
3.4.6.1	<u>O paralelo entre os setores empresarial e público</u>	74
3.4.7	<u>Ajustes conceituais contábeis</u>	76
3.4.7.1	Liquidação forçada.....	77
3.4.7.2	Compra de materiais para estoque.....	78
3.4.7.3	Despesas de exercícios anteriores.....	79
3.4.8	<u>Consolidação e visão esquemática dos ajustes conceituais contábeis</u>	79
3.4.9	<u>Relacionamento entre políticas públicas, recursos, atividades e objetos de Custo</u>	80
3.4.10	<u>Sistemas de acumulação e custeio, e método de custeio no setor público</u>	81
3.4.10.1	Sistema de acumulação de custos do setor público.....	81
3.4.10.2	Sistema de custeio do setor público.....	82
3.4.10.3	Método de custeio do setor público.....	83
3.4.10.3.1	Método de custeio direto no setor público.....	83
3.4.10.3.2	Custeio por atividades no setor público.....	84
3.5	Dimensão tecnológica	86
3.6	Dimensão cultural	91
3.6.1	<u>Mudança na cultura</u>	91
3.6.2	<u>Treinamento e capacitação</u>	93
3.7	Custos no setor público federal e os sistemas de informação de governo	96
4	RESULTADOS E ANÁLISES	98
4.1	Contextualização	98
4.2	Recomendações	100
4.3	Recomendações	103
5	CONCLUSÃO	106
	REFERÊNCIAS	108
	APÊNDICE A – Legislação pertinente.....	119
	APÊNDICE B – Rol de entrevistados.....	120
	APÊNDICE C – Roteiro para a realização de entrevistas.....	121
	APÊNDICE D – Questionário para entrevistado contabilista.....	123
	APÊNDICE E – Questionário para entrevistado profissional de TI.....	125

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades (tradução livre)

Art - Artigo

Bacen – Banco Central do Brasil

BGU - Balanço Geral da União

CF – Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CGU - Controladoria-Geral da União

CIFPA - Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública (tradução livre)

CPF - Cadastro de Pessoa Física

DEST - Departamento de Controle das Estatais

DF - Distrito Federal

ESAF - Escola de Administração Fazendária

FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FMI - Fundo Monetário Internacional

IFAC - Federação Internacional de Contadores (tradução livre)

Inc - Inciso

LC - Lei Complementar

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MC - Margem de Contribuição

MARE - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

MF – Ministério da Fazenda

MP – Ministério Público

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

MTO-02 - Manual Técnico de Orçamento

NBCT SP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público

ONGs - Organizações Não Governamentais

Parag - Parágrafo

PDRAE - Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado

PPA - Plano Plurianual

PSDS - Processo Serpro de Desenvolvimento de Soluções

Secex - Secretarias Executivas

Serpro - Serviço Federal de Processamentos de Dados

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Pessoal

SIC – Sistema de Informações de Custo

SIDOR - Sistema de Dados Orçamentários

SIEST - Sistema de Informação das Estatais

SIGPlan - Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SPI - Secretaria de Planejamento de Investimentos Estratégicos

SPIUNet - Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial da União

Spoas - Subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração

SOF - Secretaria do Orçamento Federal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SPU – Secretaria do Patrimônio da União

TCU – Tribunal de Contas da União

UG – Unidade Gestora

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Reconhecimento Intergeneracional dos gastos no patrimônio.....	35
Figura 2 – Reconhecimento Intergeneracional dos gastos “estoques” de gastos passivos.....	36
Figura 3 – Alcance da competência patrimonial.....	36
Figura 4 – Regime de competência modificado.....	37
Figura 5 – Abordagem por macroprocessos.....	52
Figura 6 – Organograma da Gestão da Qualidade do Gasto Público.....	53
Figura 7 – Visão esquemática da árvore da qualidade do gasto.....	54
Figura 8 – Síntese das determinações legais para a existência do SIC.....	58
Figura 9 – Registro histórico da criação do projeto executivo do SIC.....	59
Figura 10 – Plano de Trabalho.....	60
Figura 11 – Entes com contribuições no desenvolvimento do SIC.....	60
Figura 12 – Agenda estratégica dos órgãos centrais.....	61
Figura 13 – Proposta Versão Inicial do SIC.....	61
Figura 14 – Expansões na proposta versão inicial do SIC.....	61
Figura 15 – Sistema de Informações de Custos do Governo federal (SIC).....	62
Figura 16 – Visão geral do modelo do SIC.....	64
Figura 17 – Plano de trabalho da dimensão conceitual.....	66
Figura 18 – Dimensão conceitual.....	68
Figura 19 – Principais usuários do SIC.....	71
Figura 20 – Características da informação de custos.....	72
Figura 21 – Ciclo de transformação: gasto, investimento, custo e despesa.....	74
Figura 22 – Ajustes de Escopo.....	77
Figura 23 - Relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo.....	80

Figura 24 – Custos unitários dos produtos ou serviços.....	81
Figura 25 – Resumo do sistema de acumulação de custos do setor público.....	82
Figura 26 – Premissas e diretrizes da dimensão tecnológica.....	86
Figura 27 – Visão geral da dimensão tecnológica.....	88
Figura 28 – Visão esquemática da dimensão tecnológica.....	88
Figura 29 – Representação do cubo de dados.....	89
Figura 30 – Processo evolutivo do SIC.....	90
Figura 31 – Exemplo da tela de apresentação do SIC.....	90
Figura 32 – Premissas e Diretrizes e Mudança na cultura.....	91
Figura 33 – Visão esquemática da Dimensão cultural.....	92
Figura 34 – Comportamentos esperados com a implantação do SIC.....	92
Figura 35 - Ciclo de desenvolvimento estratégico.....	92
Figura 36 – Exemplo de disseminação do SIC em eventos públicos.....	93
Figura 37 – Resultado do treinamento no período abril-julho de 2010.....	94
Figura 38 – Resultado do treinamento no período agosto-setembro de 2010.....	95
Figura 39 – Estrutura de análise e validação das informações de custo.....	95
Figura 40 – Treinamento para participantes de Comitês Setoriais.....	96
Figura 41 – O SIC e os demais sistemas de informação.....	97
Figura 42 – Etapas do SIC encerradas até outubro de 2010.....	98
Figura 43 – Os desafios continuam.....	99
Figura 44 – Funcionalidade do sistema de custo.....	99
Figura 45 – Resultados do sistema de informações de custos.....	102
Figura 46 – Círculo virtuoso da contabilidade e orçamento.....	103

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Implicações da nova administração pública na gestão financeira.....	23
Quadro 2 – Regime de competência modificado.....	37
Quadro 3 – Anexo 20 – Lei nº 4.320/1964.....	41
Quadro 4 – Contabilidade governamental versus contabilidade de custos: correspondência terminológica.....	75
Quadro 5 – Modelagem dos ajustes conceituais contábeis.....	80
Quadro 6 – Contabilidade de custos versus SIC: correspondência teórica e terminológica.	105

INTRODUÇÃO

O Governo Federal brasileiro desenvolveu nos últimos 25 anos, esforços no sentido da implantação de instrumentos de gestão das contas públicas, tendo como foco prioritário o controle e o desenvolvimento macroeconômico.

Para alcançar o atual estágio de maturidade no trato das questões fiscais, a Administração Pública teve que construir todo um novo arcabouço institucional, o que exigiu revisão conceitual, adoção de novas práticas, de nova estrutura organizacional, emprego de tecnologia, melhoria nos processos de trabalho e alocação de força de trabalho adequadamente selecionada e capacitada. Tudo isso exigiu também ampla revisão do arcabouço normativo, o que abrangeu desde mudanças constitucionais até as normas operacionais.

O Governo Federal brasileiro planeja o recebimento de receitas e fixa as despesas a serem executadas no ano civil subsequente, acompanha o desenvolvimento dessas expectativas, controla a sua execução, comparando as previsões com a efetiva realização, realiza descentralizações de créditos orçamentários e recursos financeiros para mais de oito mil Unidades Gestoras (UG) Executoras interligadas, conduz auditorias e fiscalizações durante e após a vigência das leis orçamentárias, bem como uma série de outras atividades diversificadas, que são consubstanciadas em uma ampla gama de transações e atos administrativos que necessitam de complexos sistemas de informações para fazer face ao seu controle e possibilitar a tomada de decisões.

Percebe-se que, nesse contexto, as funções administrativas de planejamento, coordenação e controle se destacam pela sua relevância na utilização de informações das mais variadas fontes, pela enormidade de operações que precisam ser realizadas e pelo volume de informações envolvidas.

Em relação ao Controle da Administração Pública, destaque-se que, conforme Di Pietro (2006, p. 49), a sua finalidade é 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. No contexto deste trabalho, que ao focar o controle social, refere-se, a posição de Silva (2002, p. 14), “à possibilidade de atuação dos grupos sociais (sociedade civil) por meio de qualquer uma das vias de participação democrática no controle das ações do Estado e dos gestores públicos”.

Segundo Silva (2002, p. 15), quando se junta à palavra controle o termo “social”, dá-se um sentido de origem do controle, pois, na verdade, qualquer controle tem origem na sociedade que é a quem se devem reportar todos os entes que a representam. A Função de Controle da Administração Pública está estreitamente relacionada com a Contabilidade Governamental. Conforme prescreve o Lei nº 4.320, de 1964, no seu art. 83, a função primordial da contabilidade pública é prover a evidenciação das informações relativas ao controle do patrimônio público.

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Dada a amplitude da União e da imensidão do território nacional, a Contabilidade aplicada ao Setor Público utiliza-se do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), como instrumento de controle orçamentário e financeiro, mas que representa, também, pela diversidade de seus subsistemas, módulos e transações, um sistema de informações gerenciais.

Segundo Castro e Lima (2003, p. 98), este tem por objetivo “promover a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Contabilidade em seus Órgãos e Entidades Públicas”.

Guimaras (2003, p. 83) destaca que pode ser constatada a importância do SIAFI, no contexto dos sistemas de informações gerenciais do governo federal brasileiro:

O SIAFI é um sistema on-line que se constitui no principal instrumento de administração orçamentária e financeira da União, provendo os órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública de mecanismos adequados à realização, ao acompanhamento e ao controle da execução orçamentária e financeira, tornando a contabilidade fonte segura de informações gerenciais.

Como parte do ciclo orçamentário da União, todos os órgãos federais organizam suas propostas orçamentárias para execução no exercício subsequente, que são consolidadas pelos órgãos setoriais em cada Ministério, no caso do Poder Executivo, ou equivalentes nos outros Poderes e Ministério Público (MP). Após, são enviadas ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) para elaboração de todo o Orçamento da União, que será apresentado pelo Presidente da República, até quatro meses antes do término do ano civil, para discussão e aprovação do Congresso Nacional até o final da sessão legislativa. Todo o processamento dos dados orçamentários é realizado por meio do Sistema de Dados Orçamentários (SIDOR).

O Orçamento da União deve guardar consonância com o Plano Plurianual (PPA) que, segundo a Constituição Federal, estabelece os 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. Destaque-se que alguns dispositivos do PPA ainda carecerem de dispositivos legais a serem regulados por lei complementar, prevista pela Carta Política de 1988 e que ainda não foram editadas, conforme detalha Giacomoni (2003, p. 64). Para o controle da execução do PPA, o governo se utiliza do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan), que é gerenciado pela Secretaria de Planejamento de Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SPI/MPOG), e que se constitui no instrumento que organiza e integra a rede de gerenciamento do PPA. Ele foi concebido para apoiar a execução dos programas, refletindo as características do modelo de gerenciamento, a orientação por resultados, a desburocratização, o uso compartilhado de informações, o enfoque prospectivo e a transparência para a sociedade.

Após a aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA), os dados do SIDOR, com todos os valores destinados às ações (projetos, atividades e operações especiais), são transferidos para o SIAFI, por intermédio do qual será realizada a execução do orçamento, que representa a efetiva realização da receita e da despesa pública planejada durante a etapa de elaboração e aprovação do orçamento, efetuada no exercício anterior.

O Sistema Orçamentário é gerenciado pela Secretaria do Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MPOG), que realiza as descentralizações dos limites de autorizações para empenho da despesa (Provisão e Destaque), de acordo com a dotação da LOA. Por outro lado, o Sistema de Administração Financeira é administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), que faz o atendimento das necessidades de pagamento de todos os órgãos federais, administrando a Conta Única do Tesouro que é o caixa do Governo Federal, em que são creditadas todas as receitas e ingressos e de onde saem todos os recursos para o pagamento das despesas públicas.

Os aspectos financeiro e orçamentário, para o perfeito atendimento dos objetivos do orçamento, deveriam ser faces de uma mesma moeda, entretanto, na quase totalidade dos órgãos e da União, como um todo, eles são invariavelmente assimétricos. Há casos de transferências orçamentária e financeira de valores iguais e realizadas simultaneamente; de descentralizações financeiras posteriores à liquidação da despesa; de transferências financeiras antecipadas em relação à liquidação; de sobra de recursos financeiros diferentes dos limites orçamentários disponíveis; de saldos financeiros para pagamentos de despesas liquidadas e não pagas até o final do exercício (diferido); dentre outras desconexões. Isso gera sérias dificuldades de procedimentos e/ou mesmo de entendimento. Adicionalmente, há outras complicações que necessitam de adequados tratamentos pelos sistemas de informações e de geração de relatórios precisos e oportunos para subsidiarem a tomada de decisão e o controle dos recursos públicos.

É nesse meio que se inter-relacionam as técnicas contábeis e de sistemas de informações gerenciais para o suporte à tomada de decisões pelos gestores, à geração de relatórios para tomada e prestações de contas e ao controle dos recursos públicos de forma geral, pelos órgãos e unidades do controle interno e externo.

Moura (2003b, p. 36) adverte que “por meio do SIAFI são obtidas as informações que subsidiam o Balanço Geral da União (BGU) e os Relatórios de execução do orçamento e da administração financeira”. Acrescenta que “a gestão financeira dos recursos públicos no Brasil está centrada em sistemas informatizados que executam e controlam cada lançamento realizado”.

O desafio que hoje se impõe ao Setor Público é avançar em novas frentes de aperfeiçoamento da gestão, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, sem perder de vista os avanços alcançados na área fiscal. Para tanto, cabe adotar novamente um amplo conjunto de medidas, visando o aperfeiçoamento da ação governamental em todas as etapas do ciclo do gasto público.

Nesse sentido, é fácil perceber que a utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão.

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das

organizações públicas. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha em importância.

Tema do estudo

A partir dos anos oitenta, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Dada à impossibilidade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos. A política de corte de gastos atravessou as décadas de oitenta e noventa, e entrou na década atual, alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI).

Estes organismos internacionais vêm propugnando pela qualidade do gasto público, e não simplesmente pelo corte do gasto público. Ambos têm se empenhado em introduzir a questão da qualidade do gasto público na agenda de Reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil.

Como as informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da Administração Pública.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Problemas do estudo

No Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou avanços a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF). Segundo Silva (2007, p. 43) o desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significaram uma verdadeira revolução na gestão das

finanças públicas no Brasil. Para Silva (2004, p. 8) o avanço foi tão significativo que o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais.

Não obstante os avanços, o SIAFI, como se sabe, tinha por objetivo controlar a execução da despesa. Este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo. Daí a oportunidade de se propor sistemas de custos na presente Reforma.

Com os sistemas de informação existentes, incluído o SIAFI, segundo Afonso (1999, p. 44) “o governo não sabe precisar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos”. Mais ainda, o governo federal não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais.

O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

Assim, podem-se explicitar os problemas do estudo com duas frases interrogativas, que sintetizam as ideias a serem apresentadas:

Que configuração terá o sistema de informações de custos (SIC) a ser adotado pelo Brasil no âmbito da Administração Pública como uma solução conciliatória junto aos atores envolvidos?

Qual será o nível de aderência do modelo conceitual do SIC às teorias da Contabilidade de Custos?

Justificativa do estudo

A experiência nacional e internacional tem demonstrado que a apuração e a divulgação de medidas de desempenho constituem um poderoso instrumento nos processos de mudança organizacional, até porque a intensidade da mudança depende da percepção da mudança. Assim, a coleta, apuração e divulgação dos indicadores de resultado e de custos servem de guia para a mudança organizacional e, ao mesmo tempo, de poderoso incentivo para os agentes de mudança, ao materializar a percepção da mudança.

Assim, os sistemas de custos desempenham papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. No Setor Privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ótima a ser produzida e sobre o corte dos produtos não rentáveis. No Setor Público, assume-se que o critério relevante não é o da rentabilidade. Mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres, etc.) poderá orientar a Administração Pública sobre a

necessidade de ações de melhoria ou mesmo a reestruturação de processos (terceirização, concessão, parceria, descentralização, contratos de gestão, etc.).

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são também poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

De fato, observa-se que um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e controle externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistema de informação de custos. Desta forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

O caráter original do texto consiste em abordar o tema não apenas da forma como é sentida pela Contabilidade, mas principalmente dando-lhe um caráter geográfico, que busca o entendimento entre as diferentes entidades e seus representantes no cenário global.

Pelo acima exposto não há dúvidas que o tema “mensuração de custos no serviço público” é extremamente oportuno e deverá ter importância crescente para a Administração Pública.

Objetivos do estudo

O presente trabalho tem como objetivos:

Identificar e apresentar a configuração do SIC a ser adotado pelo Brasil no âmbito da Administração Pública como uma solução conciliatória junto aos atores envolvidos; e

Analisar e avaliar o nível de aderência do modelo conceitual do SIC às teorias da Contabilidade de Custos.

Organização do estudo

O presente trabalho está organizado em Introdução e cinco capítulos. A Introdução apresenta o tema do estudo, o problema do estudo, a justificativa do estudo, os objetivos do estudo, identificando o objetivo geral e os objetivos específicos, e finalmente a organização do estudo.

No primeiro capítulo apresenta-se a literatura existente sobre o tema, a qual foi examinada pela ótica da Administração Pública brasileira.

No segundo capítulo apresenta-se a metodologia adotada, incluindo-se o método de pesquisa, o instrumento de coleta de dados, e por último a ferramenta de análise dos dados.

No terceiro capítulo é realizada a descrição das diretrizes e do modelo conceitual do SIC.

No quarto são apresentados os resultados referentes à configuração do SIC e ao nível de aderência do seu modelo conceitual às teorias da Contabilidade de Custos, dos objetivos secundários desta pesquisa, bem como promovida análises pertinentes e requeridas.

Finalmente, o quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações para pesquisas futuras.

1 – REVISÃO DE LITERATURA

A contabilidade, por ser um sistema de informação e avaliação, tem por objetivo ”prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira física e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização” (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2000, p. 42). Por sua vez a contabilidade pública registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações (KOHAMA, 2001, p. 17). Assim tem por propósito gerar informações aos diversos interessados no desempenho e no patrimônio das entidades públicas.

A crise do Estado, iniciada em quase todo o mundo na década de 1970 trouxe dificuldades fiscais, o esgotamento do modelo de gestão utilizado e intensificou os debates referentes à administração pública. Principalmente quanto à discussão de qual o papel do Estado na provisão dos serviços públicos e se a burocracia seria a forma mais eficaz para o funcionamento e controle das atividades estatais. Os argumentos a favor da mudança eram de que o modelo burocrático de gestão tornara-se ineficiente na administração dos recursos públicos e no atendimento das necessidades e demandas da sociedade (OLIVEIRA, 2006, p. 8). Para autores como Bresser-Pereira (1998), Cardoso (1998) e Rezende (2002), o movimento de reorganização do sistema econômico e político mundial, também conhecido como globalização, trouxe repercussões nos modelos de gestão pública e passou a exigir dos governantes a discussão sobre os novos rumos a serem adotados.

Assim, a partir da década de 1980, o que se percebe no mundo é a discussão e adoção de reformas administrativas focalizando a qualidade do gasto público além de mudanças institucionais e de gestão. No final dessa mesma década, a Constituição Federal brasileira (1988) institucionalizou a obediência da administração pública aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (CF, 1988, art.37 Caput). O movimento da nova administração pública propôs e modificou a participação do Estado, exigindo dele uma gestão fiscal responsável. A alteração no paradigma da função e do papel do Estado demandou um modelo diferente de informação financeira. Tais características apresentam a contabilidade de custos como instrumento de apuração de resultados e de aferição da competitividade das atividades empreendidas pelo governo.

No Brasil, em 1995, iniciou-se a implantação de uma reforma gerencial no governo federal, através do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). Tal documento defendeu a modernização da administração pública e o fortalecimento da

capacidade de gestão do Estado, como uma solução à crise do Estado brasileiro. O PDRAE foi produzido pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), órgão criado para pensar e executar a reforma, que esteve sob o comando do professor Bresser-Pereira. A constituição do MARE representou um movimento em direção à adesão aos postulados e princípios da administração pública gerencial, tendo como principal mudança o sistema de controle, que deixa de se basear estritamente nos processos para se concentrar nos resultados (ALONSO, 1998, p. 51).

Para que a reforma gerencial fosse concretizada os gestores deveriam atuar em três dimensões principais: a institucional-legal, com o intuito de renovar instituições normativas e organizacionais que facilitassem a gestão do bem público; a cultural que busca uma quebra dos conceitos arraigados da cultura burocrática para a gerencial; e a gestão, que objetiva a introdução de novas idéias e práticas gerenciais, marcadas pela busca de serviços públicos de qualidade e pela redução nos custos da prestação desses serviços (BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 33). No contexto do agravamento da crise fiscal brasileira, ocorreu a promulgação da Lei Complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no ano 2000. A lei fixou uma série de restrições sobre o gasto público no curto prazo e impôs sem especificar, mecanismos para o “...controle de custos e avaliação dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (LC nº 101/2000, art. 4, inc. I). Apesar de que esta última exigência demonstrava a preocupação com a sustentabilidade da política fiscal no longo prazo, nem a LRF, nem o Decreto-Lei nº 200/1967 expressaram quais seriam os meios para apurar a informação de custo. Além disso, nesses documentos não foram consideradas algumas limitações advindas principalmente do escopo do regime contábil preconizado pela Lei nº 4.320/1964.

Características da nova administração pública	Implicações contábeis
Foco nos resultados Administração fundamentada na do setor privado Ênfase na economia e redução de custos	Contabilidade de custos Medidas de desempenho Orçamento
Descentralização	Informação comparativa Contas consolidadas Informação uniforme Auditoria de desempenho
Competitividade	Informação comparativa Contabilidade de custos Evidenciação
Orientação para o cidadão	Informação de fácil compreensão

Quadro 1 - Implicações da nova administração pública na gestão financeira

Fonte: Ruiz (2000, p. 215, tradução nossa)

1.1 – Teorias que estruturam a governança no Estado

Antes de discorrer sobre as teorias que estruturam a governança no Estado é necessário compreendê-la. Para tanto, recorre-se ao conceito do Cadbury Committee (1992, p.7) que define governança da seguinte forma “é o sistema e a estrutura de poder que regem os mecanismos através dos quais as companhias são dirigidas e controladas.” Esse conceito reflete a preocupação do Cadbury Committee com a governança corporativa no setor privado. Contudo, ele foi usado como base para o desenvolvimento da primeira estrutura de governança corporativa para o setor público, pelo Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública (CIFPA) em 1995. Em 2001, o Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores (IFAC) criou uma contribuição significativa para o desenvolvimento da governança na gestão pública ao publicar o estudo 13, focado em formas de governança na gestão pública, especialmente no que tange à responsabilidade do grupo governante e da entidade controlada pelo setor público.

Considerando o conceito de governança, pode-se dizer que a governança no Estado está estruturada em contribuições de três teorias: a primeira dela é a Teoria da Firma (*Theory of the Firm*), desenvolvida pelo matemático e economista Alfred Marshall (1842-1924), em seu livro *The principles of economics*, propagando a maximização de lucros por parte das empresas como objetivo dessas instituições. E, com base nessa teoria, Ronald Coase (1937) em seu *seminal paper*, *A natureza da Firma*, caracterizou a firma como uma região de troca sobre a qual o sistema de mercado era suprimido e a alocação de recursos era realizada, ao invés de mercado, por autoridade e direção. Sua preocupação centrava-se nos custos de contratação com o mercado já que para ele, as atividades necessárias devem ser incluídas dentro da firma sempre que os custos de mercado forem maiores que os custos de usar a autoridade direta. A segunda é a Teoria dos Contratos na qual Alchian e Demset (1972) opõem-se à noção de que as atividades dentro da firma são governadas pela autoridade e, corretamente, enfatizam o papel do contrato como veículo para a troca voluntária. A terceira é a Teoria da Agência de Jensen e Meckling (1976), que evidencia que a separação entre proprietários e administradores cria uma relação de agência e os problemas da assimetria informacional entre o agente e o principal.

É no contexto dessas três teorias (firma, contratos e agência) que se expande a necessidade de observar as afirmações de Coase (1937) de que, sempre que o custo de mercado for maior que o de produção direta, deve-se optar pela produção direta. Assim,

entende-se que essa posição deve ser assumida pelo Estado que, nesse caso, não difere em nada de uma firma, ao contrário, assemelha-se a ela, ao suprir com serviços as necessidades da sociedade.

O Estado poderia comprar serviços pelos quais, no entanto, teria que pagar. Ele toma, então, a decisão de produzi-los. Essa produção acontece a custo para o Estado, pois o governo contrata pessoas, compra matérias-primas, constrói prédios públicos para a produção de bens e serviços, enfatizando um conjunto de contratos entre os fatores de produção, que deve ser acompanhado por meio de sistemas de custeamento, para que o Estado possa conhecer seus custos e, assim, tomar decisões de produzir internamente ou de comprar os serviços e produtos de que necessita, conforme ensina Coase (1937).

1.2 – Sistemas de informações corporativos do governo federal

Este estudo prioriza os sistemas de informações ligados ao planejamento, orçamento, contabilidade e administração financeira do governo federal, identificados nos termos deste estudo como sistemas estruturantes.

Após a execução das despesas públicas, os governos devem, por força de diversos normativos, bem como para ao atendimento do Princípio Constitucional da Publicidade, divulgar para a população os resultados alcançados. As informações acerca das prestações de contas do governo federal são emitidas e publicadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e disponíveis na sua página eletrônica (www.tcu.gov.br), à qual os cidadãos têm livre acesso. Pederiva (1998, p. 101) destaca que:

Da mesma forma que o governo precisa de informações para controlar os burocratas, ele deve prover informações úteis e necessárias para o exercício da *accountability* pelos cidadãos. O governo democrático, portanto, deve ser passível de fiscalização, de modo a assegurar integridade, desempenho e representatividade.

Nesse contexto, insere-se o conceito de *accountability* que, segundo Nakagawa (1994, p.53), é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, considerando-se as responsabilidades surgidas em decorrência de uma delegação de poder.

É digna de referência a posição de Lima (2003, p. 81), para o qual a *accountability* está inserida em um sistema mais amplo, “cujo objetivo maior é garantir a soberania popular, o poder que emana do povo, e se estrutura, basicamente, através das eleições, o controle vertical da população sobre os governantes, que ocorre de tempos em tempos”.

Depreende-se que os sistemas contábeis e gerenciais informatizados, bem como a divulgação dos dados provenientes desses sistemas governamentais são importantes instrumentos de *accountability*. Em seguida, tratar-se-á dos principais sistemas em uso pelo governo federal na atualidade e que atendem ao objeto deste estudo.

1.2.1 Sistema de dados orçamentários

O Sistema de Dados Orçamentários (SIDOR) é um suporte de tecnologia da informação utilizado pelo Órgão Central do Sistema de Orçamento Federal do governo brasileiro, a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que tem por objetivo, conforme o Manual Técnico de Orçamento (MTO-02), dotar o processo orçamentário de uma estrutura de processamento de dados consoante as modernas ferramentas de tecnologia da informação.

O fluxo do processo de elaboração da proposta orçamentária da União envolve, resumidamente, a definição das diretrizes, normas e parâmetros quantitativos pela SOF; a fixação das diretrizes setoriais pelos Ministérios ou equivalentes nos demais Poderes; a formalização da proposta pelas Unidades Orçamentárias, que são consolidadas e enviadas ao Órgão Central do sistema; os ajustes realizados pela SOF, que, em contato com o MPOG e Presidência da República, elabora a proposta orçamentária consolidada da União na forma de projeto de Lei a ser encaminhado ao Congresso Nacional para discussão, emendas ao projeto inicial e aprovação da LOA até o término da sessão legislativa.

No transcurso de todo esse processo, a elaboração da proposta no sistema de informações é realizada em três etapas, denominadas “momentos”, em que a Unidade Orçamentária, o Órgão Setorial e a SOF poderão consultar, incluir, alterar e excluir dados no sistema. Essa é a parte operacional de utilização do sistema corporativo informatizado que, a partir de 2005, é realizado com o uso da rede mundial de computadores, por meio do SIDORNet.

O sistema de captação das propostas orçamentárias integra outros sistemas corporativos e, dessa forma, o SIDORNet comunica-se com o SIGPlan e o SIESTNet. Este último é controlado pelo Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST), que informará os dados do Orçamento de Investimentos das Estatais, que fazem parte da Administração Indireta. A integração dos sistemas se deu em virtude da

harmonização dos processos de elaboração da proposta dos orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento e da Revisão do PPA, a partir da proposta da LOA de 2005, que antes eram realizados separadamente.

O SIDORnet, integrado aos demais sistemas corporativos, reúne, em um único ambiente, os dados físicos e financeiros de todas as propostas orçamentárias, permitindo a obtenção de informações que contribuem para a remessa de dados entre as unidades do sistema, reduzindo custos e favorecendo o processo de avaliação e coleta de informações. A segurança do sistema é feita por meio de mecanismos de controle de acesso, e a navegação e execução do sistema estão disponíveis no sítio do MPOG, consubstanciado no Manual de Navegação.

1.2.2 Sistema de informações gerenciais e de planejamento

O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan) é o instrumento que possibilita a integração da rede de administração PPA, constituindo-se em uma importante ferramenta de apoio à gestão dos programas do governo federal de duração continuada, sendo o elo fundamental entre o programa, o gerente e demais agentes envolvidos na execução das ações de Governo. É gerenciado pela Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

O SIGPlan é um meio de comunicação que fornece aos gerentes e demais agentes envolvidos os recursos e informações necessários para o acompanhamento e a interligação necessária ao controle da execução dos programas, propiciando uma visão global da execução do PPA, por meio de informações atualizadas sobre a evolução física e financeira dos programas de governo.

De acordo com o Manual de Operação do SIGPlan (www.sigplan.gov.br), o sistema possui as seguintes características: acompanhamento da execução física em "tempo real"; gestão de restrições; integração de informações.

A base de dados do SIGPlan contém informações sobre a execução das ações, seu gerenciamento e monitoramento, além de informações orçamentárias e financeiras sobre cada programa. É composta de dados provenientes de diversas fontes, das quais se destacam: dados de programas e ações da base de dados do PPA; dados gerenciais fornecidos pelos gerentes de programas; dados físicos, situação atual e restrições e providências, fornecidos pelos

coordenadores de ação; dados do SIDOR; dados do SIAFI; e dados do Sistema de Informação das Estatais (SIEST).

Moura (2003a, p. 65) observa a interação dos elementos supracitados, afirmando que o SIGPlan utiliza os dados do SIAFI e possui módulo para o acompanhamento da execução física de ações orçamentárias que têm produto, sendo os registros da execução física das ações efetuados pelo gerente de programa.

1.2.3 Sistema integrado de administração financeira do governo federal

É por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) que o governo brasileiro controla, contabiliza e registra a execução financeira, orçamentária e patrimonial de milhares de unidades integrantes da Administração Pública Federal.

O SIAFI não é um sistema aberto ao público em geral, prestando-se aos registros dos fatos de natureza contábil, orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas, assim como um sistema contábil usado por uma empresa privada. Porém, muitos órgãos públicos disponibilizam diversas informações em outros ambientes, que podem ser acessados pelos cidadãos, como os demonstrativos contábeis e gerenciais, facilmente encontrados nas bibliotecas dos órgãos públicos, ou mesmo por meio da internet, onde se pode ter acesso aos dados extraídos do sistema, que são tratados por outros programas ou bancos de dados.

Apenas os usuários cadastrados podem acessar os dados gerados diretamente pelo SIAFI em um terminal de um órgão público qualquer ou pela internet.

O SIAFI é empregado pelos usuários das entidades públicas interligadas, cadastrados previamente junto na STN, recebem uma senha com nível de acesso, que define o tipo de informação que pode ser obtida ou utilizada, as classes de transações que pode efetuar, bem como o universo interno do sistema no qual pode transitar e os módulos do sistema que pode empregar.

Todas as operações realizadas estão vinculadas ao número de Cadastro de Pessoa Física (CPF) do usuário, o qual se responsabiliza administrativa, civil e penalmente pelo uso indevido ou a disponibilização de informações não autorizadas.

Dotado de vários subsistemas e grande volume de informações, a complexidade do SIAFI pode ser evidenciada tomando-se por base o seu manual impresso, que é composto por

quinze volumes. Mota (2002, p. 73) entende que por este parâmetro pode ser constatado o gigantismo do documento e confirmar a grandeza do SIAFI, que trata de informações pormenorizadas acerca desse importante sistema de tratamento de informações orçamentárias, financeiras e contábeis.

Em virtude das dificuldades enfrentadas na gestão dos recursos públicos, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do Decreto nº 95.452, de 10 de março de 1986, cujo objetivo principal era modernizar e integrar os sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Controle Interno.

A STN, como Órgão Central do Sistema de Administração Financeira do governo federal, é responsável pela administração do SIAFI, com o suporte de infra-estrutura computacional sendo realizado pelo Serviço Federal de Processamentos de Dados (Serpro), autarquia também vinculada ao Ministério, que se encarrega de desenvolver a parte de software, funcionamento, manutenção do sistema e de equipamentos, além da armazenagem e segurança dos dados.

Com a implantação do SIAFI, que passou a ser utilizado a partir do exercício de 1987, diversos problemas então existentes foram resolvidos: registros mecanizados de disponibilidades orçamentárias e financeiras; ausência de informações gerenciais, devido à defasagem da escrituração contábil em pelo menos 45 dias; falta de qualificação profissional; má administração de caixa; dentre outros.

Antes da implantação do SIAFI, havia diversos problemas administrativos enfrentados pelo governo federal, que dificultavam o gerenciamento adequado dos recursos públicos e a preparação dos orçamentos, dentre eles:

- a) Métodos rudimentares de trabalhos, com controle de disponibilidades orçamentárias e financeiras exercidos com registros mecanizados;
- b) Inexistência de informações gerenciais em todos os níveis da administração pública e utilização da contabilidade como mero instrumento de registros formais;
- c) Defasagem de, no mínimo, quarenta e cinco dias entre o encerramento do mês e o levantamento dos demonstrativos orçamentários, financeiros e patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;
- d) Inconsistência dos dados utilizados, em decorrência da diversidade de fontes de informações, comprometendo a tomada de decisões; e
- e) Multiplicidade de contas bancárias em cada Unidade Gestora, com contas específicas para cada modalidade de despesa.

Segundo Silva (2007, p. 53) após a utilização do SIAFI, foi notória a grande evolução da contabilidade pública orçamentária no Brasil. Pode-se considerar que o SIAFI representa um sistema de informação gerencial, entretanto, enfatiza-se que o SIAFI representa mais do que isso, haja vista a infinidade de atividades de administração financeira que, potencialmente, podem ser realizadas pelo programa.

Inicialmente, o sistema foi empregado apenas pelos Poderes Executivo e Judiciário, expandindo-se, gradualmente, o seu emprego pelos demais órgãos e entidades, inclusive do Poder Legislativo, e grande parte da administração indireta (empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações), quando utilizarem recursos oriundos do orçamento da União. Em suma, os órgãos ou entidades da administração indireta (Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos etc.) que utilizam recursos não vinculados ao orçamento, utilizando a contabilidade empresarial, estão interligados ao SIAFI apenas para efeito de consolidação de seu patrimônio por ocasião do encerramento do exercício financeiro, na geração do Balanço Geral da União (BGU). Salvo quanto aos recursos repassados por outros órgãos Federais, como no caso do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), administrado pela Caixa Econômica Federal, mas integrantes da contabilidade governamental, apesar de esta empresa pública empregar a contabilidade empresarial para o controle de seus recursos próprios.

O SIAFI ainda possui um meio para comunicação e treinamento à distância, que é o Subsistema COMUNICA, por meio do qual as unidades interligadas podem enviar mensagens de texto instantâneas, com instruções a serem adotadas, observações sobre erros cometidos, inconsistências encontradas nas unidades subordinadas etc. Isso representou uma evolução muito significativa para a época de sua implantação (1987), quando não havia os serviços de correio eletrônico da atualidade.

É importante ressaltar que não é possível aos operadores a realização de nenhum lançamento diretamente nas contas contábeis, somente sendo possível a emissão de documentos (Nota de Empenho, Nota de Lançamento, Ordem Bancária etc.), nos quais são inseridos os códigos de eventos, que trazem em si as contas a serem carregadas automaticamente com os saldos devedores ou credores da transação realizada.

As entradas de dados, portanto, geram lançamentos contábeis, daí se considerar que a contabilidade orçamentária é a alma do SIAFI, apesar de grande parte dos usuários não necessitarem de muitos conhecimentos de contabilidade pública, uma vez que eles elaboram documentos nos quais são inseridos os dados, em cujas telas há opções de ajuda para indicar

as possibilidades de preenchimentos aceitas para a maioria dos campos, sem o emprego da técnica contábil da escrituração (lançamentos contábeis).

Por meio dos saldos das contas, é que são controladas as operações, como os limites de crédito orçamentário disponível para a emissão de empenhos e realização das despesas públicas e os limites de disponibilidades financeiras do exercício, assim como os saldos das contas patrimoniais, que, conjuntamente, geram os relatórios e balanços contábeis e servem de base para a elaboração do Balanço Geral da União (BGU).

Conforme o Tutorial SIAFI (1999), programa de treinamento informatizado disponibilizado pela STN, o BGU é um conjunto de informações orçamentárias, financeiras e contábeis de um exercício financeiro, englobando as contas de todos os órgãos e entidades da administração federal, acompanhado do relatório de atividades desenvolvidas no período.

Como a principal peça das contas que o Presidente da República deve prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, por força constitucional, deve ser encaminhada dentro de sessenta dias a contar da abertura da sessão legislativa (inciso XXIV, art. 84, da Constituição Federal).

Uma das limitações do SIAFI é a fraca interatividade com o usuário, uma vez que é um programa executado com a mesma tecnologia empregada quando da sua criação, em meados da década de 80, com o emprego de comandos codificados, que representam instruções reconhecidas pelo computador.

1.2.4 SIAFI gerencial

O SIAFI gerencial é um sistema, em ambiente *windows*, que supre a Administração Pública de Informações Gerenciais, provenientes do SIAFI, referentes à Execução Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial do Governo Federal.

A obtenção da informação é realizada por intermédio de um sistema de consultas estruturadas, a partir do sistema SIAFI operacional, com a utilização de um extrator de dados e apurações especiais que permitem aproveitar o desempenho de um ambiente *windows* para o manejo dos dados, possuindo como principais características o controle de acesso e segurança por meio de senhas eletrônicas, além de um processo aperfeiçoado de busca de informações com o cruzamento dos dados disponíveis no SIAFI.

Esse sistema não é utilizado para a execução orçamentária ou financeira, prestando-se apenas para a emissão de relatórios com a utilização do banco de dados que é executado pelo SIAFI. Dessa forma, tornou-se possível consolidar diversas informações, pois o SIAFI só permite a consulta individualizada, de modo que uma consulta do SIAFI gerencial corresponde a uma infinidade de consultas pelo sistema operacional.

Pode-se realizar uma consulta de todos os documentos de uma mesma espécie emitidos em determinado exercício, a partir do exercício de 2001, que são transferidos para o *software Microsoft Excel*, em cujo ambiente é possível que sejam utilizados como base para a criação de gráficos e tabelas, bem como de todos os recursos que esse programa de planilha eletrônica permite realizar.

Após o encerramento das operações diárias de toda a administração pública federal, o banco de dados do SIAFI operacional é transferido para o SIAFI gerencial, de forma que as consultas realizadas em determinado dia serão atendidas com os dados consolidados até o dia útil imediatamente anterior. Portanto, o SIAFI gerencial possui a desvantagem de não ser um sistema on-line, como o operacional.

Considerando que este sistema utiliza um banco de dados à disposição dos administradores públicos, pode-se definir que ele possui características de um sistema *Data Warehouse*, que, segundo Bastos et al. (2004, p. 9), tecnicamente, constitui-se por um enorme volume de informações em um gigantesco, mas rápido, banco de dados, organizado em vários subconjuntos chamados universos, que tem por objetivo fornecer informações sobre um determinado assunto com precisão e rapidez. O requisito da velocidade de acesso às informações é o que ainda se mostra deficiente neste sistema de informações.

1.3 – Regimes contábeis

A seguir serão analisados o regime de caixa, o regime financeiro e o regime de competência patrimonial e suas possibilidades frente à evidenciação intergeracional dos gastos públicos, de modo a verificar o seu impacto na apuração dos custos dos serviços.

1.3.1 – Regime de caixa

A contabilidade pelo regime de caixa reconhece somente as transações e eventos no momento do ingresso ou desembolso do dinheiro. Este regime mede o resultado financeiro global de um período a partir da diferença entre o caixa recebido e o caixa pago.

Tradicionalmente os orçamentos governamentais e suas fixações de despesas têm sido efetivados em regime de caixa. Este é um dos fatores que conduziu à prevalência do regime de caixa na contabilidade governamental. A popularidade do regime de caixa no governo emerge da necessidade parlamentar ou de outros representantes do eleitorado, de monitorar a arrecadação ou recebimentos tributários e o seu subsequente gasto a cada ano (IFAC, 2000, p. 23 tradução nossa).

Os únicos ativos reconhecidos no regime de caixa são os elementos considerados caixa ou “próximos” de caixa. São considerados caixa: saldos em dinheiro, valores em trânsito e depósitos bancários. Já os valores “próximos” de caixa são aplicações em investimentos de curto prazo. Os pagamentos usualmente são classificados em correntes e de capital dependendo da vida útil do ativo recebido numa transação recíproca. Esses gastos são subdivididos ainda por funções e natureza.

A falha do regime de caixa reside no fato de não fornecer informações sobre outros ativos e passivos, nem o impacto do consumo dos ativos do governo adquiridos no passado, nem o comprometimento futuro dos ativos através da geração de passivos. Centra-se apenas no fluxo de caixa do período, ignorando outros fluxos de recursos que afetam a capacidade do governo em prestar benefícios atuais e futuros à população. Como vantagem, pode-se enumerar sua maior objetividade de informação, menos sujeita a julgamentos por parte de quem elabora e permitindo uma compreensão mais fácil pelo legislativo, pois os conceitos de arrecadação e de desembolso são de domínio público.

1.3.2 – Regime financeiro

O regime financeiro é um pouco mais amplo do que o regime de caixa, podendo reconhecer no seu alcance as variações de itens a pagar e a receber. O alcance da Lei nº 4.320/1964, no entanto, é um pouco mais restritivo. De acordo com o artigo 35 da supracitada lei, receita é o recurso arrecadado, mesmo que não houvesse previsão para tanto. Essa

arrecadação pode aumentar o passivo, reduzir o ativo ou simplesmente aumentar o saldo patrimonial.

No caso da despesa, o referido art. 35 determina que se reconheçam os compromissos de gastos, os empenhos (que serão futuramente gastos), como de competência financeira (ou orçamentária). Isso evidencia que o regime financeiro ou orçamentário para a despesa, em que o critério de reconhecimento é o empenho, é ainda mais conservador do que o regime de caixa puro. Não se considera se esses gastos são despesas, custos ou investimentos e sim se são compromissos que demandam alocação orçamentária.

No regime financeiro, a primeira falha, do ponto de vista da informação de custos, é a incapacidade de retratar os custos do consumo de ativos e oriundos de assunção de passivos, ou seja, os custos financiados por orçamentos passados (ativos) ou a serem financiados por orçamentos futuros (passivos). Além disso, ele é capaz de antecipar a redução patrimonial sem que a entidade tenha se beneficiado pelo recebimento do bem ou do material adquirido.

1.3.3 – Regime de competência patrimonial (*accrual basis*)

O conceito de uma contabilidade que não leve em conta a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos. A necessidade de apuração de resultados e avaliação de desempenhos conduz ao conceito de regime de competência:

Regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não somente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ativos líquidos, receitas e despesas (IFAC, 2006, tradução nossa).

Em razão da relação de causa e efeito estabelecida entre despesas e receitas, os resultados das entidades com fim lucrativo exigem confrontação entre ambas. Nas entidades sem fins lucrativos como no caso do governo, essa confrontação simplesmente representa a diferença entre os valores que se incorporaram e os que se desincorporaram do patrimônio. A aplicação do princípio em ambas constitui o momento do reconhecimento da alteração patrimonial quantitativa, embora com significados distintos.

O modelo conceitual de contabilidade mensurada pelo regime de competência econômica é representado pela equação contábil, ou seja, ativo é igual a passivo mais patrimônio líquido. Essa equação é capaz de demonstrar que estoques de recursos uma entidade detém, em uma data específica quanto de recursos essa entidade tomou emprestado e

qual é seu saldo patrimonial. Se esse patrimônio for capaz de representar a totalidade de ativos e passivos da entidade a valor presente, então ele representa a capacidade intertemporal de geração de benefícios ao seu detentor.

No regime de caixa, a mensuração dos eventos de um período se restringe aos ingressos e desembolsos de dinheiro em caixa. No regime de competência, por sua vez, se reconhece um leque mais amplo de valores no resultado, antes que sejam arrecadados ou pagos. No regime de competência a receita é reconhecida independentemente da sua arrecadação, possibilitando, *stricto sensu*, um gasto sem que a respectiva disponibilidade tenha sido realizada no caixa. Esse critério é menos conservador ou prudente do que o critério de caixa.

Os ativos contabilizados são os recursos que a entidade possui, adquiridos a partir de recursos arrecadados que foram retidos e não transferidos a terceiros como benefício compondo o patrimônio da entidade, e que devem ser capazes de gerar benefícios econômicos presentes ou futuros e ser mensuráveis monetariamente. Assim, os ativos representam estoques de benefícios transferíveis ao proprietário ou a terceiros que detenham direitos sobre os capitais emprestados ou disponibilizados à entidade (figura 1).

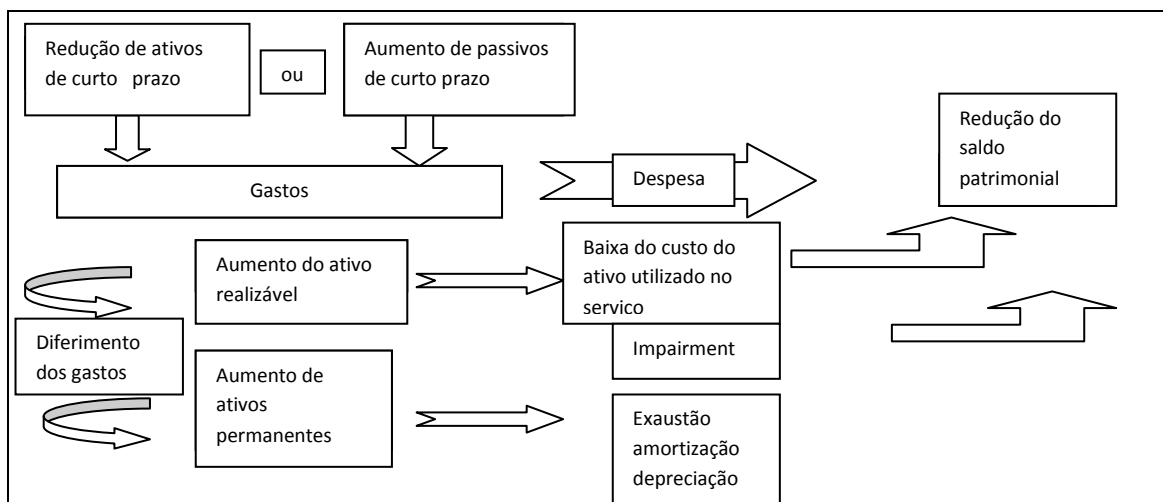


Figura 1 – Reconhecimento Intergeneracional dos gastos no patrimônio

Fonte: O autor

O consumo dos ativos ocorre não só pela transferência de benefícios, mas também pela perda dessa capacidade (impairment).

Os passivos são promessas de entrega a terceiros de ativos que a entidade possui. Em outras palavras, são obrigações capazes de reduzir os benefícios econômicos da entidade no futuro pela transferência dos mesmos a terceiros (figura 2).

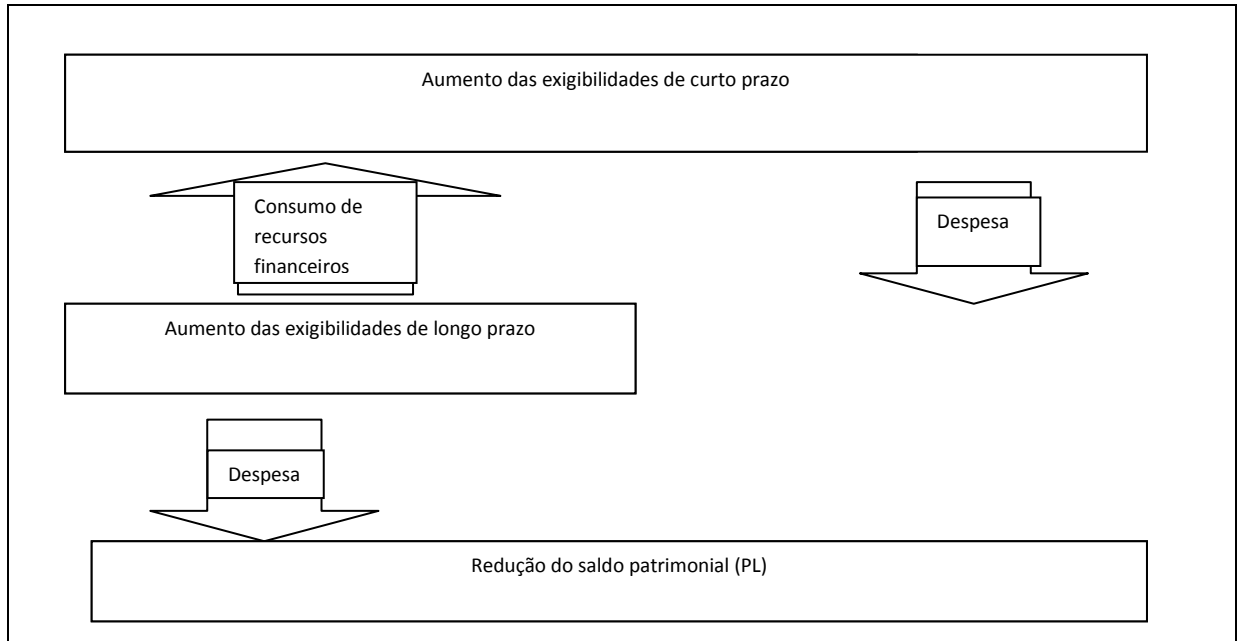


Figura 2 – Reconhecimento Intergeneracional dos gastos “estoques” de gastos passivos

Fonte: O autor

Entretanto, nem todo aumento de saldo no passivo é gasto. As dívidas de longo prazo tornam-se gastos quando se aproximam de sua liquidação no caixa pelo vencimento do principal ou do seu serviço, os juros.

Diante dessas possibilidades intertemporais de reconhecimento dos gastos incorridos na prestação dos serviços, pode-se imaginar o alcance dos fluxos em cada regime (figura 3).

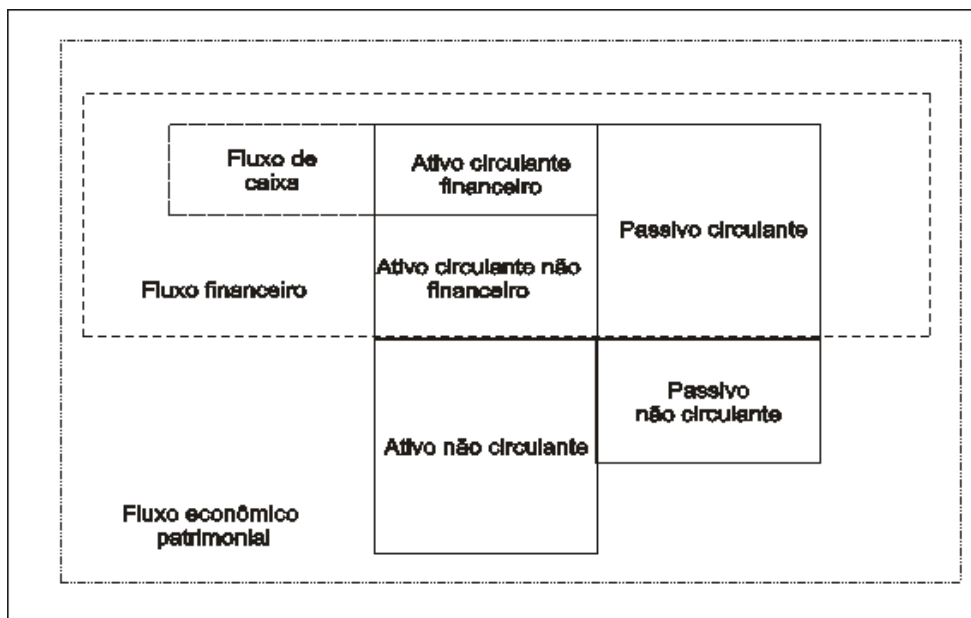


Figura 3 – Alcance da competência patrimonial

Fonte: Pigatto (2004, p. 147)

As transações governamentais provocam alterações quantitativas e qualitativas no patrimônio. As variações quantitativas, no orçamento ou no patrimônio, estão associadas a

períodos de tempo, identificando a competência de sua apropriação, já as qualitativas ficam restritas apenas às transações. Na apuração do resultado ou na avaliação do desempenho, a inclusão de receitas e despesas depende do alcance da orientação do registro de saldos de ativos e passivos, o que pode ter origem cultural legal, doutrinária ou profissional.

Os diferentes saldos de ativos e passivos se inserem em uma taxonomia que pode ser diferente em se tratando de setor com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, do tipo governamental ou social. Desta forma, no patrimônio os elementos ativos e passivos podem ser classificados em monetários financeiros, circulantes, não circulantes permanentes, de origem orçamentária ou extraorçamentária.

De acordo com Sterck, Conings e Bouckaert (2005, p. 54), o Canadá, a Holanda, a Suécia e os Estados Unidos da América utilizam o regime financeiro em seu orçamento, enquanto a Austrália e o Reino Unido utilizam o regime de competência. Desses países, somente a Holanda utilizaria o regime de caixa para o patrimônio, enquanto que os demais cinco países utilizariam o regime de competência. Como se observa tais países em sua maioria adota um critério dual ou misto, ou seja, um regime no orçamento e outro no patrimônio.

O Brasil também adota o regime financeiro no orçamento e o regime de competência modificado (quadro 2) no patrimônio, embora este último esteja em fase de expansão de alcance pela convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Duas características devem ser destacadas no modelo brasileiro. A primeira é que o mesmo modelo é aplicado a todos os níveis de governo; a segunda é que a contabilidade orçamentária e a patrimonial são integradas.

Regime de Competência Modificado:	Foco de mensuração: fluxo de recursos financeiros (Art. 35 da Lei nº 4.320/64).
	Não lançamento da depreciação.
	Ausência da distribuição das despesas financeiras relativas a débitos de longo prazo.
	O reconhecimento das despesas empenhadas e não liquidadas.

Quadro 2 – Regime de competência modificado

Fonte: O autor

1.4 – Sistemas de custeamento

Os métodos de custeio de acordo com Souza e Clemente (2007, p. 56) “foram concebidos em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”. Um sistema de custeamento deve mensurar e alocar os custos aos produtos de forma precisa, minimizando os erros e as distorções dos preços dos produtos.

Guerreiro (1984, p. 26) enfatiza que “todo sistema de custos apresenta três características fundamentais”: [1] Quanto à forma de acumulação de custos: por ordem ou processo; [2] Quanto ao momento de apuração de custos: pós-determinados [reais ou históricos] ou predeterminados [estimados e padrões]; [3] Quanto à composição do custo do produto: direto [variável] ou por absorção.

À transferência de custos aos produtos pode ser realizada por meio de dois sistemas de acumulação: por ordem de produção e por processo. O primeiro tem como objeto de custo “uma unidade ou unidades múltiplas de um produto ou serviço distinto” (Horngren et al, 2004, p. 90) e é em organizações que trabalham com linhas de produção diferentes (indústrias pesadas, de construção civil), pois, como os produtos fabricados são diferentes, essa forma de acumulação facilita o acompanhamento individual de cada linha de produção (BRUNI e FAMÁ, 2002, p. 38). O sistema de acumulação por processo é utilizado em linhas de produção contínua, (produtos padronizados). Esse sistema é comum em fábricas de cimentos, açúcar e álcool, pois, ao refletir todo o processo produtivo, o sistema facilita a criação dos centros de custos.

Em relação à segunda característica, o momento de apuração dos custos pode ser: pós-determinado - real ou histórico e; pré-determinados - estimados ou padrões (GUERREIRO, 1984, p. 28). O custo real é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores reais dos recursos consumidos e seu custo de produção conhecidos somente após a conclusão de todo o processo. Os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumos não possuem base metodológica rigorosa e nem tampouco envolve compromisso de atingi-los. O custo-padrão tem como objetivo principal oferecer “suporte para o controle dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos” (MARTINS, 2003, p. 89). É com base no custo-padrão se pode apurar as diferenças ocorridas entre os valores reais e os orçados, permitindo planejamento efetivo dos

custos, acompanhamento da execução, controle das alterações e possíveis correções necessárias.

Com relação à composição dos custos, os métodos usualmente utilizados são o Absorção, o Variável (ou Direto), dos Custos Parciais (ou Incompleto), dos Custos Totais (ou Completo) e o Baseado em Atividades (ABC). O Custeio por Absorção consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados. Horngren, Datar e Foster (2004, p. 270) definem o Custeio por Absorção como “método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto”.

O Custeio Variável ou Direto parte do pressuposto de que um produto somente é responsável pelos custos e despesas variáveis gerados por ele, enquanto os custos e despesas fixas são considerados como custos estruturais, vinculados a um período de tempo, sendo então alocados ao período em que ocorreram (BRUNI e FAMÁ, 2002, p. 35). A utilização do Custeio Variável ou Direto gera um conceito importante: o conceito de Margem de Contribuição (MC), esta é interpretada como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (GARRISON e NORREN, 2001, p. 89).

O modelo de Custos Parciais imputa aos produtos unicamente os custos diretos (Custeio Direto) ou os custos variáveis (Custeio Variável), segundo o método adotado. Atende principalmente às necessidades de informação da gerência.

O modelo de Custos Totais tem como objetivo principal determinar o custo dos produtos fabricados e vendidos. Por essa razão, tal como afirmam Mallo et al. (2000, p. 259), está subordinado aos procedimentos contábeis para avaliação de estoques e para o cálculo do resultado do período. Esse modelo imputa todos os custos de produção, variáveis e fixos, a cada unidade de produto.

Uma variação desse modelo imputa aos produtos todos os custos e despesas e não exclusivamente os produtivos. As despesas administrativas, comerciais, de distribuição e financeiras são consideradas componentes do custo unitário dos produtos. A fundamentação teórica desse procedimento encontra-se na economia (a partir de Hall e Hitch, 1939), que, quando se refere ao *full cost*, entende que todos os custos e despesas são imputados aos produtos, e não unicamente aqueles relacionados à produção.

Diversos autores da área da contabilidade defendem esse modelo, como Paton (1927) e Bottaro (1982). Supondo que são conhecidos os custos diretos de cada produto, o problema

do Custeio Total é encontrar alguma forma de aplicar os custos indiretos (custos indiretos de produção além das despesas administrativas, comerciais etc.) para cada unidade de produto.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu ante as críticas ferrenhas ao Custeio por Absorção e tem sido proposto, principalmente quando há sistemas de produção mais complexos com o intuito de minimizar distorção na alocação dos custos indiretos de produção aos seus objetos de custos (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p. 394). Eldenburg e Wolcott (2007, p. 262) enfatizam que o ABC “[...] atribui custos indiretos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de produto ou serviço. Ele tenta identificar de forma mais exata os custos aos produtos e a outros objetos de custeio.”, ou seja, ele mede os custos dos produtos/serviços, atribuindo esses custos inicialmente às atividades executadas pela empresa e só depois é que esses custos serão atribuídos aos produtos/serviços que se beneficiaram ou criaram demanda dessas atividades. Ao utilizar as atividades ao invés dos departamentos da organização o ABC determina de forma mais eficaz os custos de cada setor e dos produtos/serviços produzidos pela organização, permitindo detalhar com bastante eficácia os processos dos vários departamentos das organizações.

1.5 – A evidenciação da eficiência no setor público

A Emenda Constitucional nº 19 de 1998, traz para a Constituição brasileira nova redação para o art.37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”. Ao introduzir o princípio da eficiência a ser obedecido pelos poderes brasileiros, amplia a importância do art. 85 da Lei nº 4.320/1964, que trata da organização dos serviços de contabilidade, ao afirmar:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir 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.

Desse modo antes da introdução do princípio constitucional e para contribuir para o atendimento do referido artigo da Lei nº 4.320/1964 no que se refere à análise e à interpretação dos resultados econômicos, Slomsky apresenta em sua dissertação de mestrado, defendida em 1996 na Universidade de São Paulo, a demonstração do resultado econômico. Instrumento de evidenciação da eficiência na administração pública que, em 2008, torna-se demonstração a ser publicada de maneira obrigatória pelos entes públicos, de acordo com a

Resolução CFC nº 1.133/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em que apresenta, textualmente: “a demonstração do resultado econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público”. Reafirmando a importância da apresentação da demonstração do resultado econômico, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria nº 749/2009, orienta a elaboração de duas novas demonstrações contábeis: a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico, essa última, diferentemente do CFC, a STN orienta que seja elaborada de maneira facultativa, com o objetivo de produzir evidência de eficiência na administração pública.

“Ente da Federação”		
Demonstração do Resultado Econômico		
Período: --/--/---- a --/--/----		
Especificação	Exercício atual	Exercício anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem bruta		
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5. Resultado econômico apurado		

Quadro 3 – Anexo 20 – Lei nº 4.320/1964

Fonte: Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964

O modelo conceitual desenvolvido por Slomsky (1996) parte da premissa de que os controles exclusivamente orçamentários deixam de captar o grau de eficiência com que são prestados os serviços públicos. O autor entende que, na prestação de serviços públicos, há uma receita que não está explicitada na contabilidade das entidades públicas, denominada receita econômica, que é encontrada, segundo Slomsky (1996, p. 62), “pela multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado.” O CFC na referida resolução, define receita econômica como: “o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos, fornecidos, pelo custo de oportunidade.” Como pode ser observado, pouco foi alterado, entre a definição de receita econômica de Slomsky (1996) e do CFC (2008): a essência foi mantida.

A Resolução nº 1.133/2008 do CFC é assertiva ao dizer que:

A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar, na forma dedutiva pelo menos a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e (c) resultado econômico apurado.

Dessa forma se poderá observar a eficiência na prestação de serviços da entidade.

Slomsky (1996, p. 72) ao se referir ao resultado econômico, afirma que a mensuração do resultado econômico preconizada naquele estudo, viabiliza a análise e interpretação dos resultados econômicos da entidade pública conforme estabelece o art. 85 da Lei nº 4.320/1964.

1.6 – *Accountability* na administração pública

A crise do Estado é um fenômeno mundial, cujas causas são numerosas passando pela ampliação acentuada das funções estatais, o que coincide com a transformação de um estado liberal para um estado garantidor do bem-estar social (*welfare state*) até o processo intenso de globalização da economia vivido nos últimos anos que certamente modificou o papel do Estado (CARDOSO, 2006, p. 73).

É nesse contexto que, em vários países, se inicia, nas décadas de 1970 e 1980, um processo de reforma da administração pública passando-se para o que Bresser-Pereira (1996, p. 28-36) chama de “administração pública gerencial”. Nesse modelo, a ênfase está no cidadão e nos resultados, exigindo-se do gestor público o respeito aos princípios constitucionais (legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e eficiência), a transparência e, sobretudo, a qualidade na prestação dos serviços públicos e no exercício das funções estatais.

Ao mesmo tempo em que se buscam novos paradigmas para a gestão pública, a corrida pela eficiência e qualidade deve ser acompanhada de novos padrões de *accountability* no setor público de modo a oferecer ao cidadão informações que possibilitem a avaliação do desempenho do administrador público. Slomsky (2005, p. 38-43) defende que o Estado democrático é, na verdade, uma associação obrigatória de seus cidadãos, em que eles elegeem seus dirigentes e representantes, sob a disciplina de um contrato (em nosso caso, a Constituição Federal), mediante contribuições pecuniárias necessárias à prestação de serviços públicos e investimentos. Sob esse ponto de vista o autor em lide afirma que a forma mais adequada seria considerar-se o Estado como uma sociedade peculiar, em que os sócios (cidadãos), ao recolherem seus tributos, estariam integralizando o capital para o custeio e investimento, necessários à prestação de serviços públicos aos sócios, o que, por sua vez, representaria a distribuição de renda em contrapartida ao investimento individual (MELLO,

2006, p. 58). Assim, entende-se que a prestação de contas na administração pública deve incluir, sempre que possível a demonstração do resultado econômico da entidade para que o cidadão/sócio da coisa pública possa compreender quão eficiente é a gestão em determinada entidade.

Sob qualquer prisma em que se observe a relação entre o Estado e seus cidadãos, não é possível olvidar-se da necessidade de prestação de contas ampla e transparente por parte dos agentes públicos, possibilitando avaliação sobre o desempenho dos gestores públicos.

1.7 – A necessidade da gestão de custos na administração pública

Ao discorrer sobre a gestão de custos públicos três pontos devem ser evidenciados, a legislação que dispõe sobre a necessidade do sistema de custos para a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira, orçamentária e patrimonial (a legislação pertinente aos sistemas de custos encontra-se sintetizada no Apêndice A deste documento); o entendimento que esta gestão deve atender aos imperativos da modernização e da eficiência, e a eficácia da gestão na busca de avaliar o desempenho dos gestores e da gestão; e finalmente, a cultura instalada na administração pública.

O controle de custos na administração pública está previsto no artigo 85 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, para os serviços industriais explorados pelo Estado. O Decreto-Lei 200 de 1967, estende esta exigência para todo o setor governamental. Todavia, neste período não houve avanço significativo nesta área; a Emenda Constitucional n. 19 de 4-6-98, inseriu o princípio da eficiência entre os princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Mais recente o assunto é retomado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, o § 3º do art. 50 da referida Lei, estabelece que “a Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Recentemente foi publicada a Resolução CFC nº 1.129/08 que aprova a NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, nesta norma cria-se o subsistema de custos para a contabilidade pública, que deverá subsidiar o resultado econômico da gestão. Assim, até o ano de 2012 para a administração pública estadual e de 2013 para a administração pública municipal deverão ter seu sistema de custos implantado para atender as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicadas ao Setor Público – NBCT SP.

Entretanto, nota-se que, não obstante as normas contábeis criadas, não há uma preocupação para com os dispositivos legais, apesar da legislação se voltar para a obrigatoriedade das informações de custos na administração pública brasileira. Conforme aponta Slomsky (2009, p. 410), “o tema custos e resultado econômico em entidades públicas têm apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicabilidade na prática no serviço público”.

Analisando a utilidade dos custos sobre as despesas, ao comentar o art. 4 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Mileski (2000, p. 23), informa que “o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”. O que se verifica na prática é que no Brasil, os gestores não utilizam informações de custos para a tomada de decisões no dia a dia, conforme apontam (MAUSS e SOUZA, 2008, p. 201).

Neste contexto, poucos estudos vêm sendo realizados na tentativa de se buscar metodologias de custos que atendam a gestão pública, na realidade há que se conhecer mais sobre os custos públicos. A administração já tem consciência de que é necessário ampliar a eficiência do gasto, melhorando os resultados das ações de governo.

A tomada de decisão de um administrador, em relação ao gerenciamento dos gastos públicos, não pode mais prescindir de informações sobre os custos de produtos, processos, ações ou programas de governo. Precisa-se que as sistemáticas de custos sejam observadas nos contratos, programas, projetos, ou atividade, bem como, os sistemas de custos, tanto na administração direta quanto indireta, de modo a indicar o custo de produtos e de atividades desenvolvidas.

A idéia da implementação de um sistema de custos nas entidades governamentais, também é defendida por Silva (1999, p. 45), quando demonstra que “a contabilidade governamental na forma como está estruturada ela trata apenas dos custos globais pelo enfoque da responsabilidade financeira sem valer-se de qualquer padrão de unidade física que permita a efetiva avaliação de gestão”.

Segundo Silva (2007, p. 71), atualmente na gestão pública há uma busca constante de sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados. Para o autor outra mudança apontada é a tendência das entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas na sua administração. Na utilização de informações gerenciais Silva (1999, p. 46), coloca que, a administração pública “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são

mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”. Partindo desta premissa, o sistema de custos deve propiciar maior eficiência na gestão econômica e no controle do patrimônio público, gerando informações que orientem os procedimentos visando alcançar o seu objetivo, ou seja, a evidenciação ou transparência na informação.

Leone (2000, p. 415) considera que a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia. No entanto, Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 32), lembram que “é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira. Não há, por exemplo, o controle sobre o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital”. Afirma ainda que estas informações sejam fundamentais para o planejamento municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados a população, além de que a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços.

O setor público tem necessidade de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão (LIMA e CASTRO, 2003, p. 189).

Segundo Alonso (1998, p. 55), “em decorrência de não haver um sistema de custo vigente na administração o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos, não sendo possível a mensuração da eficiência da administração pública. Pois a eficiência é a relação entre os resultados e os custos de obtê-los. O que se faz atualmente é promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo sem indicadores de custo, valendo-se para isso do *feeling* dos gerentes e administradores”.

Slomsky (2009, p. 400) defende a apuração de custos na administração pública pela necessidade dos gestores conhecerem os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comprar produtos e serviços, de produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviço.

O que equivale dizer que um sistema de custos possibilita a transparência dos serviços realizados e de quanto se gastou pelos mesmos. O sistema de custo pode ainda auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos – volume de atividades e resultados – e, conseqüentemente, permitir conhecer quantos reais cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor em reais dos serviços que

recebeu do ente público (SILVA, 1999, p. 48). Neste sentido é fundamental estabelecer um sistema de custos que atenda ao setor público e permita aos gestores identificar: a) o custo dos bens ou serviços; b) a quantidade física dos serviços entregues; c) a apropriação a projetos e atividades; d) a apropriação ao resultado do exercício; ou e) a incorporação ao ativo permanente da entidade quando se trate de investimento.

A Administração Pública tem como função precípua a prestação de serviços (educação, saúde, segurança, etc.), logo, o principal custo é o salário, considerado como custo direto, sendo que os custos indiretos são de difícil alocação a um determinado centro de custos, devido à complexidade dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO e SLOMSKY, 2005, p.12). Complementarmente, o setor público caracteriza-se por serviços prestados, pelo desenvolvimento e sinergia de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelo consumidor destes serviços. Ao se vislumbrar o controle de custos no setor governamental, a abordagem deve ser cuidadosa, uma vez que, segundo Silva (2004, p. 223):

A ênfase brasileira é no controle das despesas em nível agregado, voltado para fins macroeconômicos. Logo, quando surge a necessidade de corte de gastos, é comum que ele atinja de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles gastos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas.

Sob esta ótica o gestor público, muitas vezes por ter um desconhecimento de como os custos estão distribuídos pelas atividades, acaba por prejudicar algumas atividades que são de extrema importância social, mas que sob o ponto de vista técnico administrativo não possuem distinção de outras atividades com caráter menos essencial. Esta falta de visão do sistema público como um todo, interagindo com a sociedade, pode provocar uma tomada de decisão ótima do ponto de vista macroeconômico, mas que não atende aos princípios de gestão eficiente dos recursos públicos, quando vistos pelos beneficiários fins dos serviços oferecidos (REIS; RIBEIRO e SLOMSKY, 2005, p. 13).

A utilização dos conceitos de custo pelas organizações governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Observa-se que no setor público todos os gastos são registrados como despesa: orçamentárias ou extra-orçamentárias. Na Contabilidade Pública a informação orçamentária e financeira é produzida e os reflexos no patrimônio, em algumas situações podem vir a não ocorrer. O mesmo ocorre no setor privado e que corresponde ao fluxo de caixa, porém

somente são registrados como custos os gastos direto ou indiretamente relacionados com a produção, estes ativados, sendo que os demais gastos são contabilizados como despesa indo para o Resultado do Exercício.

As despesas nos mostram como o governo aplica os recursos que usa ou que potencialmente poderá utilizar. São despesas os gastos com pessoal, material de consumo, etc., enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados. São custos os gastos de manutenção de um aluno na escola pública, gasto com uma consulta médica por paciente nos hospitais públicos etc. (REIS; RIBEIRO e SLOMSKY, 2005, p.10).

De forma geral pode-se considerar despesa como o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo. Enquanto o custo é o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto), consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo).

Assim Slomsky (2005, p. 62), ensina que:[...] quando a Administração Pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas: 1) Despesa com material de consumo (despesa) e 2) Estoque de material de consumo (ativo). Partindo desse princípio, Slomsky (2005, p. 63), conceitua custo como “todo o sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços”.

A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização do gasto como custo requer a apropriação deste a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade).

Após a identificação das despesas e custos pelas organizações governamentais é importante a discussão sobre implantação de um sistema de custos, pois este deve ser voltado para as características individuais de cada entidade. Segundo Martins (2003, p. 362), quando afirma que o uso de pacotes pré-moldados pode não resultar no sucesso pretendido e “o que um vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o mesmo o que o outro precisa”, completa seu raciocínio dizendo “o fato de um sistema estar funcionando satisfatoriamente com um concorrente não implica que ele tenha sucesso no outro, já que o grau de sofisticação em termos de estrutura administrativa, qualidade de pessoal e educação pode ser diferente”. Assim, surgem problemas para serem identificados e corrigidos: a estrutura administrativa de uma pequena prefeitura, a qualidade de seu pessoal, a educação e cultura já instalada são variáveis fundamentais que devem ser levadas em consideração na implantação de um sistema de custos.

Outro aspecto importante levantado é sobre a necessidade da institucionalização de práticas organizacionais para o comprometimento de resultados e de recursos empregados nos programas e projetos. Tendo em vista as experiências nacionais e internacionais pode-se constatar que a apuração e divulgação dos indicadores de resultado e custos apóiem a necessidade dessas mudanças organizacionais (ALONSO, 1998, p. 61).

Assim, os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações que representam um papel chave nos processos decisórios e na avaliação da performance institucional. Porém, estes não vêm sendo apurados no serviço público, por razões culturais e em parte econômico-institucionais. O fundamental no serviço público é o cumprimento do princípio da legalidade. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços (ALONSO, 1998, p. 62).

1.8 – A importância de informações sobre custos para a melhoria da qualidade do gasto público

A preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades exercidas pelo governo ganhou força no bojo das demandas por melhoria da performance e da eficiência do setor público, e da concomitante pressão por mudanças na contabilidade governamental, para que decisões sobre o uso dos recursos orçamentários tenham por foco os resultados a serem obtidos com os recursos extraídos da população por meio do pagamento de tributos. Assim, não basta saber quanto o governo gasta com a provisão de bens e serviços, é importante conhecer qual o resultado gerado por esse gasto e se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos para o contribuinte.

Como as informações geradas pela contabilidade usualmente adotada pelo setor público privilegiam os fluxos de caixa, não fornecendo informações necessárias para aferir os custos, a ênfase na qualidade do gasto teve que ser acompanhada da introdução de mudanças contábeis que atendessem a essa necessidade. Para medir os custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período, assim como a decorrente variação do ativo e do passivo governamental ocorrida no mesmo período, informações geradas pela contabilidade praticada em regime de competência adotada no setor privado. A diferença em relação à contabilidade praticada em

regime de caixa é que esta última registra os valores financeiros no período em que os fatos que gerem receitas e despesas ocorrem e as obrigações são assumidas e não naquele em que os desembolsos são efetivados.

As principais diferenças nos resultados fiscais obtidos mediante um regime de caixa e um regime de competência se devem ao tempo em que as informações são registradas, e são verificadas com maior intensidade na apropriação de receitas na aquisição de ativos e nas despesas com juros e benefícios previdenciários de servidores públicos. Como a contabilidade de competência mede o efetivo consumo de recursos sua aplicação gera resultados distintos para as atividades que são mais intensivas em capital e que demandam um grande volume de recursos materiais para serem exercidas. Nesses casos, pelo regime de competência os custos são apurados com base no capital efetivamente consumido no ano, isto é, o valor de sua depreciação, e nos materiais utilizados na produção dos serviços o que é medido pela variação dos respectivos estoques.

Na área de transportes, por exemplo, o custo anual de um programa de conservação de rodovias seria medido pela depreciação das máquinas e demais equipamentos utilizados nessa conservação e não nas despesas de investimento ocorridas no mesmo período. De outra parte o custo da provisão de serviços médicos computaria a variação dos estoques de medicamentos e outros materiais utilizados, e não o total de despesas anuais com sua aquisição. Outra preocupação importante que a aplicação da contabilidade de competência procura atender tem a ver com a avaliação das implicações de longo prazo de decisões adotadas no presente, cuja não consideração pode gerar riscos fiscais que irão comprometer a solvência do setor público anos à frente. Nesse particular, as áreas de pessoal e de previdência social estão entre as que podem se beneficiar da adoção desse regime contábil, pois os compromissos futuros com benefícios previdenciários e programas de seguro social passam a ser registrados no momento em que as obrigações são assumidas, gerando informações importantes para balizar decisões políticas que impliquem mudanças com impactos negligenciáveis no curto prazo, mas com potencial de comprometer a sustentabilidade fiscal.

Quando comparado ao método baseado no regime de caixa para medir os resultados fiscais, a contabilidade de competência apresentaria a vantagem de ser menos vulnerável a procedimentos que podem gerar resultados mais favoráveis, a exemplo da venda de patrimônio público (privatização) da antecipação de receitas tributárias e da postergação de pagamentos. No entanto, conforme assinala Schick (2007, p. 8, tradução nossa), “em um regime de competência os resultados dependem das premissas adotadas com respeito à taxa de juros e de desconto, bem como da reavaliação dos ativos, cuja mudança também pode

alterar os resultados”. Uma importante diferença, que é destacada para justificar a adoção de um regime de competência no setor público, é a transparência das regras que regulam a contabilidade de organizações privadas, além da existência de organismos independentes encarregados de auditar os números publicados.

Convém ressaltar, entretanto, que em nenhum dos casos em que a contabilidade de competência foi adotada para informar decisões orçamentárias; a geração de informações sobre os fluxos de receita e despesa foi abandonada, pois ela é mais fácil de ser compreendida pelo grande público, é necessária para fornecer informações sobre o total de investimentos a ser realizado em um determinado período, e produz melhores indicadores na situação fiscal do governo no curto prazo. Essas e outras razões fazem com que seja necessário operar os dois registros contábeis simultaneamente, mediante procedimentos que permitam extrair as informações requeridas para atender a diferentes propósitos num sistema de informações sobre custos cuja importância foi a seguir sintetizada:

- Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem empregado;
- Para saber se os recursos oriundos do pagamento de tributos estão sendo bem aplicados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?
- O conhecimento dos custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público e para que a população se mobilize para pressioná-lo a tomar as providências cabíveis. Melhorando a qualidade do gasto e reduzindo desperdícios é possível baixar a carga tributária sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais;
- Outra razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo é a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados;

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

- Apesar da sua importância, o governo brasileiro ainda não dispõe dessa informação. Por se concentrar nos fluxos de caixa, as informações atualmente geradas pela contabilidade governamental indicam o quanto foi gasto em um determinado programa em um determinado período, por exemplo, um ano, mas não o seu real custo. Para aferir o custo é necessário saber, por exemplo, o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços (medicamentos e outros no caso da saúde), a depreciação de equipamentos e instalações, o custo do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários e demais gastos com o funcionamento do órgão encarregado de prover os serviços, como energia e comunicações; e

- Para gerar as informações que permitem aferir os custos do governo é preciso que o setor público implemente o SIC e venha a evoluir do regime de competência modificado para o regime de competência puro como utilizado pelo setor privado. Por esse regime as informações financeiras são apropriadas quando o fato ocorre e não quando o desembolso é efetivado. Por exemplo, na apuração dos custos dos serviços de saúde em um dado ano, a parcela relativa a medicamentos inclui o valor de medicamentos adquiridos no ano anterior e consumidos no corrente ano, mais a parcela de medicamentos adquiridos e consumidos no ano corrente valor que obviamente difere das despesas realizadas com a aquisição de medicamentos no ano corrente.

1.9 – A gestão do gasto público

No setor público, assim como no setor privado, uma gestão eficiente não deve ter por finalidade exclusiva gastar menos recursos para maximizar o resultado financeiro. A melhor gestão deve buscar primordialmente a efetividade da organização, que consiste na satisfação das necessidades dos clientes ou usuários dos bens e serviços públicos.

A avaliação da qualidade do gasto abrange um extenso conjunto de verificações que pode contemplar tanto os aspectos estratégicos da organização quanto os operacionais. Os aspectos estratégicos dizem respeito às escolhas realizadas pela organização, como a

definição de sua área de atuação, sua missão, seus propósitos, os clientes a serem atendidos e quais de suas necessidades serão atendidas, a estrutura organizacional constituída para execução das tarefas, a cultura organizacional, os produtos a serem oferecidos aos cidadãos, dentre outras.

Evidentemente, as definições estratégicas são as principais responsáveis pela efetividade do gasto. Uma organização pública pode ser muito eficiente e realizar suas atividades com baixos custos e alta qualidade, mas será ineficaz se estiver tratando do problema errado, se fizer escolhas estratégicas inadequadas para a solução de problemas e atendimento a sociedade.

Sob os aspectos operacionais, a qualidade do gasto é afetada pela capacidade da organização em produzir bens e serviços, abrangendo os processos de trabalho e o ferramental utilizado, assim como a seleção, capacitação e motivação do quadro de pessoal.

Portanto, em última instância a avaliação do gasto público constitui também uma avaliação da gestão pública, compreendendo as seguintes dimensões:

- Políticas Governamentais
- Estratégias
- Estrutura Organizacional
- Processos de Trabalho
- Pessoas
- Tecnologia

No setor privado a realização de macro-avaliações estratégicas, compreendendo todas as dimensões da gestão, vem sendo cada vez mais frequente, visto que a sobrevivência das organizações exige permanente adaptação, para que se mantenham competitivas e rentáveis num cenário de mudanças velozes. No setor público esse tipo de avaliação também não pode ser desprezado (figura 5).

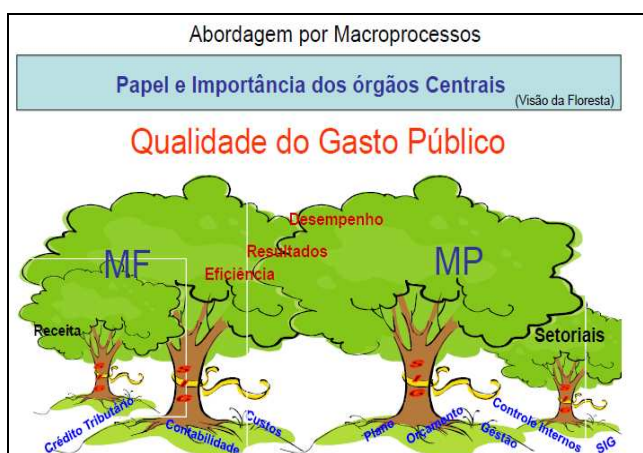


Figura 5 – Abordagem por macroprocessos

Legenda:

MF – Ministério da Fazenda

MP – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

Fonte: Holanda et al. (2010)

Além da avaliação sob os aspectos de gestão, o processo de busca da qualidade do gasto deve considerar também os aspectos relacionados com a formulação e a implementação das políticas públicas, abrangendo insumos, desempenho, custos, resultados e impactos, conforme explicitado a seguir na figura 6:

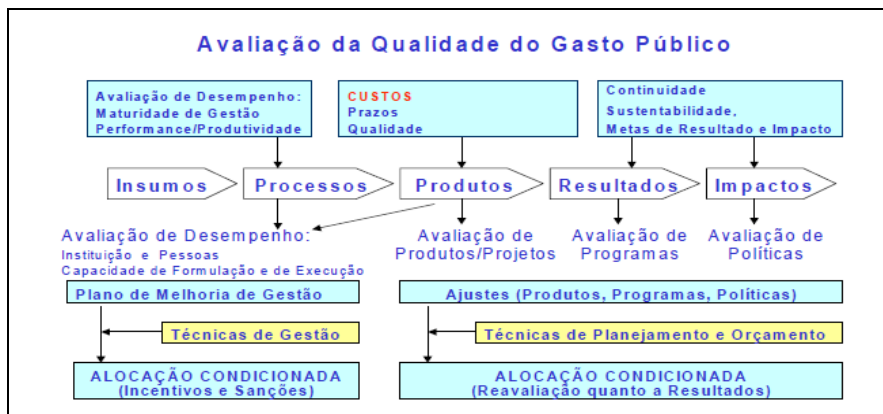


Figura 6 – Organograma da Gestão da Qualidade do Gasto Público

Fonte: O autor

A avaliação quanto ao emprego de insumos ainda é a mais usual no setor público brasileiro, embora seja a que menos contribui no sentido de garantir a qualidade, os resultados e a efetividade do gasto. O controle de insumos, no processo de planejamento e orçamento, tem foco em gastos específicos, como o valor das despesas com determinados materiais e serviços, passagens, diárias, informática e qualquer outro insumo.

A avaliação quanto aos processos de trabalho e aos produtos (bens e serviços) disponibilizados para a sociedade pode permitir a identificação de oportunidades ou necessidades de melhoria de desempenho. O nível insatisfatório do desempenho afeta a capacidade de formulação e de implementação das políticas, e pode estar associado a deficiências de capacitação das pessoas, assim como do baixo nível de maturidade de gestão da organização.

Para tratar de problemas de desempenho é necessário aplicar técnicas de gestão, dentre as quais se encontram mecanismos de incentivos e sanções aos gestores. Dentre esses mecanismos, pode ser adotado processo de alocação orçamentária condicionada ao cumprimento de metas de melhoria de gestão.

A avaliação dos produtos se relaciona com prazos e qualidade e também com os custos envolvidos em sua produção. É relevante notar que a avaliação dos produtos permitirá

identificar tanto deficiências de desempenho da organização quanto de formulação da correspondente política pública. Quando se trata de deficiências de formulação, cabe aplicar as técnicas de planejamento e orçamento, as quais permitirão adotar medidas corretivas para readequação dos produtos aos resultados e impactos pretendidos.

Toda essa análise é importante para que se compreendam precisamente os limites em que as informações de custos podem oferecer contribuições para a melhoria da gestão do gasto público. Percebe-se que as informações de custos dos produtos, assim como das atividades e das unidades administrativas da organização, dentre outros, oferecem subsídios para a avaliação de necessidades de melhoria de desempenho, de emprego de insumos e de processos de trabalho (figura 7).



Figura 7 – Visão esquemática da árvore da qualidade do gasto

Fonte: Holanda et al. (2010)

A informação a respeito de custos na gestão pública também é relevante para a avaliação quanto à adequação do produto aos fins pretendidos visto que, por mais meritórios que sejam os resultados e impactos pretendidos, não se deve buscá-los sem levar em consideração os custos envolvidos na oferta de bens e serviços públicos.

Finalmente, percebe-se que as informações sobre custos representam apenas um recurso, dentre diversos outros, com que pode contar o gestor e a sociedade na busca de informações relevantes para a gestão do gasto público.

Cabe ainda registrar que a transparência quanto ao gasto público exige que sejam produzidas e disponibilizadas para a sociedade informações relevantes, que não devem se restringir a demonstrar o que foi feito com os tributos e demais receitas arrecadadas pelo governo. Pouca utilidade terá a avaliação realizada a posteriori, quando o gasto se encontrará finalizado e nada mais poderá ser feito para evitá-lo ou para corrigir deficiências de formulação e de implementação.

Assim, as informações e as avaliações quanto ao gasto público devem preferencialmente ser realizadas “*ex-ante*”, ou seja, ainda na fase de formulação das políticas. Adicionalmente, tais informações devem ser disponibilizadas juntamente com mecanismos que ofereçam oportunidade de efetiva participação da sociedade no debate quanto à relevância e à priorização de cada gasto.

É importante ressaltar também que a implementação de sistema de informação de custos atende não apenas à necessidade de aperfeiçoar a qualidade do gasto e conferir maior efetividade às políticas públicas, mas também tem a finalidade de atender à legislação vigente, especialmente os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2 – METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida na forma exploratória. Conforme Raupp e Beuren (2003, p. 80), “a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. Porém, do ponto de vista do objetivo, a presente pesquisa foi efetivada na forma descritiva. Na concepção de Gil (2002), a pesquisa descritiva objetiva, principalmente, a descrever características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Na classificação da pesquisa quanto aos procedimentos utilizados, conforme Raupp e Beuren (2003, p. 84) foi utilizada a pesquisa bibliográfica, complementada pela obtenção de informações em consultas aos manuais dos sistemas corporativos objeto do estudo, entrevistas nos órgãos responsáveis pelo gerenciamento dos programas informatizados, consultas realizadas diretamente nos sistemas do Governo Federal, bem como nos sites oficiais dos órgãos envolvidos no tratamento das informações sob análise.

Quanto aos procedimentos, foi utilizada também a pesquisa documental, por tratar da análise de relatórios gerados pelos sistemas contábeis e gerenciais estudados, manuais de procedimentos, normas governamentais, formas de acesso, operação e possibilidades de interligação entre os sistemas. Segundo Raupp e Beuren (2003, p. 89), a pesquisa documental “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”.

Com base no que definem Marconi e Lakatos (2001, p. 107), a técnica de pesquisa empregada privilegiou a observação direta intensiva, com a técnica de observação aliada à análise de discurso, que “utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar”. Decorre da relevância na percepção de possibilidades e limitações dos sistemas governamentais, bem como com a técnica entrevista aberta guiada por roteiro, que “é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporcionando ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária”.

A análise dos dados levantados foi concluída por meio da metodologia análise de conteúdo que trabalha tradicionalmente com materiais textuais escritos (...). Há dois tipos de textos: textos que são construídos no processo de pesquisa, tais como transcrições de entrevista e protocolos de observação; textos que já foram produzidos para outra finalidade quaisquer, como jornais ou memorandos de corporações. Na análise de conteúdo o ponto de partida é a mensagem, mas devem ser consideradas as condições contextuais de seus produtores e assenta-se na concepção crítica e dinâmica da linguagem (PUGLISI; FRANCO, 2005, p.13). Deve ser considerada, não apenas a semântica da língua, mas também a interpretação do sentido que um indivíduo atribui às mensagens. A análise do conteúdo, em suas primeiras utilizações, assemelha-se muito ao processo de categorização e tabulação de respostas a questões abertas. Criada inicialmente como uma técnica de pesquisa com vistas a uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa de comunicações em jornais, revistas, filmes, emissoras de rádio e televisão, hoje é cada vez mais empregada para análise de

material qualitativo obtido através de entrevistas de pesquisa (PUGLISI; FRANCO, 2005, p. 53).

Coelho e Silva (2007, p. 142) citam, ainda, que a tipologia fenomenológica para pesquisas qualitativas de estudos de casos é um exame extensivo de um único exemplo de fenômeno de interesse. Uma abordagem de estudo de caso implica uma única unidade de análise, como uma empresa ou um grupo de trabalhadores. Para Yin (2001, p. 78), o estudo de caso tanto pode ser usado em abordagens qualitativas, quanto em quantitativas.

Consequentemente, os autores indicam que para este tipo de pesquisa, Estudo de Caso, a técnica de coleta a ser utilizada poderia ser obtenção de documentos oficiais explicativos, divulgados em substituição aos questionários indicados por Collis e Hussey (2005, p. 165).

Para Martins (2006, p. 16), o estudo de caso corresponde à investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, no qual o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis e busca aprender a totalidade de uma situação para, de forma criativa, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto. Mesmo com as fragilidades alertadas por Yin (2001), Gil (2002) e Martins (2006) na aplicação da análise através da metodologia de estudos de caso, Yin (2001, p. 83) afirma que “o estudo de caso, como experimento, não apresenta uma amostragem, e o objetivo de pesquisar é expandir e generalizar teorias (generalização analítica) e não enumerar frequências (generalizações estatísticas)”. Desta forma, este estudo insere-se na visão de Yin (2001) e Martins (2006), uma vez que para a única experiência pesquisada, os resultados obtidos não são generalizáveis, e apenas indicam, de forma analítica, a configuração do SIC e o nível de aderência do seu modelo conceitual às teorias da Contabilidade de Custos.

Apresentam-se como apenso a este estudo os seguintes instrumentos de coleta de dados:

- **Apêndice B** – Rol de Entrevistados;
- **Apêndice C** – Roteiro para realização de entrevista;
- **Apêndice D** – Questionário para entrevistado contabilista; e
- **Apêndice E** – Questionário para entrevistado profissional de TI.

Foram obtidas informações diretamente na Diretoria de Gestão Estratégica da Secretaria Executiva/Ministério da Fazenda, órgão responsável pelo gerenciamento da Agenda Estratégica do referido ministério, na Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda, que é o Órgão Central do Sistema de Administração Financeira e de Contabilidade do Governo Federal, responsável pelo gerenciamento e controle da utilização do SIAFI, do SIAFI Gerencial e do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), além de normatizar a Contabilidade Pública no Brasil; no Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, por intermédio da Secretaria do Orçamento Federal e Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, encarregados, respectivamente, da administração do SIDOR e do SIGPLAN; e no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), responsável pelo desenvolvimento, implantação, manutenção e evolução do SIC sob orientação da STN.

3 - O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL - SIC

3.1 – Antecedentes

Não obstante as determinações legais (reunidas no Apêndice A e sinteticamente apresentadas na figura 8), o fato em si, é que a administração pública até 2010 (seja o Poder Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos. A justificativa apresentada tem causas em que, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente por toda a administração pública federal.

<ul style="list-style-type: none"> • <i>Lei nº 4.320/1964</i> Art. 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. • <i>RRF, artigo 50</i> § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. • <i>O Decreto-Lei nº 200/1967</i> Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão." • <i>Lei 10.180/2001</i> Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; • <i>O Decreto nº 6.976/2009</i> Art. 13... V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; 	<p><i>Decreto nº 93.872/1986</i></p> <p>Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-Lei nº 200/67, art. 69):</p> <p>§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.</p> <p>§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes</p>
--	--

Figura 8 – Síntese das determinações legais para a existência do SIC

Fonte: O autor

Para suprir tal lacuna, em outubro de 2008 foi realizada a oficina de trabalho “Sistemas de custos na administração pública: modelo conceitual e estratégia de implementação” (figura 9).



Figura 9 – Registro histórico da criação do projeto executivo do SIC

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

No aludido evento, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados dos diversos sistemas corporativos estruturantes do governo federal.

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

Coube a Secretaria do Tesouro Nacional a direção executiva do projeto, sob a coordenação do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda e assessoria da Diretoria de Gestão Estratégica da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda; ao Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) a responsabilidade pelo desenvolvimento do software e da Dimensão Tecnológica (aproveitando parceria estratégica firmada em 1987, quando do desenvolvimento do SIAFI e, da *expertise* desenvolvida desde então); e a Escola de Administração Fazendária (ESAF) a responsabilidade pela capacitação e treinamento de todos os usuários envolvidos direta e indiretamente com o SIC. A condução dos trabalhos foi realizada em acordo ao Plano de Trabalho (figura 10) e de forma participativa junto aos setores interessados da sociedade (figura 11), por meio da constituição de comissões de trabalho, congressos, seminários, simpósios, oficinas de trabalho e pesquisa entre os servidores da administração pública.

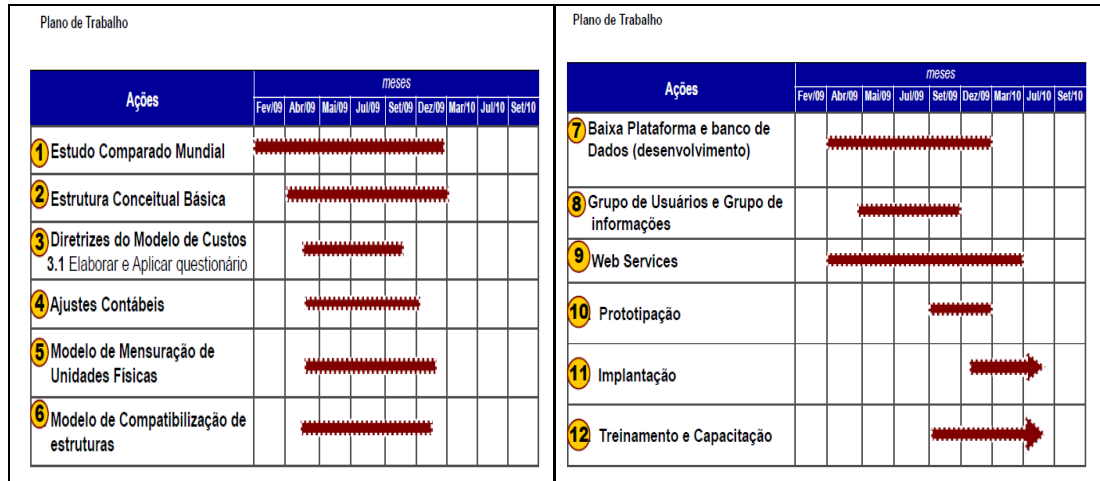


Figura 10 – Plano de Trabalho

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional



Figura 11 – Entes com contribuições no desenvolvimento do SIC

Fonte: Holanda et al. (2010)

Após quase dois anos de trabalho, os órgãos condutores do projeto executivo conseguiram incluí-lo na agenda estratégica dos órgãos centrais (figura 12) e chegaram a uma proposta consolidada (figuras 13 e 14).



Figura 12 – Agenda estratégica dos órgãos centrais

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional



Figura 13 – Proposta Versão Inicial do SIC

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional



Figura 14 – Expansões na proposta versão inicial do SIC

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

O projeto executivo de forma a facilitar a compreensão das fases a serem cumpridas, foi dividido numa abordagem em três dimensões:

- a) Dimensão Conceitual;

- b) Dimensão Tecnológica; e
- c) Dimensão Cultural.

A Dimensão Conceitual concentra todas as informações referentes ao modelo teórico-conceitual e se constitui nos eventos de 1 a 6, e 8 do Plano de Trabalho (figura 10), a Dimensão Tecnológica envolve a percepção das tecnologias e arquiteturas de computação e comunicação, necessárias ao processamento em tempo real das informações de custo e se constitui nos eventos 7, 9, 10 e 11 do Plano de Trabalho (figura 10) e a Dimensão Cultural que representa o desafio de gerar a tão necessária cultura de custos no âmbito da administração pública, trata da informação, sensibilização, envolvimento e comprometimentos dos servidores e empregados públicos e que se constitui nos eventos 11 e 12 do Plano de Trabalho (figura 10).

A conclusão de boa parte do Plano de Trabalho foi determinante para que em março de 2010 o governo federal por meio da STN e o Serpro, sob a coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, oficialmente, homologasse o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) (figura 15).



Figura 15 – Sistema de Informações de Custos do Governo federal (SIC)

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

3.2 – Síntese dos princípios gerais e das diretrizes para construção do Sistema de Informações de Custos do Setor Público Federal (SIC)

Esta seção consolida a síntese dos princípios gerais e das diretrizes para a construção do SIC a seguir discriminados:

Princípios Gerais:

- a) Os benefícios propiciados pelas informações devem superar os custos necessários para obtê-las;

b) A informação gerada deve ser útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;

c) As informações devem ser oportunas e confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável; e

d) As informações devem ser comparáveis no tempo ou entre organizações, serviços, e objetos de custo comuns.

Diretrizes:

a) O sistema de informação de custo integra-se conceitual e sistematicamente aos subsistemas:

- Orçamento público;
- Contabilidade governamental; e
- Processamento de dados.

b) Esses subsistemas compõem o sistema de informações contábeis gerenciais do ente público e têm como limite de atuação os dados e informações internas;

c) O sistema de orçamento público é o receptáculo das decisões sobre as políticas públicas e o balizador de sua execução;

d) As informações dos valores e quantidades orçadas, classificadas sob o prisma institucional, funcional e programático, são o ponto de partida do sistema de informação de custos e, conseqüentemente, da avaliação dos gestores do ponto de vista da eficiência, eficácia e efetividade;

e) O sistema de contabilidade governamental reconhece as receitas e despesas mediante o Regime de Competência Modificado, registrando-as conforme as especificações orçamentárias;

f) As despesas liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito de gasto e podem ser consideradas como custo dos produtos ou serviços prestados no período após as reclassificações e ajustes conceituais necessários;

g) Programa: principal objeto de custo do sistema. Esta diretriz impede a padronização das contas do sistema de custo;

h) O conjunto de objetos de custo é formado por:

- Categorias do sistema orçamentário – programática, funcional, Institucional;

e

• Produtos e serviços prestados, identificados e mensurados no sistema orçamentário.

i) Sistema de acumulação de custos:

• Projetos por ordem e atividades por processo. A partir do custo dos projetos e das atividades, a acumulação se faz de acordo com a hierarquia das contas do sistema contábil-orçamentário.

- j) Sistema de custeio baseia-se nos custos histórico e orçado;
- k) Método de custeio direto: recomendável até a camada intermediária ou “rodoviária” e a partir dela de acordo com a realidade física operacional e a maturidade da gestão e dos sistemas de informações necessários para a captura dos dados a serem utilizados;
- e
- l) O sistema de informação de custo proposto deve prover informações que permitam avaliar:
- A eficiência do uso dos recursos;
 - A eficácia dos gestores na obtenção de suas metas; e
 - A efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela sociedade.

3.3 – Visão esquemática geral do Sistema de Informações de Custos do Setor Público Federal (SIC) e suas principais características

Para facilitar a exposição de algumas escolhas conceituais específicas do modelo adotado no governo federal é apresentada a figura 16, que retrata a visão esquemática geral do modelo do SIC.

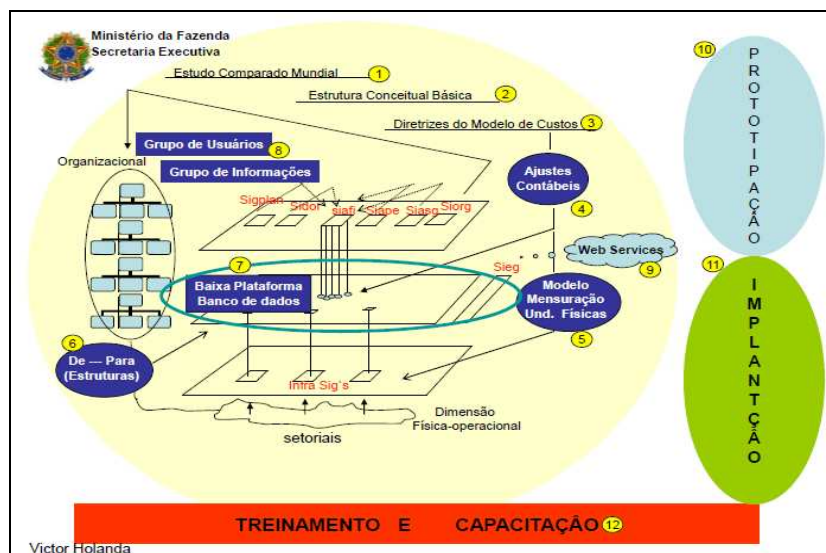


Figura 16 – Visão geral do modelo do SIC

Fonte: Holanda et al. (2010)

Os itens de 1 a 12 acrescidos do13 “abordagem de mudança cultural” da figura 16 formam o conjunto de componentes de todo o projeto executivo do SIC do governo federal. Além de apresentar o modelo e os componentes, a figura 16 será útil para diferenciar os limites entre as dimensões do modelo que serão objeto de estudo dos próximos tópicos.

3.4 – Dimensão Conceitual

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e a importância do setor público como agente propulsor de geração de benefícios aos cidadãos por meio da aplicação eficiente dos escassos recursos públicos.

Os administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõem-se a necessidade de um sistema de informação de custo capaz de auxiliar a tomada de decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ou, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes.

Além disso, as informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas deveriam ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços planejados.

Para o alcance do desenvolvimento da Dimensão Conceitual foi elaborado e cumprido o Plano de Trabalho retratado na figura 17.



Figura 17 – Plano de trabalho da dimensão conceitual

Fonte: Holanda et al. (2010)

3.4.1 – Diferença da modelagem por pilotos versus a sistêmica e concomitante

Neste tópico, primeiro é necessário enfatizar que um sistema de informações de custos concebido para toda administração pública e para os três poderes, deve garantir o atributo da comparabilidade, mas também permitir a possibilidade do detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários. O sistema produzirá informações em diferentes níveis de detalhamento mediante a geração de diferentes relatórios sem perder o atributo da comparabilidade. As informações mais agregadas serão geradas pelo sistema disponibilizado no órgão central, porém as mais analíticas precisam ser geradas nos sistemas de informações gerenciais de cada órgão setorial a partir da informação agregada, ou seja, elas devem ser conciliáveis. Feito o destaque da dimensão e abrangência de um sistema de custos para toda a administração pública federal, pode-se então entrar na especificidade da diferenciação entre os modelos propostos nesta seção.

Após as diversas contribuições e tentativas de implantação de um sistema de custos para o governo federal, o problema central ainda persistia: qual modelo adotar, como construir e implantar? Em resumo como “fazer acontecer”? Havia lacunas conceituais importantes e, principalmente, divergências no entendimento dos atributos flexibilidade e gradualismo quando aplicados ao modelo de custos. O modelo de gradualismo e flexibilidade

anteriormente defendido consistia primeiro na construção de vários pilotos em diversas unidades distintas da administração pública federal e só depois a modelagem geral de um modelo de custos. Ao se conhecer as experiências em andamento em algumas organizações públicas (Banco Central do Brasil – Bacen, Furnas Centrais Elétricas e nas Forças Armadas), tomou-se a decisão de modificar a referida abordagem e uma nova proposta foi desenhada enfatizando as discussões tratadas.

Um ponto importante que acabou viabilizando a concepção e posteriormente a implantação do SIC foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica e generalizante e outra micro, específica, particular, respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade. Na visão do modelo geral, pela sua característica de encontro, a camada intermediária que foi didaticamente denominada “rodoviária”, devido à característica básica fundamental de juntar as duas dimensões, os dois “mundos”. De um lado, o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais; do outro, o processo indutivo do particular para o geral, das necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos (saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.).

A primeira etapa do modelo: a dedutiva – dos órgãos centrais via sistema corporativo estruturante para a camada intermediária – tem a vantagem de gerar uma informação de custos sintética, porém perfeitamente comparável para toda a administração pública federal. Este requisito torna o SIC único e bastante útil para avaliar desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do governo federal. Na segunda etapa do modelo (indutivo: do particular para o geral), o sistema permite ajustes a cada realidade física operacional. Nesta etapa, cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a objetos de custo comuns e padronizada para toda a administração pública. Conforme mencionado, este requisito fundamental torna viável a análise de desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do governo federal.

Destaca-se assim que este é o conceito de gradualismo que foi adotado, ou seja, a concepção de um modelo geral (1º nível: dedutivo, até a camada intermediária) concomitante à abordagem específica (2º nível: indutivo, da camada intermediária para baixo) e não à abordagem de primeiro a construção de pilotos e depois o modelo geral. Em síntese, no lugar de “primeiro” pilotos e “depois” modelo geral optou-se por “concomitante, tudo isso junto”, conforme a abordagem teórica e sistêmica advinda (figura 18).

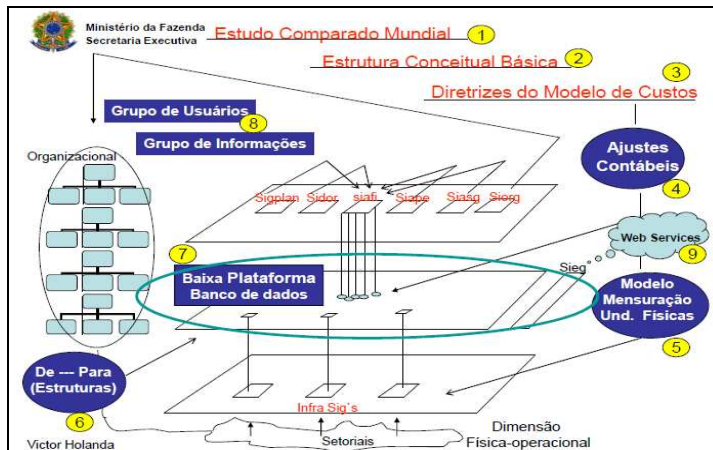


Figura 18 – Dimensão conceitual

Fonte: Machado e Holanda (2010)

3.4.2 – Definição do SIC

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O sistema de custo não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais. Os sistemas de custos não possuem caráter transacional e sim gerencial, estabelecendo relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas corporativos estruturantes.

3.4.3 – Principais finalidades do SIC

As principais finalidades do SIC são:

- Maior eficiência do processo alocativo – permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos incorridos, ou se há alternativas a custos menos elevados, contribuindo as informações de custo para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos (caráter *ex ante*);
- Maior eficiência operacional – a produção de bens e serviços pelo Estado de vê se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o

mesmo produto com custos menores que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive com entes e Organizações Não Governamentais – ONGs); quanto à identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, parag. 7º) e também quanto ao custo/benefício das ações. A análise comparativa das diversas maneiras de realizar o mesmo produto com custos menores. Assim, facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; avaliação de resultado e desempenho bem como *benchmarking* e identificação de atividades de baixo valor agregado; e

- Fixação de preços públicos e taxas – para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.

Outras finalidades podem ainda ser destacadas, tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para permitir a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados. A par de todas as possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca de maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte.

3.4.4 – Grupos de usuários do SIC

O sucesso da implantação do SIC pelas entidades públicas não depende apenas da exigência legal nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual. Mesmo sendo importantes esses fatores, é fundamental que os usuários percebam a utilidade da informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão. As ações voltadas para gerar a cultura voltada para custos encontram-se no âmbito da Dimensão Cultural que será tratada em futuro tópico. A seguir, encontram-se relacionados os principais usuários do SIC:

- ✓ Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) – órgão central do sistema de contabilidade federal responsável pelo desenvolvimento e implantação do SIC;

- ✓ Secretaria do Orçamento Federal (SOF/MPOG) – coordena o processo de alocação de recursos públicos federais no âmbito do sistema federal de planejamento e orçamento e administra o SIDOR;
- ✓ Secretarias Executivas (Secex) – responsáveis por assistir os ministros de Estado na supervisão e coordenação estratégica das atividades dos órgãos integrantes da estrutura de cada ministério e das entidades a ele vinculadas;
- ✓ Subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração (Spoas) – órgãos setoriais incumbidos da operacionalização dos sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal de pessoal civil da administração federal, de administração dos recursos de informação e informática, de serviços gerais e nacional de arquivos, no âmbito de cada órgão/entidade;
- ✓ Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MPOG) – coordena o setor de planejamento do Sistema Federal de Planejamento e Orçamento e gerencia o Plano Plurianual e o SIGPlan;
- ✓ Sistema de Gestão do Plano Plurianual – reúne o conjunto dos atores responsáveis em diferentes níveis pela aplicação dos recursos públicos e a gestão de programas ações e projetos no âmbito de cada órgão/entidade pública federal;
- ✓ Ordenadores de Despesas – responsáveis pela autorização de despesas no âmbito dos órgãos e entidades públicas federais;
- ✓ Controladoria-Geral da União (CGU) – responsável por avaliar a ação governamental, a gestão dos administradores públicos federais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, como órgão central do Sistema de Controle Interno do poder Executivo Federal;
- ✓ Tribunal de Contas da União (TCU) – auxilia o Congresso Nacional no controle externo, por meio do exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas; e
- ✓ Sociedade – pesquisadores, analistas especializados e o cidadão de forma geral, responsável pelo controle social dos gastos públicos.

A figura 19 apresenta os usuários do SIC distribuídos em seis grupos de público-alvo.

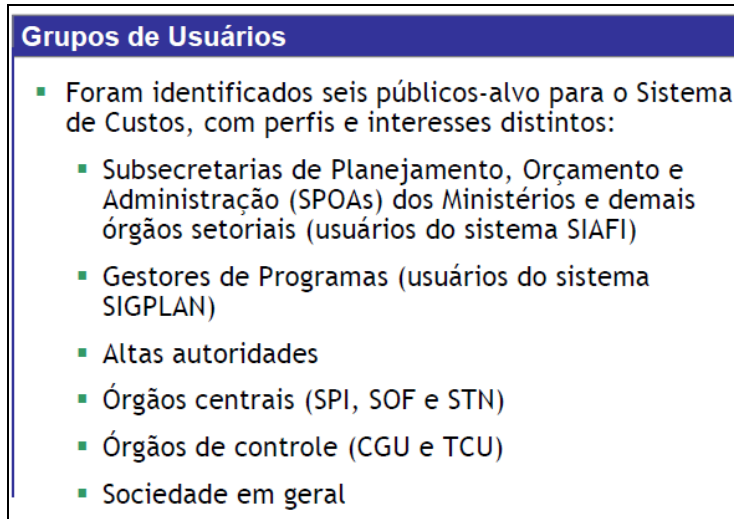


Figura 19 – Principais usuários do SIC por público-alvo

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Para a compreensão da percepção da utilidade e da necessidade da informação de custos na perspectiva dos usuários do governo federal, bem como outras questões importantes para a modelagem do sistema, foi elaborada uma pesquisa em toda administração pública federal. A pesquisa foi instrumentalizada por questionário e a análise resumida dos dados foi apresentada no I Seminário Internacional de Informação de Custos (ESAF/DF) e encontra-se disponível no site: www.socialiris.org/custosnosetorpublico>.

3.4.5 – Pressupostos básicos e características da informação de custos

A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência puro em substituição ao regime de competência modificado. Enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência puro serão necessários os “ajustes contábeis” conforme o componente 4 do modelo geral (figura 16). Já as características qualitativas da informação de custos podem ser resumidamente conceituadas como atributos essenciais para que a informação seja adequada, conforme prevê a futura Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBCT SP a ser editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC; 2010). Eles são (sem a pretensão de exaustão) a seguir elencados:

- 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 a gestão tendo a sua relação custo/benefício sempre positiva;
- c) Oportunidade – deve ser pontual em relação ao tempo para sua aplicação;
- 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 – as 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 por um mesmo critério no tempo e quando o critério for mudado esta informação deve constar em nota explicativa;
- h) Adaptabilidade - deve-se permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários; e
- i) Granularidade – o sistema deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

3.4.6 – Correspondência dos conceitos de contabilidade governamental aos de contabilidade de custos

Para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a contabilidade de custos. Ao analisar a terminologia da contabilidade de custos, destacam-se os seguintes conceitos (MARTINS, 2003, p. 25):

- Gasto – sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativo;
- Investimentos – gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;
- Custo – gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- Despesa – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas; e
- Desembolso – pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Esses conceitos podem ser pensados como um ciclo: o equipamento (ativo) usado no processo produtivo foi gasto e se transformou em investimento e, posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se uma despesa do período no processo de apuração do resultado. É claro, também, que o gasto pode se transformar imediatamente em despesa ou custo sem passar pela fase do investimento. O mais frequente é que o gasto se distribua em investimentos, custo e despesa, exceto em caso específico, quando caracterizado como “perda” por corresponderem a reduções do patrimônio que não proporcionaram nenhum recebimento compensatório ou geraram produtos e/ou serviços.

A figura 21 mostra esse relacionamento e assim, destaca-se o fato de que ainda hoje são observadas algumas dificuldades na aplicação desses conceitos no processo de análise de gastos no setor público.

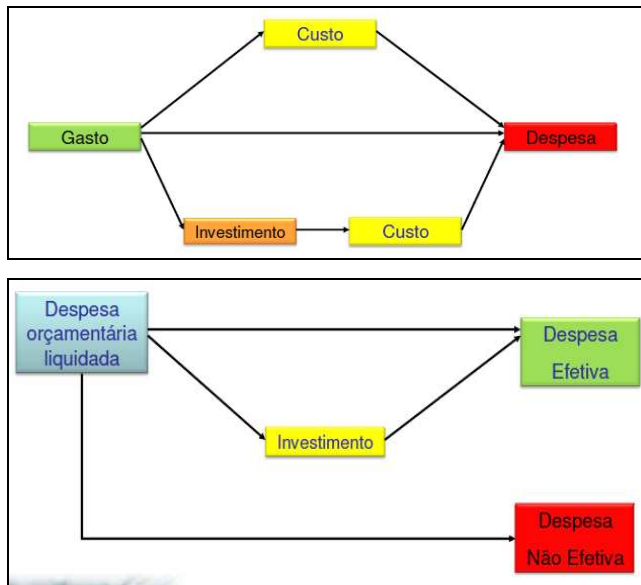


Figura 21 – Ciclo de transformação: gasto, investimento, custo e despesa

Fonte: Machado (2005)

No âmbito da contabilidade empresarial, é importante destacar a distinção entre custo e despesa. Objetivando apurar custo para efeito de avaliação de estoques, a contabilidade de custos tradicional tem colocado uma fronteira relativamente simples entre esses dois conceitos, ou seja, todos os gastos ocorridos no produto, até que ele fique pronto para a venda, são custos de produção.

A partir desse ponto, os gastos são considerados despesas. Assim, os gastos com comercialização são considerados despesas e vão impactar o resultado do período. Por outro lado, no setor público, as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio, passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento.

3.4.6.1 – O paralelo entre os setores empresarial e público

Traçando um paralelo entre o mundo empresarial e o público, percebem-se algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos. A fase da fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-padrão, uma vez que o referido custo não deixa de ser uma espécie de orçamento. A fase do empenho não encontra correspondência nos conceitos normalmente utilizados pela contabilidade de custos.

Já na fase de liquidação, são essencialmente verificados os critérios de realização da despesa e os valores “liquidados” significam que o direito de receber do credor foi analisado bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. A fase do pagamento, obviamente, é idêntica ao conceito de desembolso, observando-se apenas que, na contabilidade governamental o pagamento deve ser preenchido normalmente por todas as fases anteriores enquanto na contabilidade empresarial o desembolso pode ser feito antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do gasto.

O quadro 4 mostra o resumo dessa correspondência terminológica.

Contabilidade governamental	Contabilidade de custos empresarial
Fixação	Padrão
Empenho	Não é tradicionalmente usado
Liquidação	Gasto (realizado)
Pagamento	Desembolso

Quadro 4 – Contabilidade governamental versus contabilidade de custos: correspondência terminológica

Fonte: Machado (2005)

Assumindo que os conceitos de “gastos” e valores “liquidados” se equivalem, pode-se tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custos. A parte inferior da figura 21 mostra esse relacionamento.

Pode-se então afirmar que no setor público, dado o atual modelo de contabilização dos gastos governamentais, a despesa liquidada é a variável a partir da qual deveremos realizar os ajustes conceituais necessários para se chegar à informação de custos. Desta forma, no setor público, o conceito de despesa liquidada funciona como elo conceitual e metodológico para apuração dos custos.

É importante salientar que, no setor público diferentemente do privado não há necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período. Essa separação é muito importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoque dos produtos para venda que serão negociados no período seguinte. No setor público, essa distinção é irrelevante (relativizada) já que o objetivo é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período e o pressuposto é a inexistência de estoques de serviços ou produtos em processamento e/ou acabados, fato este apropriado para a grande maioria do setor público.

A identificação dos investimentos a partir das despesas liquidadas é relativamente simples. A classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas (despesas correntes [despesa de custeio e transferências correntes] e despesas de capital [investimentos,

inversões financeiras e transferências de capital]) estabelece desde logo a distinção entre as despesas correntes e as despesas de capital, estando os investimentos destacados dentro das despesas de capital.

Já a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser obtida utilizando-se as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores “liquidados”, classificados como despesas de custeio são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. No entanto para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes conceituais contábeis.

3.4.7 – Ajustes conceituais contábeis

O modelo de custos do SIC traz intrinsecamente a necessidade de promover a integração entre os sistemas orçamentário, contábil e o de informações de custos. Integração esta somente possível, na realidade atual, por intermédio do sistema contábil e das classificações da despesa orçamentária. No caso dos serviços públicos prestados pelo Estado não resta dúvida de que a informação da despesa liquidada é a que mais se aproxima da definição de custo como o gasto realizado na aquisição de bens ou serviços necessários à produção de outros bens ou serviços.

Nos valores liquidados, há parcelas que necessitam de tratamento especial para se tornar adequadas ao conceito de custo dos produtos e serviços do período, esta definição dos ajustes a partir da contabilidade governamental para a contabilidade de custos é aqui tratada. (figura 22).

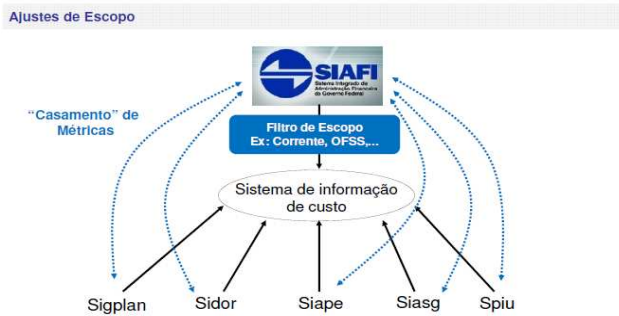


Figura 22 – Ajustes de Escopo

Fonte: Albuquerque et al. (2008)

Alguns exemplos dos ajustes de escopo contábil são: liquidação forçada; compra de materiais para estoque e despesas de exercícios anteriores.

Os gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis podem beneficiar mais de um período e, portanto, são investimentos, mas, como estão classificados como despesas de custeio, é necessário reclassificá-los para não distorcer os custos dos serviços prestados no período.

Os gastos com pessoal do quadro da entidade, mesmo quando aplicados em investimento, estarão sempre classificados no grupo de despesas correntes. Portanto, é necessário identificá-los e reclassificá-los.

3.4.7.1 – Liquidação forçada

A liquidação forçada é registrada no encerramento do exercício, tendo como contrapartida a conta “restos a pagar não processados”. Seu objetivo é levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro (art. 35 da Lei nº 4.320/64).

Há duas causas básicas geradoras da liquidação forçada, do interesse desse estudo: a primeira é quando os serviços foram prestados. São, portanto, custos do período, mas não há documentação hábil para se processar a liquidação normal. Como exemplos dessa situação apresentam-se os faturamentos dos fornecimentos de água, energia elétrica e telefonia relativos ao mês de dezembro. Nesse caso como a liquidação forçada é feita por estimativa, é necessário observar o valor efetivamente pago no início do exercício seguinte. Se o valor pago é menor que o da liquidação forçada, então ocorrerá o cancelamento de uma parcela dos

restos a pagar não processados, devendo esta parcela ser utilizada para o ajuste dos custos dos fornecimentos em análise. Se o valor pago for maior que o montante da liquidação forçada, será necessário fazer novo empenho utilizando-se da dotação relativa às despesas de exercícios anteriores. A segunda se refere a fornecimentos de materiais de consumo em trânsito; como a mercadoria não foi recebida obviamente não pode ser consumida. Logo não é custo do período. Nesse caso, o tratamento mais adequado seria o de considerar todas as compras em andamento como materiais para estoque, não impactando, portanto, os custos do período, como será visto no próximo item.

3.4.7.2 – Compra de materiais para estoque

Nas compras de materiais para estoque devem ser discriminadas as de consumo imediato das que transitam pelo almoxarifado, constituindo, portanto, estoque durante algum tempo (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 805). As compras para consumo imediato não oferecem maiores dificuldades: uma vez liquidadas, são gastos que se transformam imediatamente em custos. Por outro lado, como materiais em estoque (almoxarifado) fazem parte do ativo permanente, a contabilidade governamental dedica a ele um tratamento especial. No momento da liquidação é feito normalmente, no sistema financeiro o lançamento – despesa orçamentária a despesa orçamentária a pagar. Entretanto, esse evento vai impactar também o sistema patrimonial, em que no ato de liquidação é lançado – almoxarifado a mutações patrimoniais ativas (aquisição de bens para o almoxarifado) e, no momento do consumo, o lançamento é mutações patrimoniais passivas (baixa de bens móveis por consumo) a almoxarifado. Dessa forma, o saldo da conta “almoxarifado” mostrará, no balanço patrimonial, a existência de material em estoque, ao passo que a conta “baixa de bens móveis por consumo”, do grupo “variações patrimoniais”, mostrará os materiais consumidos no período. Logo o ajuste, nesse caso é simples: basta substituir o montante das compras de materiais para estoque do grupo das despesas orçamentárias pelo valor dos materiais efetivamente consumidos registrados na conta “baixa de bens móveis por consumo”.

3.4.7.3 – Despesas de exercícios anteriores

No setor público, a legislação reconhece a possibilidade de ocorrerem situações em que despesas relativas a exercícios anteriores possam ser empenhadas, liquidadas e pagas no exercício corrente (art. 37 da Lei nº 4.320/64). Essas despesas são escrituradas em contas claramente segregadas e devem ser expurgadas, caso o objetivo seja apurar o custo dos serviços do exercício.

Por último é necessário ter presente que existem “custos do período” que não estão incluídos nos gastos ou “valores liquidados” classificados como despesas de custeio, por não participarem do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas como, por exemplo, as licenças remuneradas. É necessário, que tais informações sejam registradas no sistema patrimonial da contabilidade governamental e incorporadas ao custo dos serviços prestados, inclusive como determina as atuais Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicadas ao Setor Público (NBCT SP).

3.4.8 – Consolidação e visão esquemática dos ajustes conceituais contábeis

O surgimento da informação de custos se concretiza a partir da realização de ajustes sobre a informação inicial obtida no SIAFI. Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas. O ajuste inicial consistindo na identificação e carregamento das informações baseadas nas contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos da contabilidade de custos.

A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas supracitadas contas, mas que não componham a informação de custo. Este ajuste utiliza parâmetros gerenciais dispostos nas contas correntes das contas contábeis inseridas na primeira etapa. Da modelagem conceitual advinda da reflexão teórica explicitada chegou-se à repercussão prática no SIC. Numa tentativa de visão de síntese, apresenta-se no quadro 5 a modelagem de ajustes conceituais contábeis já com efeito nos sistemas de informações e sua modelagem prática.

Despesa orçamentária executada	
	Despesa liquidada
	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
Ajustes da despesa orçamentária	
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Despesas de capital não efetivas
Ajustes patrimoniais	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação/amortização/exaustão
= Custo	

Quadro 5 – Modelagem dos ajustes conceituais contábeis

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional, adaptado de Machado (2005)

Segundo Machado (2005, p. 15), a necessidade de ajuste reflete em grande parte a atual fragilidade da contabilidade governamental, ainda muito influenciada pelo controle do orçamento em detrimento do controle do patrimônio.

3.4.9 – Relacionamento entre políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo

O relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custos pode ser representado na figura 23.

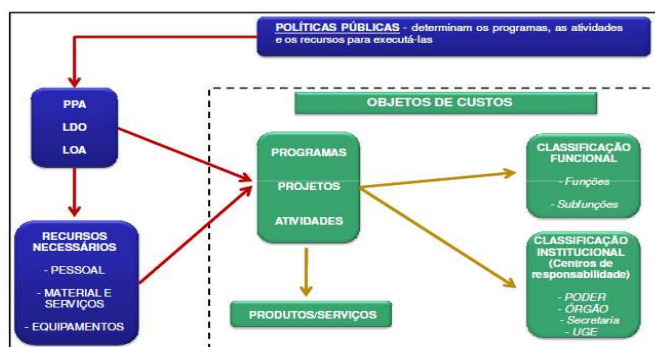


Figura 23 - Relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo

Fonte: Holanda et al. (2010)

A figura mostra sinteticamente que a definição das políticas públicas é o principal determinante dos custos do setor público, derivando daí os programas e as ações, bem como a

identificação dos recursos necessários para executá-los. Os recursos estimados e consumidos são acumulados diretamente nos projetos ou atividades. A partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas (figura 24).

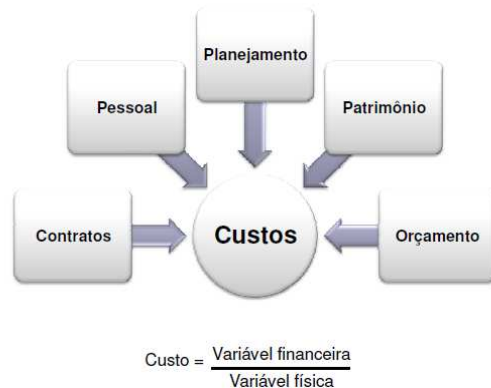


Figura 24 – Custos unitários dos produtos ou serviços

Fonte: Holanda et al. (2010)

3.4.10 – Sistemas de acumulação e custeio, e método de custeio no setor público

Neste tópico estão segregados os conceitos de sistemas de acumulação e custeio, e método de custeio e sua aplicabilidade no setor público.

3.4.10.1 – Sistema de acumulação de custos do setor público

Serviços típicos do setor público como a educação, a assistência médica, a distribuição da justiça, a segurança pública e a defesa nacional, entre tantos outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo. Significando que os custos desses serviços devem se acumulados durante um determinado período de tempo (mês, bimestre, trimestre, quadrimestre ou semestre), sendo o custo unitário de tais serviços apurados pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas no mesmo período contábil, todas as contas que acumulam custos devem ser encerradas.

Por outro lado, o setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, um viaduto, uma rodovia, um conjunto habitacional ou aeroporto. Esse tipo de atuação se caracteriza como uma encomenda específica, com programação de atividades entre a data inicial e final de execução, considerando-se que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso passa a ser o sistema por ordem de produção. Desta forma os custos inerentes ao empreendimento devem ser acumulados nessa ordem até que a construção seja encerrada, quando será apurado o custo total da referida ordem de produção ou custos unitários, quando cabível. Lembra-se que o encerramento do exercício financeiro não encerra a ordem de produção; os custos atinentes à ordem de produção em andamento devem ser ativados a conta de “obras em andamento” ou título similar.

De forma resumida e consciente da conceituação de projeto e atividade no âmbito do setor público pode-se intuir que o custo de um projeto deve ser acumulado por ordem de produção, e o custo de uma atividade ser acumulado por processo (figura 25).

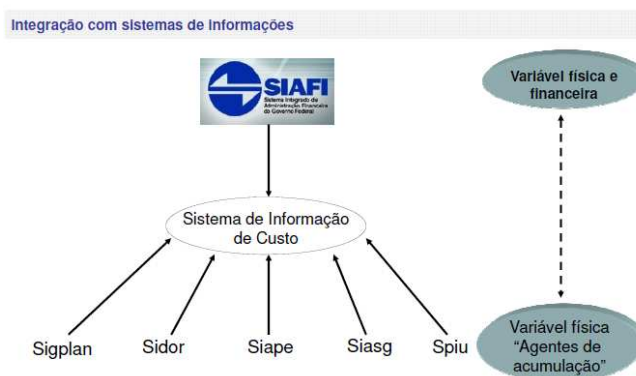


Figura 25 – Resumo do sistema de acumulação de custos do setor público

Fonte: Machado e Holanda (2010)

3.4.10.2 – Sistema de custeio do setor público

O sistema de custeio do setor público baseia-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico é um elemento essencial na integração entre os sistemas de custos e de orçamento e de contabilidade governamental. Por sua vez, o custo orçado pode originar-se de simples estimativas ou da ferramenta do custo-padrão. O ideal seria que se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público; contudo, isso não é praticável na fase atual de início de implantação de custos, mas certamente será um ideal a ser

alcançado. É de importância capital que o SIC crie condições de especificar no custo orçado, quando tratar de padrão ou de estimativa.

3.4.10.3 – Método de custeio do setor público

A escolha do método de custeio do setor público é longe de ser uma tarefa fácil, na medida em que se encontram ferrenhos defensores para quase todos os métodos. Acrescente-se que, na administração pública, diferentemente do setor privado, não se encontra a limitação legal quanto ao uso de métodos de custeio. Desta forma não existe ilegalidade na adoção de qualquer dos métodos abordados no tópico 1.4 deste estudo.

3.4.10.3.1 – Método de custeio direto no setor público

O primeiro argumento, em defesa da adoção do custeio direto, é que tal método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Segundo Machado e Holanda (2010, p. 811), facilitar a análise de resultado e desempenho é o objetivo central do sistema de informações de custo.

O segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do SIC.

O fato em lide pode ser demonstrado da seguinte forma:

- ❖ A ação do governo – projetos e atividades – é a categoria utilizada para a programação das despesas orçamentárias;

- ❖ Os recursos necessários à execução dessas ações, classificados conforme a sua natureza econômica, são estimados e detalhados por projetos e atividades. Dessa forma, os recursos a serem consumidos associam-se diretamente com as atividades a serem desenvolvidas;

- ❖ A ação de governo é processada em um determinado espaço organizacional perfeitamente identificável sendo, portanto, possível acumular diretamente as despesas executadas por atividades/projetos, por órgãos por gerentes de programas ou

ordenadores de despesas. Como os projetos/atividades devem cumprir uma função de governo são também facilmente identificáveis como classificação funcional; e

❖ O modelo de acumulação direta das despesas orçamentárias pode ser transformado em modelo de acumulação do custo do período ou da ordem de produção, uma vez promovidos os ajustes das despesas orçamentárias liquidadas e dos investimentos (principalmente consumo dos estoques), conforme se discutiu anteriormente nos tópicos 3.4.7. e 3.4.8.

O terceiro argumento refere-se à relação custo/benefício da informação, que embora difícil de ser quantificada, seja claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que para os servidores, empregados e gestores esse método soa familiar.

Merece destaque que a proposta do SIC é adotar como método de custeio, o custeio direto até a camada intermediária (rodoviária), conceituado como o método que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. E da camada intermediária (rodoviária) para baixo (figura 18), deve-se respeitar a diversidade e a realidade físico-operacional de cada entidade governamental considerada.

A seleção do custeio direto até a camada intermediária (rodoviária) garante a comparabilidade e está corroborada na literatura, pois quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores os erros de classificação e mensuração induzidos. Assim o modelo geral garante a possibilidade de comparação, sem perder de vista a customização. No entender de Machado e Holanda (2010, p. 812), esta é a maior virtude do modelo: conviver com as duas necessidades.

3.4.10.3.2 – Custeio por atividades no setor público

Outro questionamento possível é o de que o método de custeio direto não incorpora os avanços da gestão por atividades. Essa ferramenta de gestão preocupa-se fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias.

À primeira vista, não haveria maiores problemas em adotar o custeio por atividades no setor público, já que:

✓ Toda ação governamental é decomposta em atividades/projetos. As atividades/projetos são o elemento chave nos sistemas de orçamento e de contabilidade; e

✓ O conceito de atividade do setor público é muito semelhante ao formulado por Brimson (1996) como pode-se observar:

Conceito legal – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo (art. 2º, da Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999).

Conceito de Brimson:

Atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção ou ainda, um critério básico da contabilidade por atividades é a capacidade de relacionar uma atividade a um produto, processo, projeto ou outro objetivo a reportar do qual a administração necessita informação de custo (BRIMSON, 1996, p. 63-64).

É necessário considerar que a adoção do método de custeio por atividades ampliaria as dificuldades para a implantação de um sistema geral integrado – custo, orçamento e contabilidade – pelas seguintes razões:

✓ O processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e o número de horas trabalhadas de cada um dos servidores e empregados públicos, entre outros aspectos;

✓ O treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo;

✓ O período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado consideravelmente; e

✓ O sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda).

A implantar o sistema de custeio direto, nada impede que sem retrabalho, os órgãos específicos, a partir das informações extraídas do SIC até a camada intermediária, construam e apliquem modelos específicos de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo quaisquer outros modelos de custeio e apropriação.

Esta adoção (e por consequência, alocação) gradual, e separada em dois níveis – macro e micro – constitui requisito essencial para o modelo de custos integrado à contabilidade, permitindo que a comparabilidade seja obtida tomando-se por base os objetos de custos (figura 23), já fortemente presentes na cultura da gestão brasileira.

Assim, trabalhando com a idéia de hierarquia de atividades, pode-se assumir que as atividades/projetos correspondem ao conceito de macroatividades, podendo ser decompostas em atividades menores. A partir dos custos acumulados nas atividades/projetos ou nos

departamentos, identificam-se os direcionadores de consumo dos recursos por essas atividades menores. Em seguida, identificam-se os direcionadores de custos dessas atividades aos produtos e serviços. No decorrer desse processo, busca-se, também, a identificação da capacidade não utilizada possibilitando identificar as atividades que não agregam valor aos produtos ou serviços.

3.5 – Dimensão tecnológica

Este tópico trata do desenvolvimento do *software* e da arquitetura de computação que dão suporte as relações e interações do SIC.

A Dimensão Tecnológica do SIC, segundo Nelson Machado, ex-secretário executivo do Ministério da Fazenda, em entrevista concedida ao autor (informação verbal)¹, é resultado do esforço de três atores: o apoio firme do Tesouro Nacional e do Ministério do Planejamento, além da experiência e competência técnica do Serpro. Os três atores conjuntamente formularam as premissas e diretrizes da dimensão tecnológica do SIC (figura 26) que orientaram os trabalhos desenvolvidos.

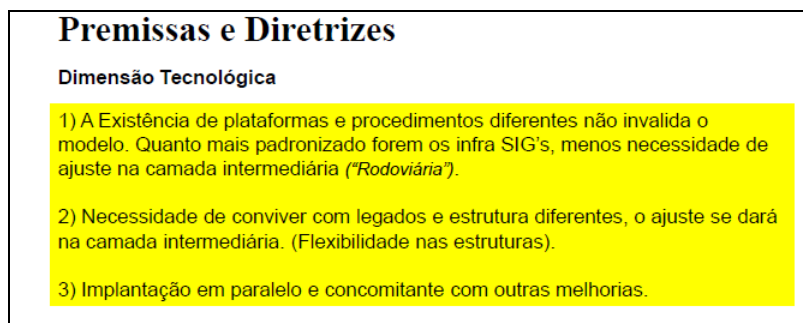


Figura 26 – Premissas e diretrizes da dimensão tecnológica

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

A tecnologia da informação tem papel fundamental para que o governo federal conte com um eficiente sistema de informações de custos, possibilitando aprimorar a qualidade dos gastos e melhorar os serviços prestados aos cidadãos.

O Serpro é responsável pelo desenvolvimento, manutenção e produção do sistema, desde a concepção do sistema. O SIC tem seu ambiente de produção de forma centralizada em Brasília e está ligado por teleprocessamento aos órgãos do Governo Federal no país e no

¹ Entrevista com Nelson Machado, Secex/MF, Brasília no dia 01/09/2010.

exterior. Essa ligação, que é feita pela rede de telecomunicações do Serpro e também pela conexão a outras inúmeras redes externas, e que garante a capacidade de acesso ao sistema à cerca de 63.500 usuários distribuídos em aproximadamente 24.000 Unidades Gestoras.

Para Miyuki Abe, superintendente de sistemas fazendários e judiciais do Serpro e responsável pelo projeto, em entrevista concedida ao autor (informação verbal)², o sistema se destina a órgãos centrais de controle e executores de políticas públicas de qualquer dos poderes. Explicou ainda que a ferramenta reúne informações de três outros sistemas - o SIAFI, SIGplan e o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE) - apresentando "flexibilidade no tratamento de informações e maior poder de análise de custos".

Outra característica essencial do SIC se refere à interoperabilidade com outros sistemas. Atualmente, ele dialoga com mais de 200 instituições governamentais, e também com o SIAFI, SIGPlan, e com o SIAPE. Esses sistemas são importantes instrumentos para a administração e execução financeira do Governo Federal.

Ricardo César de Moura Jucá, superintendente de desenvolvimento do Serpro, em entrevista concedida ao autor (informação verbal)³, lembrou que a interação do SIC com esses sistemas obedece aos requisitos dos Padrões de Interoperabilidade de Governo Eletrônico. Explicou que a construção tecnológica do projeto (figura 27) foi feita de modo compartilhado por diversas equipes regionais. "O trabalho aconteceu dentro do rigor do Processo Serpro de Desenvolvimento de Soluções (PSDS), e em parceria com unidades de negócio, de infraestrutura e também com o cliente".

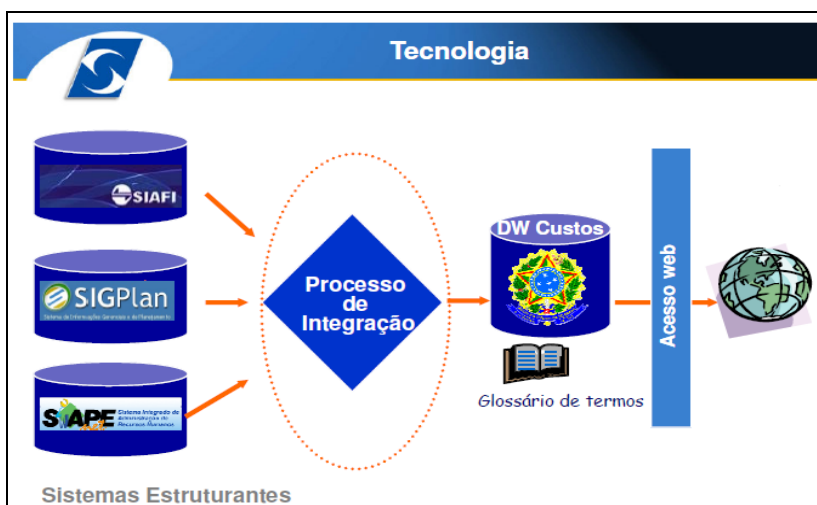


Figura 27 – Visão geral da dimensão tecnológica

² Entrevista com Miyuki Abe, Sunaf/Serpro, Brasília no dia 31/08/2010.

³ Entrevista com Ricardo César de Moura Jucá Sunaf/Serpro, Brasília no dia 31/08/2010.

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Segundo informou o coordenador estratégico de tecnologia do Serpro, José Maria Leocádio em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁴, a tecnologia em perspectiva dentro do Serpro para possibilitar a abordagem em *Data Warehouse* é o *Open Data*, que, em linhas gerais, estabelece condições para tornar plenamente acessíveis os conteúdos armazenados numa determinada base de dados. Do ponto de vista de governo, a ideia é assegurar inicialmente esse acesso a todos os órgãos públicos federais, proporcionando suporte aos gestores na tomada de decisões (figura 28).

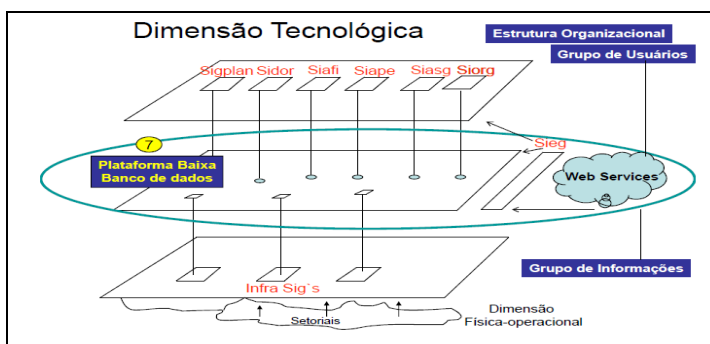


Figura 28 – Visão esquemática da dimensão tecnológica

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

José Maria Leocádio, coordenador estratégico de tecnologia do Serpro, em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁵ ressaltou que um dos instrumentos para viabilizar o *Open Data* no Serpro é o *framework Demoiselle*. “O *Demoiselle* é uma plataforma para governo eletrônico e se estamos falando de dados governamentais abertos, essa solução pode fornecer o meio de acesso a esses dados e processar todas as informações para extrair conhecimento delas” (figura 29).

⁴ Entrevista com José Maria Leocádio, Sunaf/Serpro Brasília no dia 31/08/2010.

⁵ Entrevista com José Maria Leocádio, Sunaf/Serpro Brasília no dia 31/08/2010.



Figura 29 – Representação do cubo de dados

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Para viabilizar o *Open Data* do Serpro foi fundamental a estruturação de uma arquitetura de busca adequada aos padrões da chamada *web 3.0*, que pressupõe uma organização mais inteligente dos conteúdos armazenados. A proposta desenvolvida pelo Serpro foi desenvolver uma arquitetura que relacione todos os dados armazenados nos sistemas da administração federal, alinhada aos padrões de interoperabilidade de governo eletrônico e baseada em tecnologias livres.

O Serpro acompanha de perto essa evolução, com o objetivo de prover a administração pública brasileira de soluções sempre atualizadas, capazes de garantir uma gestão eficiente do Estado e a prestação de melhores serviços aos cidadãos (figura 30). Nessa perspectiva, trabalha atualmente em uma série de projetos voltados à incorporação de tecnologias inovadoras, buscando potencializar os resultados de seus produtos e serviços. Novas filosofias de trabalho são implantadas para adequar a construção e a manutenção de sistemas e equipamentos às exigências dos novos tempos.

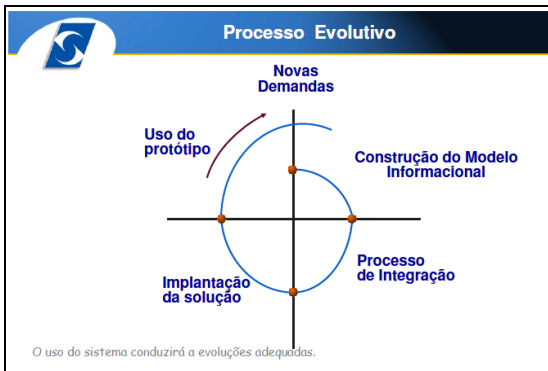


Figura 30 – Processo evolutivo do SIC

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

O SIC é empregado pelos usuários das entidades públicas interligadas, cadastrados previamente junto a STN, recebem uma senha com nível de acesso, que define o tipo de informação que pode ser obtida ou utilizada, as classes de transações que pode efetuar, bem como o universo interno do sistema no qual pode transitar e os relatórios do sistema que pode extrair (figura 31).

Todas as operações realizadas estão vinculadas ao número de Cadastro de Pessoa Física do usuário, o qual se responsabiliza administrativa, civil e penalmente pelo uso indevido ou a disponibilização de informações não autorizadas.



Figura 31 – Exemplo da tela de apresentação do SIC

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Antes de ser efetivamente implantada, a solução passou por um rigoroso processo de testes, com o objetivo de confirmar sua capacidade de provimento do serviço e obter a homologação do SIC pela STN.

Ricardo Jucá superintendente de desenvolvimento do Serpro, em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁶, informou:

⁶ Entrevista com Ricardo César de Moura Jucá Sunaf/Serpro, Brasília no dia 31/08/2010.

Foram exaustivas baterias de testes, funcionais e não-funcionais, de regressão, performance, contingência, replicação e cluster. Tudo para garantir a estabilidade e confiabilidade do ambiente operacional, de modo a permitir que todo o volume de transações diárias pudesse trafegar pelo ambiente de forma transparente, econômica e segura.

3.6 – Dimensão cultural

Neste tópico serão tratadas as ações desenvolvidas com o intuito de aperfeiçoar os usuários do SIC de forma a enfrentar os seguintes desafios culturais:

- As decisões de políticas públicas precisam ser pautadas em critérios de custo/benefício para otimizar os recursos dos contribuintes;
- Exige dos gestores públicos o desenvolvimento de uma cultura gerencial; e
- Requer dos órgãos de controle o deslocamento da ênfase nos procedimentos (meios) para os resultados (fins).

3.6.1 – Mudança na cultura

A mudança na cultura se desenvolve pela Informação, Sensibilização, Envolvimento e Comprometimento dos gerentes e dos gestores públicos acerca da importância da apuração de custos para incentivo e continuidade do processo de aperfeiçoamento da gestão pública.

Para tal foram estabelecidas as premissas e diretrizes (figura 32) cujo cumprimento possibilita o alcance da visão esquemática da dimensão cultural (figura 33).

Premissas e Diretrizes	Mudança na cultura
<p>Dimensão Negócio</p> <p>1) Sistema Gerencial (Não Transacional);</p> <p>2) Gradualismo (No sistema Central a 1ª versão não contemplará todos os elementos de custo, por exemplo, depreciação);</p> <p>3) Alocação Direta - No sistema de informação de Custos (unidade central e primeiro estágio) será utilizada a <u>alocação direta</u> em detrimento à abordagem por <u>rateios</u>;</p> <p>Obs: Não obstante as limitações constantes dos itens 2 e 3 as diversas unidades executoras com base na informação primária de custo gerada pelo sistema central, poderão depurá-la com o incremento de novas abordagens.</p> <p>4) A abordagem se aproxima mais da Gestão Estratégica de Custos do que o "cálculo exato dos custos"</p>	<p>1) Patrocínio (alta administração):</p> <p>1.1) Custos é importante e será olhado;</p> <p>1.3) Será usado na análise de resultados e desempenho;</p> <p>1.4) Quem reduzir/igualizar vai receber "algo em troca" (mais orçamento, etc);</p> <p>1.5) É prioridade: Realocar equipes e considerar o projeto no conjunto das prioridades existentes.</p> <p>a) Vamos olhar b) Vamos medir e c) Vamos ajustar a balança</p> <p>Gradualismo: Estamos prontos para começar uma longa jornada (noção do 1º passo)</p> <p>Victor Holanda</p>

Figura 32 – Premissas e Diretrizes e Mudança na cultura

Fonte: Holanda et al. (2010)



Figura 33 – Visão esquemática da Dimensão Cultural

Fonte: Holanda et al. (2010)

A coordenação do projeto executivo do SIC vem canalizando seus esforços para obter a adesão voluntária dos dirigentes públicos de forma a torná-los multiplicadores nas suas entidades governamentais da filosofia de trabalho – como transformar um não em sim – e da mudança de comportamentos (figura 34) frente aos desafios da implantação do SIC.



Figura 34 – Comportamentos esperados com a implantação do SIC

Fonte: Holanda et al. (2010)

Um dos pontos fortes da mudança cultural foi o estabelecimento e execução do ciclo de desenvolvimento estratégico que deu causa a participação popular na construção do modelo conceitual e na formulação de ações para a mudança cultural (figura 35), que ainda encontram-se em execução, mas que estão alinhadas com a agenda estratégica dos órgãos centrais do SIC.

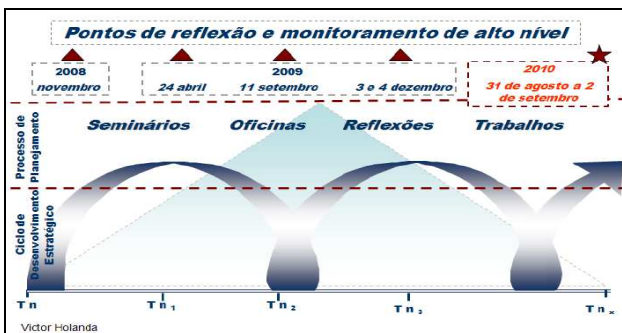


Figura 35 - Ciclo de desenvolvimento estratégico

Fonte: Holanda et al. (2010)

O ciclo de desenvolvimento estratégico tem por objetivo estimular a criação e consolidação de um ambiente de inovação, cooperação e de discutir a elaboração e a utilização de informação de custos no setor público.

Entre as estratégias de publicização se destaca a promoção de eventos públicos com a participação de representantes dos órgãos centrais do SIC que reforçam o conhecimento dos conceitos adotados no SIC (figura 36) e estimula a reflexão sobre o papel do funcionário para o governo: avaliação de desempenho, contrato de gestão e controle social.

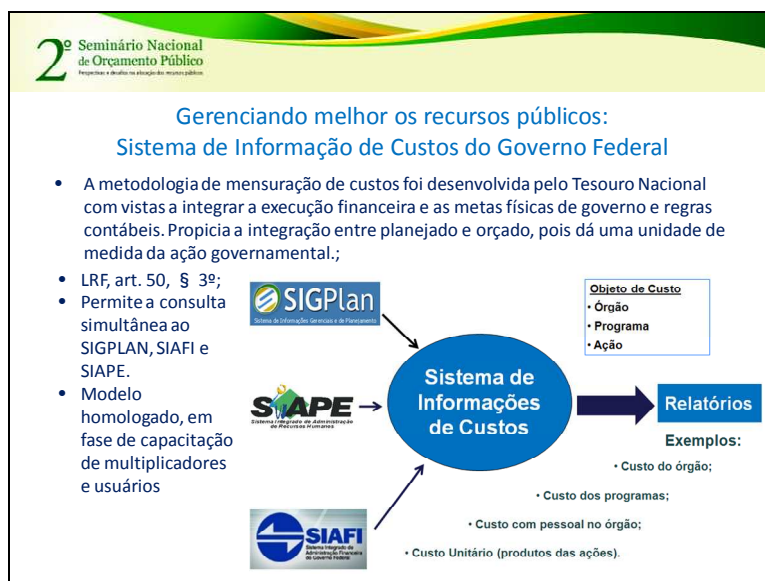


Figura 36 – Exemplo de disseminação do SIC em eventos públicos

Fonte: Cleber Ubiratan de Oliveira - Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

3.6.2 – Treinamento e capacitação

O Sistema de Informações de Custos (SIC), desenvolvido pelo Serpro, já foi instalado em 40 órgãos do governo federal e, agora, o Ministério da Fazenda em parceria com Ministério do Planejamento avançam na capacitação dos profissionais para o uso do sistema no âmbito federal, aproveitando-se da *expertise* da Escola de Administração Fazendária (ESAF).

O SIC é um sistema “alimentado” com informações oriundas de outros softwares já instalados nos órgãos públicos como Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan) e

o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE). Nelson Machado, ex-secretário-executivo do Ministério da Fazenda em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁷ afirmou que o SIC traz o conceito de custos para o setor público, independente se aquele custo é relativo a uma despesa prevista no orçamento, comprometida, liquidada ou paga.

Ou seja, o SIC unifica as diferentes etapas das despesas do setor público, além de inserir novos critérios para análise financeira, cruzando dados contábeis com os dados quantitativos. Entende-se que a partir dos relatórios gerenciais do SIC será possível comparar e analisar custos de uma escola com outra ou de diferentes órgãos de um determinado ministério. Até então, essa análise era bastante complicada porque nem sempre se comparava as mesmas despesas públicas.

O ex-secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁸ reforçou ainda que o SIC não exige intervenção humana para inserção dos dados. “As informações são carregadas automaticamente dos diversos sistemas, os quais são alimentados pelos funcionários. Hoje, o SIC já consegue gerar relatórios sobre os custos dos anos de 2008, 2009 e 2010 de todos os órgãos públicos federais e está disponível para todos os funcionários cadastrados”, destaca.

No entanto, a leitura desses relatórios exige o treinamento (figuras 37 e 38), principalmente, para os gestores que têm interesse de planejar os custos com mais eficiência e transparência.

Turmas	Período	Local	Treinados
Multiplicadores STN	19 a 30 de abril	SERPRO	10
Multiplicadores SPI, SOF, SLTI e SEGES	17 a 21 de maio	SERPRO	13
1 e 2	7 a 10 de junho	ESAF	30
3 e 4	21 a 24 de junho	ESAF	57
5 e 6	5 a 9 de julho	ESAF	27
TOTAL			137

Figura 37 – Resultado do treinamento no período abril-julho de 2010

Fonte: Escola de Administração Fazendária (ESAF)

⁷ Entrevista com Nelson Machado, Secex/MF, Brasília no dia 01/09/2010.

⁸ Entrevista com Nelson Machado, Secex/MF, Brasília no dia 01/09/2010.

Turmas	Data	Local	Nº de Participantes
1ª Turma	16 a 20 de agosto	CENTRESAF/DF	26
2ª Turma	16 a 20 de agosto	SRRF01-Digep	11
3ª Turma	16 a 20 de agosto	ESAF- S/CT9	20
4ª Turma	23 a 27 de agosto	CENTRESAF/DF	26
5ª Turma	23 a 27 de agosto	SRRF01-Digep	11
6ª Turma	13 a 17 de setembro	SRRF01-Digep	11
7ª Turma	20 a 24 de setembro	ESAF – S/CT11,12	36
8ª Turma	27/09 a 1º/10	ESAF – S/CT8 e CT10	40
TOTAL			181

Figura 38 – Resultado do treinamento no período agosto-setembro de 2010

Fonte: Escola de Administração Fazendária (ESAF)

Com vistas a promover a carga de informações no *Data Warehouse* do SIC, a STN estabeleceu a Estrutura de análise e validação das informações de custo (figura 39).

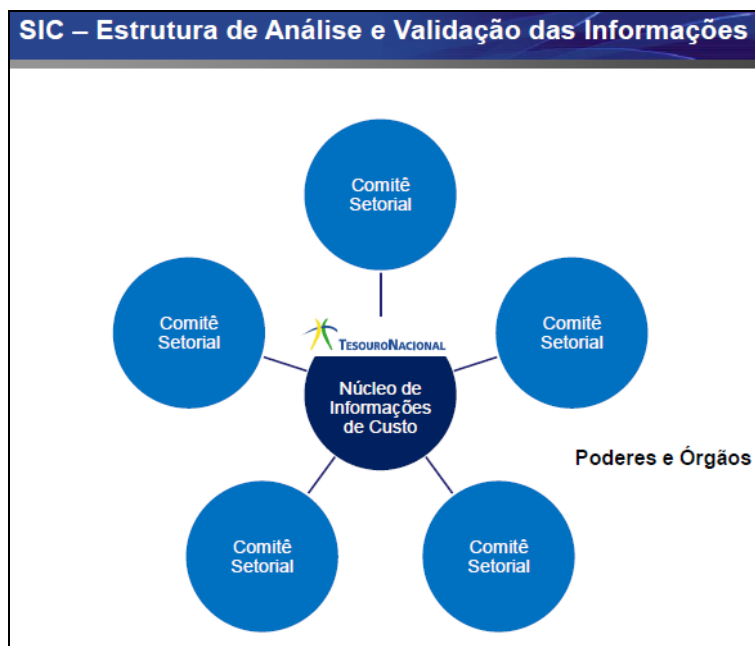


Figura 39 – Estrutura de análise e validação das informações de custo

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Posteriormente, foram convocados por meio de avisos interministeriais os representantes (limitados a três por órgão) das organizações da Administração Direta e Indireta para integrarem os Comitês Setoriais subordinados ao Núcleo de Informações de Custo da Coordenação-Geral de Contabilidade da União, cujo treinamento foi provido pela ESAF.

A Capacitar	Avisos/Órgãos	Qtde por Órgão	TOTAL
Avisos Comitês - Administração Direta*	46	3	138
Administração Indireta	47	2	94
TOTAL GERAL			232

Figura 40 – Treinamento para participantes de Comitês Setoriais

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

Os componentes dos Comitês Setoriais, especialmente os novos integrantes, vem recebendo treinamento adequado para a operacionalização das tarefas e orientações básicas no tocante à identificação dos custos e sua alocação, nuances de sua análise e de sua interpretação.

O ex-secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado em entrevista concedida ao autor (informação verbal)⁹ informou que, até OUT/2010, 231 funcionários estariam treinados para entender e analisar os relatórios gerados pelo SIC. “Cada órgão, agora, precisa capacitar seus funcionários para entender o sistema de custos e assim ter condições de reduzir as despesas desnecessárias”.

3.7 – Custos no setor público federal e os sistemas de informação de governo

O SIC permite a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender de forma uniforme a todos os órgãos e entidades da estrutura federal.

A figura 41 mostra o relacionamento entre as principais ações do modelo de decisão amplo e o sistema de informação. A figura evidencia ainda a integração do sistema de custos do setor público aos demais sistemas de informações: orçamento e contabilidade.

É interessante observar que o sistema de informação de custo absorve os dados dos sistemas orçamentário e contábil. Para tanto, é necessário apenas efetuar os ajustes contábeis, transformando a despesa em custo. Além dos dados absorvidos desses sistemas o SIC necessita registrar apenas, os dados relativos aos produtos e às atividades executadas.

Finalmente, destaca-se o fato de que os objetos de custo, como já abordado, são agregados utilizando-se as mesmas regras de acumulação das despesas orçamentárias. A

⁹ Entrevista com Nelson Machado, Secex/MF, Brasília no dia 01/09/2010.

figura 41 reforça sob outros aspectos alguns detalhes anteriormente apresentados na figura 18, principalmente a integração do SIC aos sistemas orçamentário e contábil, a partir dos ajustes contábeis necessários.

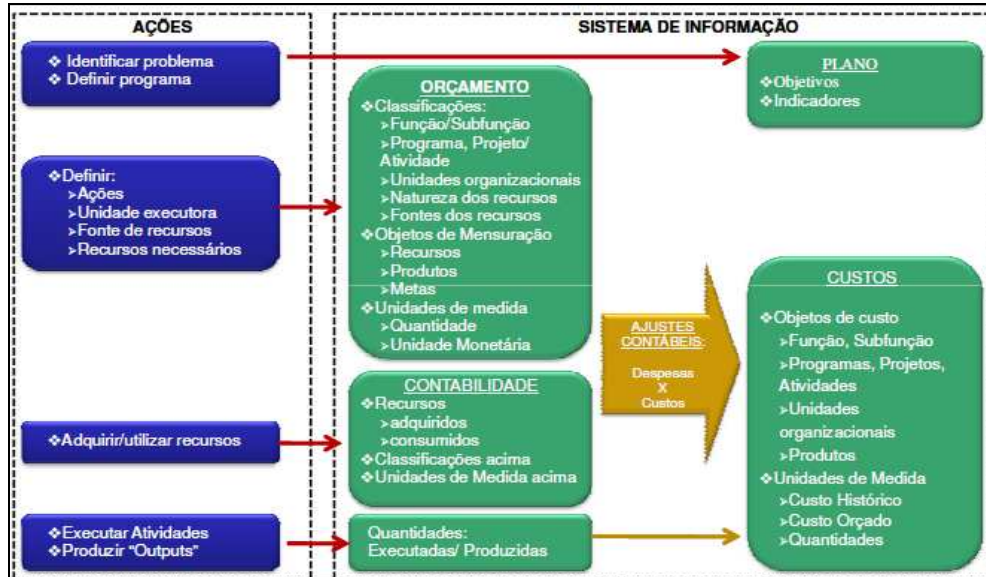


Figura 41 – O SIC e os demais sistemas de informação

Fonte: Machado e Holanda (2010)

4 – RESULTADOS E ANÁLISES.

4.1 – Contextualização

O SIC é um sistema “alimentado” com informações oriundas de outros softwares já instalados nos órgãos públicos como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan) e o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE). Preenchendo uma lacuna aberta desde 1964 no que concerne a obrigatoriedade de realizar a apuração dos custos do governo federal.

O SIC unifica as diferentes etapas das despesas do setor público, além de inserir novos critérios para análise financeira, cruzando dados contábeis com os dados quantitativos.

A implantação do SIC, ainda que não concluída (figura 42), já permite que sejam observados os primeiros resultados para criar uma preciosa oportunidade para alargar o debate na sociedade brasileira sobre o foco nos resultados, a ampliação da transparência das ações governamentais, o incremento da *accountability* de políticos, gestores e servidores na administração pública.

Etapas do SIC – Ministério da Fazenda	
1.	Estudos preliminares dos Sistemas Estruturantes e dos Ajustes Contábeis, parceria STN, MPOG, Serpro e Secretaria-Executiva/MF [2009];
2.	Desenvolvimento de Versão Inicial do Sistema [novembro/2009];
3.	Homologação da Versão Inicial [26/2/2010];
4.	Formação de unidade organizacional específica para tratar de custos: Núcleo de Informação de Custos na Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT/STN) [julho/2010];
5.	Criação de Comitês Setoriais de Validação dos Dados : 47 órgãos [agosto/2010];
6.	231 servidores já capacitados para validar os dados [outubro/2010].

Figura 42 – Etapas do SIC encerradas até outubro de 2010.

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

A importância do SIC é enfatizada como elemento de mensuração de custos, de melhoria da qualidade do gasto público e de vetor indutor da construção da mentalidade de custos na Administração Pública que, poderá vir a ser o grande salto da administração patrimonial e burocrática para a administração gerencial frente aos desafios que se apresentam (figura 43).

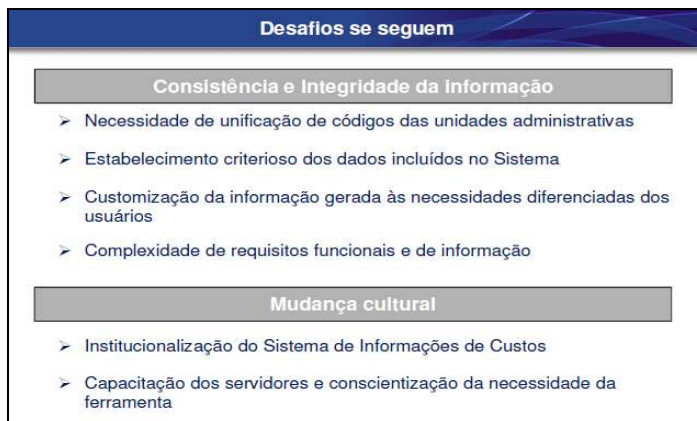


Figura 43 – Os desafios continuam

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

O transcorrer desta pesquisa permitiu observar que o uso da informação de custo exige ampliação da maturidade de gestão, pois proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico. A sua instrumentalização exige a transparência dos processos e a definição de etapas para a redução das fragilidades oriundas do ciclo de gestão e, conseqüentemente, das políticas públicas.

Num modelo moderno de gestão em bases gerenciais, não se pode e melhor ainda, não se deve tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e benefícios. A partir da efetivação do SIC as condições para a mudança, possivelmente, foram em muito potencializadas (figura 44).

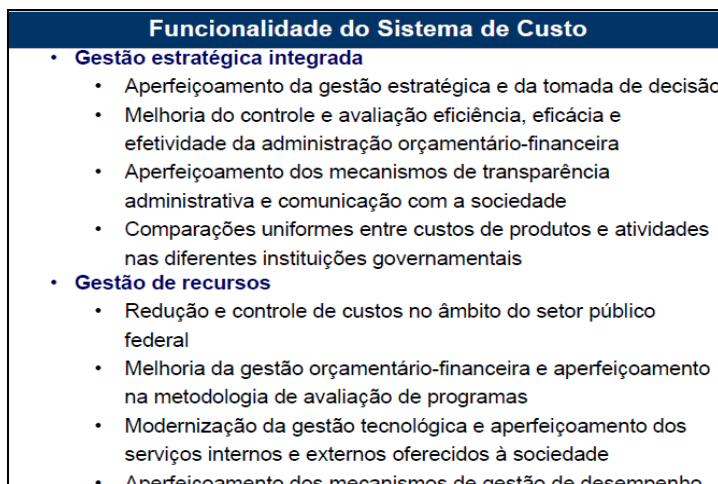


Figura 44 – Funcionalidade do sistema de custo

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

4.2 – Considerações sobre a configuração do SIC

O fato gerador da construção do SIC se deve a satisfazer exigências legais para a apuração de custos no âmbito da administração pública. Assim foram adotadas várias ações pelos órgãos condutores do projeto executivo que redundaram na homologação do SIC pelo Ministério da Fazenda no mês de março de 2010.

Pode-se atribuir a conclusão da construção do SIC as seguintes ações:

- a) Em outubro de 2008, a STN obteve autorização para transformar o SIC em projeto executivo o que lhe proporcionou sair da esfera da discussão das idéias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos;
- b) Os órgãos condutores do projeto executivo conseguiram incluí-lo na agenda estratégica dos órgãos centrais e assim obtiveram sustentação para desenvolver um rigoroso diligenciamento das ações em andamento;
- c) A aplicação de ferramentas gerenciais como Cronograma e Plano de Trabalho, possibilitou o gerenciamento remoto e vinculação de servidores ao projeto executivo;
- d) A constituição de comissões de trabalho, congressos, seminários, simpósios, oficinas de trabalho e pesquisa entre os servidores da administração pública foram as formas desenvolvidas para arregimentar talentos para o projeto executivo e distribuir *feedback* a sociedade (submissão a ampla discussão pública);
- e) O aproveitamento de parcerias estratégicas desenvolvidas há algum tempo para o desenvolvimento das Dimensões Tecnológica e Cultural;
- f) O trabalho integrado entre os órgãos centrais e com os demais participantes do SIC com a conciliação dos perfis e interesses distintos;
- g) Conhecer as experiências em andamento com sistemas de apuração de custos de algumas organizações públicas; e
- h) Promoção de Estudo Comparativo Internacional a cargo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) como subsídio a elaboração da Estrutura Conceitual Básica da Informação de Custo dentro das características previstas na literatura.

Como se pode observar as três primeiras ações combinadas com a ação d) estabelecem um sentido de organização do fluxo das atividades de forma coordenada, dando a impressão

de normalidade e da quase inexistência da solução de continuidade na condução do projeto executivo.

As ações e) e f) demonstram formas de terceirização em longo prazo e de trabalho envolto em estratégia ganha-ganha, onde se busca especialização e a conciliação de interesses na execução de tarefas programadas.

Finalmente, as ações g) e h) demonstram a preocupação dos órgãos condutores do projeto executivo em aproveitar as experiências anteriores e a prover a fundamentação conceitual do modelo de custos em sólida base literária e o mais próximo possível do estado da arte. Cabe ressaltar que o conhecimento das experiências anteriormente desenvolvidas possibilitou a revisão da modelagem do SIC substituindo-se a de projetos pilotos pela sistêmica e concomitante, que disponibiliza informação mais próxima das expectativas dos usuários.

Oportunamente, alguns questionamentos podem ser feitos ao modelo. O primeiro é que os custos apurados dessa forma podem conter distorções, “sendo a mais significativa a falta de critérios rigorosos na vinculação do pessoal aos projetos e atividades em que realmente atua”. Todavia, é importante salientar que a qualidade das informações do sistema integrado de custos depende, fundamentalmente, do rigor com que na fase do orçamento são associados os recursos com as atividades/projetos e, posteriormente, na fase da execução, depende do esmero do lançamento contábil utilizando-se as classificações corretas para cada transação.

No entendimento de Holanda et al.(2010), a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são:

o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, pois eles forçarão os gestores envolvidos a analisar as informações, buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente a aplicação dos recursos (2010, p. 39).

Vale ressaltar que apurar custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, a informação vai sendo gerada e, quando usada e analisada, funciona como *feedback*, retroalimentando todo o processo. Segundo Machado e Holanda (2010, p. 808), aqui se aplica a máxima: “isto é igual a andar de bicicleta, ou seja, é melhor um pouco de teoria e ir para a prática e depois aperfeiçoar o modelo e as informações, do que um modelo ideal apenas como intenção no papel”.

O segundo questionamento professa que as atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais, não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos. Aqui é preciso ter presente a diversidade das ações governamentais. Há casos em que a atividade mesmo genérica tem um único produto final, entregue aos cidadãos ou

usuários do serviço público. Nesse caso, a apropriação do custo ao produto dá-se diretamente sem maiores problemas. Quando ocorre mais de um produto resultante de uma mesma atividade, pode-se entre outras técnicas tratá-la como produção conjunta. Isto é indicar o custo total da atividade e as quantidades produzidas de cada produto. A eficiência do gestor seria analisada a partir da comparação do efetivamente produzido com o padrão ou o orçamento.

Por outro lado, não se pode olvidar que o rol dos projetos e atividades é prerrogativa de cada um dos entes públicos; desta forma, é possível um dicionário de atividades mais genéricas ou mais específicas de acordo com as necessidades de informação. Apesar disso seguramente, haverá atividades cujos produtos serão de difícil explicitação, enumeração e quantificação; nesse caso, obviamente, haverá dificuldades no cálculo do custo unitário, qualquer que seja o método de custeio adotado.

Os entrevistados foram unânimes no entender que esta multiplicidade e a complexidade mencionadas foram abordadas conceitual e metodologicamente de forma adequada, resultando na modelagem sistêmica e concomitante do SIC em dois níveis.

A simples existência do SIC demonstra que uma etapa crucial foi vencida (figura 45), agora se faz mister, aumentar o debate sobre mensuração de custos e afirmar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público, qualificando a discussão das perspectivas e desafios na gestão da informação de custos na Administração Pública.

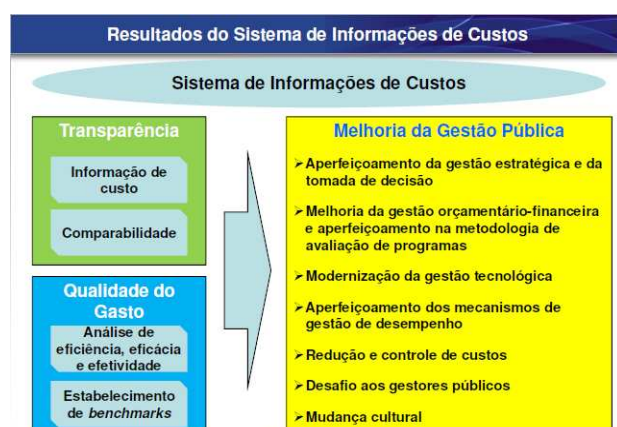


Figura 45 – Resultados do sistema de informações de custos

Fonte: Holanda et al. (2010)

A par de todas as possibilidades elencadas, deve-se ater que o maior desafio encontra-se em fazer com que as informações geradas no SIC sejam úteis e apropriadas ao processo de tomada de decisão e que venham subsidiar o acontecer do círculo virtuoso representado na figura 46.

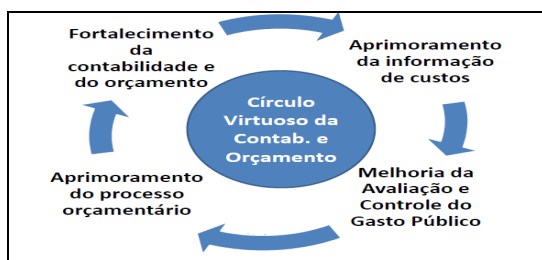


Figura 46 – Círculo virtuoso da contabilidade e orçamento

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional

4.3 – Considerações sobre o nível de aderência do SIC às teorias da contabilidade de custos

Este tópico se prestará a conhecer e revelar o nível de aderência do SIC às teorias da Contabilidade de Custos com base nas evidências levantadas nas fontes de pesquisa deste estudo e anteriormente abordadas.

Conforme evidenciado no tópico anterior, os órgãos condutores do projeto executivo promoveram Estudo Comparativo Internacional a cargo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) como subsídio a elaboração da Estrutura Conceitual Básica da Informação de Custo dentro das características previstas na literatura, com o intuito de prover a fundamentação conceitual do modelo de custos em sólida base literária e o mais próximo possível do estado da arte. Tal fato indica uma justa preocupação em fazer certo na primeira vez e sempre.

O capítulo 1 deste estudo apresenta o referencial teórico que objetiva formar uma fundamentação teórica que seja fiel e que esclareça o objeto que está sendo investigado, com prescrições e recomendações disseminadas pelos autores selecionados. Realizando a comparação entre os conceitos contidos no capítulo 1 e a Dimensão Conceitual do SIC não foi possível observar contradições.

Promovendo-se a análise do conteúdo da Dimensão Conceitual foi constatado que seus conceitos e definições correspondem integralmente ao preconizado pela Contabilidade de Custos e perfeitamente aplicáveis a Contabilidade Governamental.

A adoção compulsória do método de custeio direto até a camada intermediária do SIC vem sendo contestada pelos defensores dos demais métodos. O tópico 3.4.10.3 deste estudo apresenta os argumentos em favor da decisão tomada, e desta forma busca pacificar o assunto ao apresentar que a seleção do custeio direto até a camada intermediária (rodoviária) garante a

comparabilidade e está corroborada na literatura, pois quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores os erros de classificação e mensuração induzidos. Como complemento tal ação permite suprir os órgãos centrais do SIC com informações adequadas aos seus requisitos.

Na administração pública, diferentemente do setor privado, não se encontra a limitação legal quanto ao uso de métodos de custeio. Desta forma não existe ilegalidade na adoção de qualquer dos métodos de custeio abordados na literatura.

No entender de Silva (2010), os críticos da adoção do método de custeio direto apresentam argumentos baseados em falsas premissas para justificar suas posições:

(i) Razão de natureza técnica: os custos fixos na Administração Pública - Esta razão é invocada com certa frequência como um obstáculo à aplicação do custeio direto na Administração Pública, segundo os partidários desta posição, o método dos custos variáveis não pode ser aplicado na Administração Pública já que a distinção entre fixos e custos variáveis não é aplicável. Os representantes desta corrente dizem:

(a) O estatuto da função pública torna os gastos de pessoal praticamente fixos,

(b) As dotações orçamentárias, referentes aos custos de funcionamento, são quase sempre incompreensíveis (Os gestores partem do princípio de que é inoportuno para o dirigente não gastar os recursos na sua totalidade pois correm o risco de terem reduzido seu orçamento nos anos seguintes).

Tal argumento é falso pelos seguintes fatos:

a) Se nossa análise compreender um período mais longo todos os custos são variáveis; esta evidência surge igualmente na Administração Pública, onde as aposentadorias permitem reduzir os efetivos e, conseqüentemente, os gastos de pessoal.

b) Por outro lado, um custo pode ser fixo ao nível global de uma organização, sem ser necessariamente irreversível ao nível específico de um determinado objeto de custos ou centro de responsabilidade.

(ii) Razão psicológica: inexistência do conceito de lucro no Setor Público - Os que são contra o método do custeio direto apontam o fato dele ter sido concebido como um instrumento de apuração do lucro e da rentabilidade, logo como uma ferramenta da gestão privada. Afirmam que a margem sobre o custo variável – diferença entre o preço de venda unitário e o custo operacional unitário – não faz qualquer sentido numa organização que não venda nada.. e que não tem, portanto, um objetivo de lucro.

Esta segunda razão não tem como a primeira, qualquer fundamento, como a seguir:

a) O conceito de serviço público não exclui a noção de lucro; por exemplo, quando são confiadas a algumas organizações, com diferentes estatutos jurídicos, missões de ordem pública, sem que estas deixassem, por isso, de faturar os seus serviços; dispendo em regra de subsídios (caso dos contratos de gestão e das parcerias público privadas)

b) O método dos custos variáveis é menos uma ferramenta de maximização do lucro do que um instrumento de previsão e de controle de gestão que, nesse contexto, pode trazer aos serviços públicos os mesmos benefícios produzidos no âmbito das empresas privadas

(iii) A verdadeira razão: uma concepção restritiva da Contabilidade de Custos - A Contabilidade de Custos ainda é concebida, na Administração Pública, de forma restritiva, como a Contabilidade dos Custos Integrais e Plenos. Dentro desta perspectiva é natural que a Contabilidade de Custos seja considerada como um conjunto de técnicas destinadas a repartir os “custos gerais” pelos diferentes serviços prestados, depois de transferir esses gastos entre os diversos centros de produção.

Assim, nos estudos e considerações sobre custos na Administração Pública é preciso considerar que a administração não está, em princípio, participando de um processo de concorrência mercadológica com outras entidades, públicas ou privadas. Mesmo não estando protegida por um monopólio legal – como no caso da Educação e da Saúde – a concorrência que resulte da existência de um setor privado é sobretudo do tipo monopolista (2010, p. 2-3).

Ainda segundo Silva (2010, p. 3), “ é preciso que os puristas de um sistema de custos pleno abandonem essa idéia para permitir os avanços desta área do setor público, pois é fora de dúvida que a Administração Pública está pelo menos com 40 anos de atraso.”

O quadro 6 mostra o resumo das correspondência teórica e terminológica.

Contabilidade de custos	Sistema de informações de custo do governo federal (SIC)
Sistema de Acumulação de Custos (por Ordem ou por Processo)	Integralmente aplicável
Análise Diferencial e Precificação de Produto (Tomadas de Decisão, Precificação e Rentabilidade sob Gargalos de Produção)	Integralmente aplicáveis
Análise Custo-Volume-Lucro (Margem de Contribuição, Margem de Segurança, Ponto de Equilíbrio e Preço-Meta)	Integralmente aplicável
Análise em relação ao Custo-Padrão	Integralmente aplicável
Alocação em Objetos de Custos	Programas; Ações (projeto e atividade), Produtos e Serviços e Institucional (órgão, departamento)
Centralização e Descentralização	Integralmente aplicáveis
Sistema de Custeio (Histórico e Orçado)	Integralmente aplicável
Métodos de Custeio (Direto, por Absorção, RKW, dos Custos Parciais, dos Custos Totais e o Baseado em Atividades)	Método de Custeio Direto, compulsoriamente no nível 1 de lógica dedutiva, e Método de Custeio Direto ou qualquer outro no nível 2 de lógica indutiva

Quadro 6 – Contabilidade de custos versus SIC: correspondência teórica e terminológica

Fonte: O autor

Enfim a vista do anteriormente exposto resta revelar que o nível de aderência do SIC às teorias da Contabilidade de Custo deve ser considerado alto.

5 – CONCLUSÃO

Neste capítulo são apresentadas as conclusões extraídas da pesquisa realizada, e recomendações para futuros estudos acerca de assunto tão relevante, especialmente para a Administração Pública.

Esta pesquisa exploratório-descritiva que buscou levantar e apresentar a configuração do sistema de informações de custos (SIC) adotado pelo Brasil no âmbito da Administração Pública e a revelar o nível de aderência do SIC às teorias da Contabilidade de Custos, através da aplicação das pesquisas bibliográfica e documental, das técnicas de observação direta intensiva e entrevistas abertas guiadas por roteiro, trouxe às conclusões expostas a seguir:

- Os objetivos do estudo foram atingidos, ao apresentar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo o modelo teórico-conceitual, com suas dimensões, diretrizes, principais características, objetivos e usuários, e ao revelar como alto, o nível de aderência do seu modelo conceitual às teorias da Contabilidade de Custos. As três hipóteses elencadas neste estudo foram analisadas e consideradas verdadeiras conforme se observou no transcurso desta pesquisa;
 - Na administração pública, diferentemente do setor privado, não se encontra a limitação legal quanto ao uso de métodos de custeio. Desta forma não existe ilegalidade na adoção de qualquer dos métodos de custeio abordados na literatura;
 - O SIC preenche uma lacuna aberta desde 1964 no que concerne a obrigatoriedade de realizar a apuração dos custos do governo federal;
 - A aplicação de ferramentas gerenciais como Cronograma e Plano de Trabalho possibilitou o gerenciamento remoto e a vinculação de servidores ao projeto executivo;
 - A informação gerada será útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;
 - A constituição de comissões de trabalho, congressos, seminários, simpósios, oficinas de trabalho e pesquisa entre os servidores da administração pública foram as formas desenvolvidas para arregimentar talentos para o projeto executivo e distribuir *feedback* a sociedade (submissão a ampla discussão pública);

- Promovendo-se a análise do conteúdo da Dimensão Conceitual foi constatado que seus conceitos e definições correspondem integralmente ao preconizado pela Contabilidade de Custos e perfeitamente aplicáveis a Contabilidade Governamental;

- Existe previsão de expansão da versão inicial do SIC; e
- A importância do SIC é enfatizada como elemento de mensuração de custos, de melhoria da qualidade do gasto público e de vetor indutor da construção da mentalidade de custos na Administração Pública que, poderá vir a ser o grande salto da administração patrimonial e burocrática para a administração gerencial frente aos desafios que se apresentam.

No futuro próximo, a partir dos avanços na contabilidade governamental, mediante a adoção do regime de competência puro, o funcionamento do SIC permitirá, no médio prazo, o incremento das possibilidades de melhoria da eficiência do gasto governamental brasileiro.

As discussões que tratam de normas gerais sobre a qualidade do gasto continuam e se intensificaram em 2010. A regulamentação tenta disciplinar várias diretrizes para elaboração do plano, orçamento, contabilidade governamental, níveis de endividamento e controle.

Em função disto, verifica-se que não apenas novos estudos das práticas disseminadas no SIC podem ser mais bem explorados, como também sua aplicação e consequências em casos reais, garantindo a esse assunto um campo vasto para pesquisas e novos estudos.

No universo de estudos possíveis, recomendam-se os seguintes:

- O SIC como um instrumento de melhoria da qualidade do gasto governamental;
- Contribuições do SIC ao aprimoramento do Processo Orçamentário-Financeiro e de Contabilidade; e
- O SIC como vetor para o aperfeiçoamento dos mecanismos da gestão de desempenho.

REFERÊNCIAS

ABE, Miyuki. Entrevista concedida a Roberto Pinto de Araujo. Sunaf/Serpro. Brasília, 31 ago. 2010.

AFONSO, Roberto A. E. *A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público*. III Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional, 1999.

ALBUQUERQUE, Cláudio; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. *Gestão de finanças públicas*. 2. ed. Brasília, 2008, 580 p.

ALCHIAN Armen A.; DEMSETZ Harold. Production, information costs, and economic organization. *The American Economic Review*, [s.l.] v. 62, n. 5 p. 777-795, 1972.

ALLORA, Valério; GANTZEL, Gerson. *Revolução nos Custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade*. Salvador : Casa da Qualidade, 1996.

ALONSO, Marcos. *Custos no serviço público*. Texto para Discussão, n. 31. Brasília: Enap 1998, 34 p.

_____. Custos no Serviço Público. In: Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. v. 1, n.1 (nov 1937) – Ano 50, n. 1 (jan-mar/1999). Brasília: ENAP, 1999. p. 37 a 54.

BASTOS et al. Informação gerencial no orçamento público do Brasil. Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 9., Madrid, 2004. Anais... Madrid, España, 2-5 nov., 2004.

BORGES, Thiago Bernardo. Regime de competência puro: uma discussão acerca da produção de informações gerenciais a partir da contabilidade pública. 2009. 138 p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

BOTTARO, O. *El criterio económico de ganancia en la contabilidad*. Buenos Aires: Macchi, 1982.

BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. 9.ed. Ed. São Paulo : Atlas, 1995, 403 p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do. Constituição da República Federativa do Brasil/organização Anne Joyce Angher. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2006. 140 p. (Coleção de leis Rideel. Série compacta).

_____. Lei Complementar Federal 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.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30 set 2010.

_____. Lei Federal 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.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30 set 10.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

_____. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30 set 2010.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 30 set 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 30 set 2010.

_____. Manual Técnico de Orçamento: instruções para a elaboração da proposta orçamentária da União para 2010. Orçamentos fiscal e da seguridade social. Brasília: Imprensa Nacional, 2009.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. Revista do serviço Público, Brasília, Enap, ano 47, v. 120, n. 1, 1996, 38 p.

_____. *Crise econômica e reforma do estado no Brasil* : para uma nova interpretação da América Latina. São Paulo, 1996, 34 p.

_____. Reforma do Estado para a cidadania. 34. Ed. Brasília: Enap, 1998, 56 p.

_____; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). *Reforma do Estado e administração gerencial*. Rio de Janeiro: FGV, 1998, 250 p.

BRIMSON, J. A. *Contabilidade por atividades*. São Paulo: Atlas, 1996, 320 p.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora Hp 12C e Excel*. São Paulo: Atlas, 2002, 546 p.

CADBURY COMMITTEE. Reort of the committee on the financial aspects of corporate governance. London, 1992. Disponível em: <<http://www.ags.gov.au>>. Acesso em: 30 set 2010.

CARDOSO, Fernando Henrique. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). Reforma do Estado e administração gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998, 250 p.

_____. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). Reforma do Estado e administração pública gerencial. 7. Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006, 210 p.

CARLIN, Tyrone M. *Accrual accounting and financial reporting in the public sector: reframing the debate*. MGSM Working Papers in Management. Sydney, Australia: Macquarie Graduate School of Management, Macquarie University 2003.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades comparando “ABC” x “Gecon”. *Caderno de Estudos*, São Paulo, Fipecafi n. 8, p. 1-9, 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(BRASIL). Minuta da norma brasileira de contabilidade técnica do setor público – NBCT-SP. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/Minuta_NBCT-SP.pdf>. Acesso em: 30 set 2010.

CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas 2001.

CIFPA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy). *Corporate governance: a framework for public service bodies*. London, 1995. Disponível em: <<http://www.cipfa.org.uk>>. Acesso em: 30 set 2010.

COASE, Ronald H. The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*, v. 3, n. 1 p. 1-44, oct.1960.

COELHO, PAULO S., SILVA, RAIMUNDO N. S. Um Estudo Exploratório sobre as Metodologias Empregadas em Pesquisas na Área de Contabilidade no ENANPAD, *Revista Contemporânea de Contabilidade*, ano 04, v. 01, nº 08, Jul/Dez., 2007, p. 139-159.

COGAN, Samuel. *Activity Based Costing (ABC) : a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo : Pioneira, 1994, 129 p.

_____. *Modelos ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997, 176 p.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005, 349 p.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em Administração*. Tradução:Luciana de Oliveira da Rocha. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003, 103 p.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Contabilidade gerencial*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004, 373 p.

DIAMOND, Jack. Performance budgeting: is accrual accounting requerid? IMF Working Paper, Dec. 2002. Fiscal Affair Department. Disponível em: <<http://www.blackwellpublishing.com>>. Acesso em: 30 set 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 823 p.

ELDENBURG, Leslie e WOLCOTT, Suzan K. *Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar desempenho*. Tradução Luiz Antonio Fajardo Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 7.ed. Belo Horizonte : UFMG, 2004, 242 p.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. *Gestão fiscal responsável : simples municipal : os municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal : Perguntas e Respostas*. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

FRITZSCH, R. B. Activity-based costing and the theory of constraints: using time horizons to resolve two alternative concepts of product costs. *Journal of Applied Business Research*, v. 14, n. 1, p. 83-89, 1997.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001, 320 p.

GEIGER, D. R. Motivating contingencies act early adopters of federal cost management accounting systems. *Government Accounting Journal*, v. 44 n. 1, p. 17-30, 1995.

_____; ITTNER, C. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting Organizations Society*, v. 21, n. 6, p.549-567, 1996.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 12.ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003, 318 p.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002, 175 p.

_____. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, 195 p .

GUERREIRO, Reinaldo. *Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos*, 1984. 115 f. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo.

GUIMARAS, Klícia Maria Silva. *Uma proposta de modelo gerencial para administração pública: caso Brasil*. 2003. 308 f. Tese (Doutorado em Economia y Empresa) – Curso de Economia y Empresa, Universitat de les Illes Balears, Palma, Illes Balears, 2003.

HALL, R.; HITCH, C. Price theory and business behavior. *Oxford Economic Papers*, n. 2, maio 1939. [Reimpresso em WILSON, T; ANDREWS, P. W. S. (Eds.). *Oxford studies in the price mechanism*. Londres: Oxford University Press, 1951.]

HANSEN, Don. R., MOWEN, Maryanne. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Thomson Learning, 2003, 784 p.

_____. Stephen C.; STEDE Wim A. V. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, n. 15, p. 415-439. jan./mar. 2004.

HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9.ed. São Paulo : LTC, 2000, 717 p.

HORNGREEN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed. São Paulo : LTC, 2000, 509 p.

HORNEGREN; DATAR, S.M.; FOSTER, George. *Contabilidade de custos*. 11 ed. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004, 625 p.

HOLANDA, Victor Branco. *Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico : uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação* na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2002. 215 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo.

_____.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro : FGV, 2010, 161 p.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *IFAC Handbook 2000 : technical pronouncements : international public sector accounting standards*. New York: IFAC, 2000.

_____. *Government financial reporting: accounting issues and practices*. 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 30 set. 2010.

_____. *Public Sector Committee. Perspectives on cost accounting for government*. Study 12. New York, 2000. Disponível em: www.ifac.org. Acesso em: 30 set. 2010.

_____. *Governance in the public sector: a governing body perspective*. New York, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 30 set. 2010.

_____. *International Public Sector Statement. Presentation of financial statements*. International public sector accounting standards. New York: IFAC, Dec. 2006.

_____. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. 2009. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 30 set. 2010.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD.

International public sector accounting standard 1: presentation of financial statements (Ipsas 1). New York: Ipsasb, 2009a.

IUDÍCIBUS Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Enersto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008, 128 p.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, Willian H. *Theory of firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*. *Journal of Financial Economics*, v. 3, p. 305-360 1976.

JUCÁ, Ricardo César de Moura. Entrevista concedida a Roberto Pinto de Araujo. Sunaf/Serpro. Brasília, 31ago. 2010.

JUND, Sergio. *Administração, orçamento e contabilidade pública*. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, 907 p.

KAPLAN, Robert. *Dos Custos a Performance*. *Revista HSM Management*, mar./abr., 1998.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 368 p.

KOTLIKOFF, Laurence J. *Generational accounting: knowing who pays and when for what we spend*. Free Press, 1993. 228 p.

LAPSLEY I. Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary reforms in health cre. *Management Accounting Research*, v. 5 n.3-4, p. 337-352, 1994.

_____; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 3 p. 355-374, 2004.

_____; MUSSARI, R.; PAULSSON G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, v. 18, n. 4 p. 719-723, 2009.

LEOCÁDIO, José Maria. Entrevista concedida a Roberto Pinto de Araujo. Sunaf/Serpro. Brasília, 31ago. 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos, planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000, 518 p.

LIMA, Diana V. de; CASTRO, Róbison G. de. *Contabilidade pública*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 265 p.

_____; _____. *Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 186 p.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. *Pesquisa em educação: abordagem qualitativa*. São Paulo: Pedagógica Universitária, 1986, 100 p.

LUQUE C. A. et al. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.

MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 233 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo.

_____. Sistema de informações de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

_____; HOLANDA, Victor B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *RAP*, v. 44, n. 4, jul./ago, p. 791-820, 2010.

_____. Entrevista concedida a Roberto Pinto de Araujo. Secex/MF. Brasília, 01 set. 2010.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001, 905 p.

MALLO, C.; KAPLAN, R.; MELJEM, S.; GIMÉNEZ, C. *Contabilidad de costos y estrategia de gestión*. Madrid: Pearson, 2000, 505 p.

MARCELINO, G. F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, V. 37, n. 3, p. 641-659, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. Metodologia científica. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2001, 312 p.

MARSHALL, Alfred. *Principles of economics*. New York Amherst, 1997, 380 p.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996, 357 p.

_____. *A contabilidade de custos: Inclui o ABC*. São Paulo : Atlas, 1998, 390 p.

_____. *Contabilidade de custos*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000, 362 p.

_____. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 370 p.

_____. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 378 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. São Paulo : Atlas, 2006, 106 p.

MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicado ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008, 207 p.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. *Governança corporativa no governo federal brasileiro*. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FEA/USP, São Paulo.

MILESKI, Hélio Saul. *Gestão fiscal responsável*. Brasília: BNDES, 2000, 400 p.

MOURA, José Flávio de Melo. O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília.

MOURA, F. F. M. O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2003a.

MOURA, Renilda de A. Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. 2003. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2003b.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade aplicada à administração pública*. 6. ed. Brasília: VESTCON, 2002, 654 p.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994, 94 p.

_____. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995, 87 p.

NOREEN, E. Conditions under which activity-based costing systems provide relevant costs. *Journal of Management*, v. 21, n. 2, p. 159-168, 1991.

NORTH, Douglass C. *Institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990, 360 p.

ORGANIZAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO E COOPERAÇÃO ECONÔMICA. Model of public budget and accounting reform, v. 2. Paris:OECD, 2002.

OSBORNE, D. e Gaebler, T. *Reinventando o governo*. Brasília: ENAP. 1994, 315 p.

PATON, W. A. Costos de distribución y valores de inventario. *The Accounting Review*, pp. 19-27, mar. 1927.

PAULSSON Gert. *Accrual accounting and cash budgeting : the prospects for running a dual system*. Sweden: Department of Business Administration, School of Economics and Management Lund University, 2007.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability no setor público. *UnB Contábil*, v. 1, n. 2, segundo semestre de 1998.

PEREIRA, J. R. T; SILVA, A. C. A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS10, 2003. Anais... Guarapari, ES.

PESQUISA BAIN & COMPANY. Alta Gerência : ferramentas para vencer. *Revista HSM Management*, janeiro/fevereiro, n.6, 1998.

PETRI, Nelson. Análise de resultados no setor público. 410 f , 1987. Tese (Doutorado) – FEA/USP, São Paulo.

PIGATTO, José Alexandre M. Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais. 125 f, 2004. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP São Paulo.

PILCHER, R.; DEAN, G. Consequences and costs of financial reporting compliance for local government. *European Accounting Review*, v.18, n. 4 p. 725-744, 2009.

PINA, V.; TORRES L.; YETANO, A. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. *European Accounting Review*, v.18, n. 4 p. 765-807, 2009.

PINHEIRO, Armando C., GIAMBIAGI, Fábio; GOSTKORZEWICZ, Joana. (1999), O desempenho macroeconômico do Brasil nos anos 90. Rio de Janeiro: BNDES, p. 11 – 41.

PLAYER, S., KEYS, D., LACERDA, R. *ABM : activity based management: lições do campo de batalha*. São Paulo : Makron Books, 1997, 218 p.

PUGLISI, M. L.; FRANCO, B. Análise de conteúdo. 2.ed. Brasília:Liber Livro, 2005, 281 p.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. Organizadora: Ilse Maria Beuren. São Paulo: Atlas, 2003, 200 p.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKY, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, Florianópolis, SC, 28 a 30 de novembro de 2005.

REVISTA DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL. As raízes do desequilíbrio fiscal, entrevista com o economista Raul Veloso, SEAP - MOG, maio/junho. 1999.

REZENDE, Flávio da Cunha. As reformas e as transformações no papel do Estado: o Brasil em perspectiva comparada. In: ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO Maria Rita. (Orgs.). O Estado em uma era de reformas: os anos FHC. Belo Horizonte Brasília: MP Seges, 2002, 264 p.

RIBEIRO, Osni M. *Contabilidade de custos fácil*. São Paulo: Saraiva, 1997, 532 p.

RICCIO, E. L. Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 124, p. 68-75, 2000.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999, 236 p.

ROBINSON, Marc. *Accrual budgeting and fiscal policy*. Washington: IMF, 2009, 496 p.

RUIZ, Amparo G. New public management and its accounting implications: some references to recent developments in Spanish local authorities. In: CAPERCHIONE, Eugenio; MUSSARI, Riccardo (Orgs.). *Comparative issues in local government accounting*. Norwell: Kluwer Academic, 2000, 506 p.

SALEH, Zakiah; PENDLEBURY, Maurice W. Accruals accounting in government: developments in Malaysia. *Asia Pacific Business Review*, v. 12, n. 4, p. 421-435 2006. Disponível em: <<http://www.routledge.com>>. Acesso em 30 set 2010.

SALGADO, Fernando; MURICY, Marcelo. (s/d) “Apostila de Custos”, Cursos de Administração de Empresas — CADEMP. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV – RJ). 2000, 86 p.

SCHICK, Allen. Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analitic tools? *OECD Journal on Budgetin*, Paris, v. 7, n. 2, 2007.

SCHEERS, Bram; STERCK, Miekatrien; BOUCKAERT, Geert. Lessons from Australian and British reforms in results-oriented financial management. *OECD Journal on Budgeting*, Paris, v.5, n. 2, 2005.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *Estrategic cost management – the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press, 1993, 280 p.

SILVA, Cláudio C. E. Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios. In *Anais. I Encontro de Administração Pública e Governança*. Rio de Janeiro, 2004, 15 p.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). *Custos no setor público*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007, 248 p.

SILVA Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. Brasília: Esaf, 1997, 74 p.

_____. *Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública*. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília – DF, Ano XXVIII, n. 119, set/out 1999. p. 36-48.

_____. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo. 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2004, 368 p.

_____. Custos: Algumas reflexões em relação ao setor público. Blog do Prof. Lino Martins da Silva. 05 ago 2010. 3 p. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2010/08/05/algumas-reflexoes-em-relacao-ao-setor-publico/>> Acesso em: 30 set 2010.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle social: reformando a administração para a sociedade. Brasília: UNACON, 2002, v. 1, 240 p.

SILVEIRA Jr., Aldery; TRISTÃO, Gilberto. SIAFI: realidade e perspectiva. v.14, n. 1, p. 31-49, set./dez. 1993. Revista ABOP, n. de capa 34, Brasília –DF, 1993.

SLOMSKY Valmor. Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta. 1996. 82 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP, São Paulo.

_____. Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas, 2005, 140 p.

_____. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 469 p.

SOUZA, A. A.; PASSOLONGO, Cristiani. Avaliação de sistemas de informações contábeis: estudos de casos múltiplos. UnB Contábil, v. 8, n. 2, p. 177-205, jul./dez. 2005.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007, 270 p.

STERCK, Miekatrien; CONINGS, Veerle; BOUCKAERT, Geert. Linking budgeting and accounting innovation – An international comparison. In: LANDE, Evelyne; SCHEID, Jean-Claude (Eds.). Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity. Poitiers: Expert Comptable Media, 2005, 225 p.

TIMOTEO, Marcela Oliveira. Gerência de projetos no setor público: adequações e limitações do PMBOK a projetos estruturadores governamentais sociais. 2005.92f. Monografia (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Belo Horizonte, 2005.

TRIPODI, T; FELLIN, P; MEYER, H. Análise da Pesquisa Social. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981, 120 p.

UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE. Accrual budgetin. Experiences of others nations and implications for the United States. Washington: GAO, 2000.

_____. Budget issues. Accrual budgeting useful in certain áreas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer – term fiscal challenge. Washington: GAO, 2007.

UERJ (Universidade do Estado do Rio de Janeiro). Roteiro para apresentação das teses e dissertações da Universidade do Estado do Rio de Janeiro / Simone Faury Dib (Coordenadora). – Rio de Janeiro: UERJ, Rede Sirius, 2007, 133 p.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em Administração. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003, 104 p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. Contabilidade Gerencial. Tradução técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. – 2. ed. – São Paulo: Thomson Learning, 2008, 463 p.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004. Anais... São Paulo, SP.

WILLIAMSON, Oliver. Comparative economic organization. *Administrative Science Quarterly*, v. 36, n. 2, p. 269-296, June 1991.

_____. The economics of governance. *The American Economic Review*, v. 95, n. 2, p. 1-18, May 2005.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: planejamento e métodos”. Bookman, 2. ed., Porto Alegre, 2001, 248 p.

APÊNDICE A – Legislação pertinente.

Lei nº 4.320/1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Referência à determinação dos custos dos serviços industriais (arts. 85 e 99);

Decreto-Lei 200/1967 – Idéia de acompanhamento de custos para a prestação econômica de serviços, redução de custos operacionais e evidenciação do resultado da gestão (art. 25, 30 e 79);

Decreto 93.872/1986 - Apuração do custo dos projetos e atividades com o intuito de evidenciação dos resultados da gestão (art. 137) Custos dos projetos e atividades como objeto de auditoria para verificação dos objetivos alcançados (art. 142);

Lei Complementar 101/2000 - Administração pública manterá sistema de custos para avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, § 3º);

Lei 10.180/2001 - 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 (art. 15): V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

Acórdão 1.078/2004, do TCU - Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistemas de custos;

Portaria Interministerial 945/2005 - Cria a Comissão Interministerial de Custos; e

Decreto nº 6976/2009 - Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (art. 7): (...) XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

APÊNDICE B – Rol de entrevistados.

Cilair Rodrigues de Abreu (SPI/MPOG) - 3 set. 2010
Claudiano Manoel de Albuquerque (SOF/MPOG) - 3 set. 2010
Cleber Ubiratan de Oliveira (STN/MF) - 31 ago. 2010
Clerênio Rosas Azevedo (SFC/CGU) - 31 ago. 2010

Débora Nogueira Beserra (SPI/MPOG) - 3 set. 2010

Gilvan da Silva Dantas (STN/MF) - 31 ago. 2010

Joaquim Albuquerque (Semag/TCU) - 2 set. 2010
José Maria Leocádio (Sunaf/Serpro) – 31 ago. 2010

Maria Betânia Gonçalves Xavier (STN/MF) - 1 set. 2010
Miyuki Abe (Sunaf/Serpro) - 31 ago. 2010

Nelson Machado (Secex/MF) - 1 set. 2010

Paulo Henrique Feijó (STN/MF) - 1 set. 2010

Renilda de Almeida Moura (SFC/CGU) - 31 ago. 2010
Ricardo César de Moura Jucá (Sunaf/Serpro) – 31 ago. 2010

Valdir Agapito Teixeira (SFC/CGU) - 31 ago. 2010
Verônica Maria R. Veloso Holanda (Semag/TCU) - 2 set. 2010
Victor Branco de Holanda (Secex/MF) - 31 ago. 2010

Apêndice C – Roteiro para a realização de entrevistas

ORGANIZAÇÃO:

ENTREVISTADO;

FUNÇÃO:

DATA:

DATA DA CONFIRMAÇÃO:

FACILIDADE PARA ACESSO E ESTACIONAMENTO:

Dados sobre a Organização:

Principais atividades desenvolvidas:

Pessoal alocado:

Horário de chegada ao local da entrevista: Pelo menos quinze minutos de antecedência.

Verificar necessidade de apresentar-se ao Superior do Entrevistado e mesmo ao Dirigente do órgão público.

Verificar tipos de questionários, pilhas pequenas e mini gravador para uso durante a entrevista.

Iniciar ciclo de observação a partir da entrada na organização (condições ambientais, fluxo de pessoas, arrumação das mesas, e ambiente organizacional).

Ao encontrar o Entrevistado, cumprimente-o e pergunte pelo melhor local para a consecução da entrevista.

Uma vez no local da entrevista, acomode-se de forma a poder observar a linguagem corporal do Entrevistado.

Não inicie de imediato a sessão de questionamentos, explique do que se trata e que o assunto será tratado de forma acadêmica, com isenção e guardando fidelidade ao que for respondido e comentado.

Durante os questionamentos atenha-se as reações comportamentais e a linguagem corporal.

Caso ocorra necessidade de interrupção momentânea, somente recomece após restabelecidas as condições vigentes até a referida interrupção.

A duração normal da entrevista não deverá ultrapassar de uma hora, caso seja necessário, solicite a marcação de nova data para maiores esclarecimentos.

Antes do término do evento, solicite a autorização do entrevistado para que, caso necessário, seja agendada nova entrevista.

Despeça-se cordialmente e agradeça a oportunidade concedida.

Apêndice D – Questionário para entrevistado contabilista

ORGANIZAÇÃO:

ENTREVISTADO:

FUNÇÃO:

DATA:

Dados sobre a Organização:

Principais atividades desenvolvidas:

Pessoal alocado:

São mensurados os custos de sua Organização?

Em sua opinião, quais os fatos que impedem a mensuração de custos na sua Organização?

Qual o tratamento dado ao assunto na sua Organização?

Seu nível de conhecimento sobre o assunto é:

Quais os indicadores de mensuração do desempenho de que se utiliza na consecução de suas tarefas?

São levantados custos dentro de sua atividade?

Você considera sua atividade um custo ou um investimento?

Você se utiliza de sistema informatizado na consecução de suas tarefas?

Caso positivo, a atualização do sistema informatizado atende a seus requisitos operacionais?

Além de seu sistema informatizado, você se utiliza de outras formas ou programas de gerenciamento na consecução de suas tarefas?

Em sua opinião que elementos caracterizam a Administração Pública?

Quais os atores envolvidos e seus interesses na configuração do sistema de informações de custos a ser adotado pelo Brasil no âmbito da Administração Pública?

Quais são os argumentos políticos que sustentam as posições dos atores envolvidos?

Que postura poderá ser assumida pelos atores envolvidos para a manutenção de seus interesses?

Que tendências podem ser observadas em decorrência da posição da STN como órgão central do sistema de contabilidade federal?

A STN avocará as decisões estratégicas de forma a fazer prevalecer os seus interesses como órgão central do sistema de contabilidade federal?

A estrutura orgânica facilita a adoção de soluções conciliatórias para a seleção do sistema de informações de custos?

De que maneira a estrutura orgânica facilita a adoção de soluções conciliatórias para a implantação do sistema de informações de custos?

Que experiências já implantadas podem contribuir para a configuração do sistema de informações de custos?

Na sua opinião fatores econômicos podem suprir alguma deficiência do campo político?

Obs: Abordar o campo cultural.

Apêndice E – Questionário para entrevistado profissional de TI

ORGANIZAÇÃO:

ENTREVISTADO;

FUNÇÃO:

DATA:

Dados sobre a Organização:

Principais atividades desenvolvidas:

Pessoal alocado:

Quais os desafios observados no desenvolvimento do *software* e da arquitetura de computação que dão suporte as relações e interações do SIC?

A expertise obtida com o desenvolvimento e manutenção do SIAFI foi um fator de força para que a STN renovasse a parceria estratégica para a implantação do SIC?

Como se desenvolve o ambiente de produção do SIC?

Como se realiza a interoperabilidade do SIC com o SIAFI, SIDOR SIGPlan e SIAPE?

Caso positivo, a atualização do sistema informatizado atende a seus requisitos operacionais?

O Serpro possui um processo de desenvolvimento de soluções? Caso positivo, fale um pouco sobre ele.

Em sua opinião que tecnologia dentro do Serpro se adapta melhor a abordagem de Data Warehouse do SIC?

Explique o que é o *framework Demoiselle*?

O Serpro possui uma arquitetura de busca adequada aos padrões da chamada *web 3.0*? Caso positivo fale um pouco dela.

Como será o processo evolutivo do SIC?

Como se dará o processo de cadastramento de usuários do SIC? Guarda alguma semelhança com o do SIAFI?