



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones

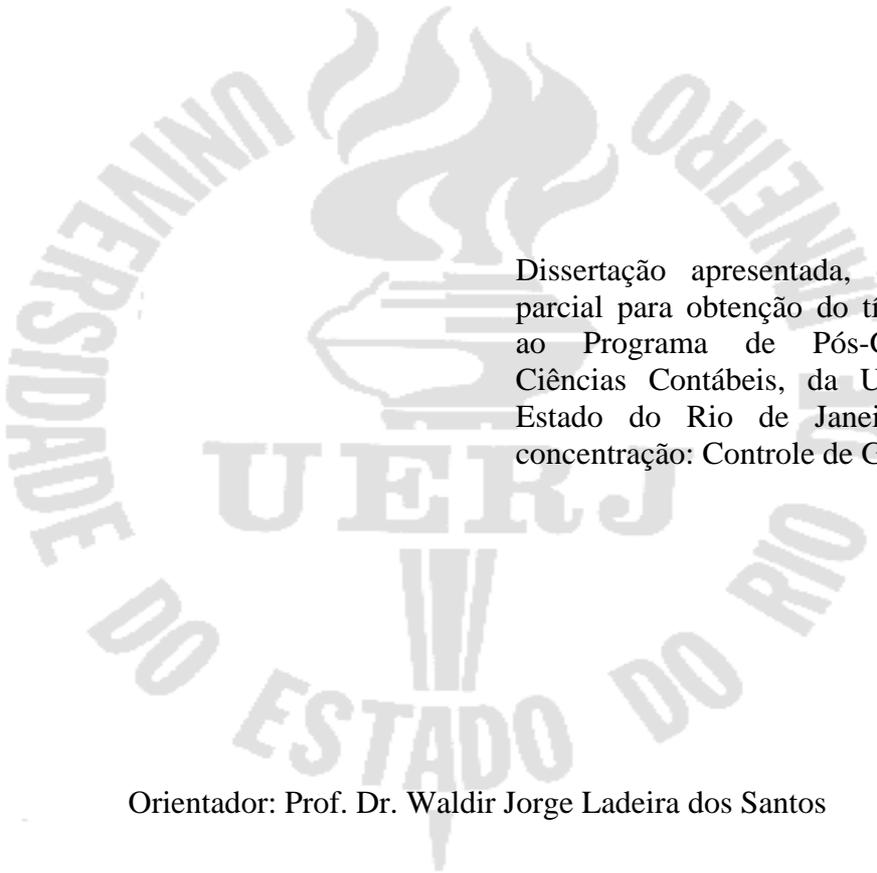
Custos no setor público e sua utilização como subsidio à tomada de decisão

Rio de Janeiro

2014

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones

Custos no setor público e sua utilização como subsidio à tomada de decisão



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

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2014

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

P124 Padrones, Kellen Gomes de Souza Almeida.
Custos no setor público e sua utilização como subsidio à tomada de decisão / Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones. – 2014.
118 f.

Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.83-87.

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

CDU 657.4(81)

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

Assinatura

Data

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones

Custos no setor público e sua utilização como subsidio à tomada de decisão

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

Aprovada em 17 de dezembro de 2014.

Banca Examinadora:

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

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

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Universidade de Brasília

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que me ensinaram o que aprendi: aos meus queridos através do amor; e aos meus desafetos através da dor.

Especialmente aos meus tios Rute e Edmilson, Esdras e Carla, pelo apoio nesse período, à amiga Ana Carolina por me apresentar o mundo acadêmico e ao meu orientador Waldir Ladeira, pela paciência, confiança e dedicação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me proporciona saúde, coragem e persistência que me possibilitam chegar até aqui.

Ao IFRJ e aos meus superiores diretos e indiretos que tiveram compreensão, paciência, tolerância e flexibilidade nos horários de trabalho me possibilitando cursar e concluir o mestrado com êxito.

Ao meu orientador Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos e ao coordenador do curso de Ciências Contábeis da UERJ, Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves, pela paciência, dedicação e por me conduzir nos caminhos da vida acadêmica e pesquisa de forma brilhante.

À Prof^a. Dr^a. Andréa Paula Osório Duque e a Prof^a. Dra. Branca Regina Cantisano dos Santos e Silva Riscado Terra pela oportunidade e confiança no ingresso ao mestrado, pela paciência, apoio e pelo aprendizado adquirido durante este período.

Ao Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha pelo aprendizado adquirido e pela parceria na contribuição na análise dos dados nos trabalhos realizados.

Ao Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas e a todos do setor de custos da Secretaria do Tesouro Nacional pelas contribuições institucionais para o desenvolvimento deste trabalho.

À CPRM, CONAB, a Marinha do Brasil, ao Comando da Aeronáutica, ao Ministério do Meio Ambiente e aos demais órgãos usuários do SIC pela contribuição à pesquisa que proporcionou a possibilidade da realização deste trabalho.

À família e aos amigos pelo apoio e compreensão nesse período, às vezes, conturbado que fez ausentar-me de alguns momentos importantes em suas vidas.

Aos amigos do mestrado pela parceria dos trabalhos desenvolvidos, em especial para a amiga Viviane Miranda e ao Mestre Robson Santos que, além da parceria nos trabalhos, contribuíram enormemente no meu aprendizado durante o curso.

À amiga e Mestre Ana Carolina Colares pelo apoio, pela ajuda e incentivo ao meu ingresso no mestrado, pela confiança em mim depositada quando nem eu mesma a tinha, por apresentar-me ao mundo acadêmico e pelos trabalhos realizados em conjunto.

À amiga de trabalho Ana Paula Lima por me ouvir, aconselhar e acalmar a minha ansiedade em diversos momentos desta etapa da minha vida.

Aos demais colegas de trabalho, a todos os servidores e demais professores do mestrado da UERJ e da FAF, meu muito obrigada!

RESUMO

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. *Custos no setor público e sua utilização como subsidio a tomada de decisão*. 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

Este estudo descreve a expectativa do órgão central com a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do governo federal, seus órgãos usuários, a motivação para utilização do sistema por estes órgãos e as possíveis dificuldades durante o processo de implantação. Para responder o problema de pesquisa, o estudo foi dividido em três etapas. A primeira etapa apresenta-se em revisão bibliográfica e entrevistas com o órgão central para identificar o estágio atual da implantação do SIC, os órgãos usuários do mesmo e a expectativa futura para a utilização deste sistema. Na segunda etapa identifica-se através de questionário, a motivação da utilização do SIC nos órgãos usuários. Na terceira e última etapa realiza-se um estudo de campo em cinco dos órgãos usuários do SIC para identificar o objetivo da utilização do SIC, suas possíveis dificuldades de implantação e se a informação gerada pelo SIC é utilizada para subsidiar a tomada de decisão. Verificou-se que poucos órgãos já estão estruturados para a utilização das informações extraídas do SIC como tomada de decisão. Porém, os que estão estruturados ainda o utilizam de forma incipiente e poucos utilizam para subsidiar a tomada de decisão, devido à baixa demanda do gestor por tais informações. Conclui-se com este estudo que o SIC é um instrumento que pode subsidiar a tomada de decisão e que alguns órgãos já estão estruturados para gerar esta informação auxiliando assim o gestor público a ter mais eficiência nos gastos com recursos públicos. No entanto, a cultura da utilização desta informação para a tomada de decisão ainda é incipiente e há indícios de que isto se deve a falta de cultura organizacional em utilizar tais informações.

Palavras-chave: Sistema de informação de Custos. Custos no setor público. Tomada de decisão.

ABSTRACT

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. *Costs in the public sector and its use as a subsidy decision making*, 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This study describes the organs users of cost information from the Federal Government and its implementation process, identifying the possible difficulties encountered in the implementation of the Information System Costs (SIC) and using the same process system to support decision-making. To answer the research problem, the study was divided into three stages. The first step presents interviews with the regulator to identify the current stage of implementation of the SIC, the organs of the same users and future expectations. In the second step the identification of the questionnaire, the use and purpose of use of the SIC users in the organs and in the third and last step is carried out a case study in some of the organs of SIC users to identify their use to subsidize decision making. It was found that few of the respondents are already structured for the use of information extracted from the SIC as decision making. But, those who are still using structured incipiently to support decision making. It is concluded from this study that the SIC is an important decision making tool and that some agencies are already structured to generate this information so helping public managers in their decision making. However, the culture of use this information for decision making is still in its infancy and there is evidence that this is due to lack of organizational culture using such information.

Keywords: information system costs. Costs in the public sector. Decision making.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Temporalidade legal sobre as normas contábeis.....	22
Figura 2 - Prazos legais x Manuais aplicados a Contabilidade Pública	25
Figura 3 - Modelo Conceitual de Custos aplicado ao Setor público	44
Figura 4 - Representação dos modelos que compõem o sistema de custos.....	45
Figura 5 - Estrutura da Demonstração de Custos Aplicada ao Setor Público – DCASP-LRF.	46
Figura 6 - Representação do Modelo do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público	46
Figura 7 – Organograma Setor de Custos STN	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Assuntos abordados pelas IPSAS.....	26
Quadro 2 - ABC x Custeio Tradicional.....	32
Quadro 3 - A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira.....	37
Quadro 4 - Órgão usuários do SIC	57
Quadro 5 - Órgãos usuários do SIC e respondentes da pesquisa.....	58
Quadro 6 - Órgãos em fase final de Implantação do SIC.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Representatividade da Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada	62
Gráfico 2 - BoxPlot das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de convergência NBCTS x IPSAS	27
Tabela 2 - Utilização do SIC	59
Tabela 3 - Percentual de Implantação do SIC.	59
Tabela 4 - Periodicidade de utilização do SIC	60
Tabela 5 - Funcionalidade x Qualidade do SIC.....	60
Tabela 6 - Grau de Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada	61
Tabela 7 - Análise estatística descritiva das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada	62
Tabela 8 - Motivação para implantação do SIC	63
Tabela 9 - Disponibilidade x Relatórios SIC.....	65
Tabela 10 - Eficácia SIC x Tomada de decisão.....	65
Tabela 11 - Eficiência SIC x Tomada de decisão.....	66
Tabela 12 - Efetividade SIC x Tomada de decisão	66
Tabela 13 - NBCts totalmente implantadas x Entidade pesquisada	67
Tabela 14 - Utilização da informação do SIC	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABM	Gestão de Custos Baseada em Atividades
ABC	Activity Based Costing = Custeio Baseado em Atividades
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
COMAER	Comando da Aeronáutica
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CPRM	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais
DAS	Gratificação para cargos de Assessoramento
DCASP	Demonstrativos contábeis aplicados ao setor público
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
ERP	Enterprise Resource Planning
ESAF	Escola Superior de Administração Fazendária
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
IFAC	International Federation of Automatic Control
IFRS	International Financial Reporting Standard
INMETRO	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
MPOG	Ministério do Planejamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCT SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OMPS	Organizações Militares Prestadoras de Serviços
PAT	Programa Anual de Trabalho
PCASP	Plano de contas aplicado ao setor público
POCP	Plano Oficial de contabilidade pública

SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICGESP	Infrasig de Informação e Gestão de Custos
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UNB	Universidade de Brasília
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 REFERENCIAL TEÓRICO	19
1.1 Breve histórico da Contabilidade Pública no Brasil e sua evolução	19
1.2 Contexto atual das normas contábeis no Brasil.....	24
1.3 A contabilidade de custos aplicada ao setor público	31
1.4 Implantação do Sistema de informação de custos no Brasil e no mundo.....	35
<u>1.4.1. EXPERIÊNCIA DA IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS EM OUTROS PAÍSES</u>	<u>39</u>
<u>1.4.2. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO BRASIL.....</u>	<u>42</u>
2 METODOLOGIA.....	48
2.1 Coleta de dados	49
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	52
3.1 Identificar a existência de um sistema de custos disponível na Administração Pública Federal e a expectativa da sua utilização.....	52
<u>3.1.1. ENTREVISTA COM SERVIDORES DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL</u>	<u>52</u>
3.2 Identificar os órgãos que utilizam o sistema de informação de custos disponível e sua forma de utilização para subsidiar a tomada de decisão.	56
<u>3.2.1. A APLICAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS</u>	<u>56</u>
3.2.1.1 Análise das respostas do questionário.....	61
3.3 Investigar as possíveis dificuldades da utilização do sistema de informação de custos para a tomada de decisão em pelo menos um órgão que dispõe do sistema, mas não o aplica para suas tomadas de decisões.	68
<u>3.3.1. ESTUDO DE CAMPO NA CONAB</u>	<u>68</u>
<u>3.3.2. ESTUDO DE CAMPO NO MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE</u>	<u>70</u>
3.4 Investigar o critério de utilização do sistema de custos para tomada de decisão em pelo menos um órgão que o utiliza para este fim.....	71
<u>3.4.1. ESTUDO DE CAMPO NA CPRM</u>	<u>71</u>
<u>3.4.2. ESTUDO DE CAMPO NO COMANDO DA AERONÁUTICA</u>	<u>73</u>
<u>3.4.3. ESTUDO DE CAMPO NA MARINHA DO BRASIL</u>	<u>76</u>
3.5 Análise consolidada do Estudo de campo realizados nos 5 órgãos escolhidos.....	78
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	80

<u>REFERÊNCIAS</u>	83
<u>APÊNDICE A - Entrevista 1 STN</u>	88
<u>APÊNDICE B – Entrevista STN</u>	94
<u>APÊNDICE C – Estrutura Questionário</u>	97
<u>APÊNDICE D – Estudo de caso CONAB</u>	104
APÊNDICE E– Estudo de caso Comando da Aeronáutica	108
APÊNDICE F– Estudo de caso Ministério do Meio Ambiente	111
<u>APÊNDICE G– Estudo de caso CPRM</u>	115
APÊNDICE H– Estudo de caso Marinha do Brasil	118

INTRODUÇÃO

A demanda crescente por transparência nos atos dos gestores públicos começa a se materializar por meio de normas legais que permitam sanções administrativas, políticas e judiciais. A contabilidade governamental deve acompanhar esta demanda no sentido de tornar-se mais evidente, transparente e com a veracidade necessária para que os demonstrativos contábeis representem a realidade dos fatos ocorridos em decorrência dos atos públicos (MAUSS; SOUZA, 2008).

Antes de 2008, as normatizações tinham um enfoque maior no controle orçamentário e atos públicos, colocando em segundo plano a aplicação dos princípios contábeis e gerando informações que nem sempre representavam a realidade do patrimônio público. Por este motivo, desde 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem modificando a sua normatização em relação à Lei nº 4.320/1964, por entender que ela deve ser compatível com os princípios contábeis e, também, por conta da mudança de interpretação em relação ao objeto da contabilidade pública.

Entende-se, que a contabilidade não serve apenas para o cumprimento da Lei nº 4.320/1964, mas também como instrumento auxiliar nas decisões gerenciais.

As mudanças que estão ocorrendo desde 2008, embora significativas, contemplam a adoção dos princípios contábeis que já eram utilizados na contabilidade privada há décadas e não eram utilizados na contabilidade pública devido a uma interpretação da Lei nº 4.320/1964 com viés mais voltado para o controle orçamentário.

Na percepção de Meneses e Peter (2012), o patrimônio, que é o principal objeto a ser estudado pela Ciência Contábil, tornou-se peça secundária, enquanto que o orçamento era foco prioritário para os registros dos fatos ocorridos na Contabilidade aplicada ao setor público. De acordo com os autores, na intenção de alterar esta situação, iniciou-se o processo de convergência as normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, que buscam tratar o patrimônio como o efetivo objeto da Contabilidade.

Com a implementação dessas mudanças iniciais, haverá quatro grandes desafios na contabilidade governamental: a convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público; o aperfeiçoamento dos controles nos órgãos públicos, especialmente na área patrimonial; a implantação do sistema de custos e a redefinição dos objetivos das áreas

relacionadas: Contabilidade, Auditoria Interna e Externa, Patrimônio, Orçamento Financeiro e Controle Interno.

A investigação sobre a implantação do sistema de custos e sua utilidade na tomada de decisão será o principal objeto de estudo dessa pesquisa.

Araujo (2011), na conclusão da sua pesquisa afirma que há um alto nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos do governo federal às teorias da contabilidade de custos, assim como a utilidade da ferramenta no processo decisório e o preenchimento da lacuna legal desde 1964.

Para chegar a essa conclusão em sua pesquisa, Araújo (2011) realizou 17 entrevistas com servidores da CGU, TCU, MF, MPOG e Serpro para identificar se a forma conceitual e tecnológica tinha aderência com a teoria da contabilidade de custos.

Mauss e Souza (2008) corroboram a pesquisa de Araújo quando menciona que o sistema de custos será o principal instrumento para que haja um controle gerencial eficiente e decisões mais precisas e fundamentadas, tanto para avaliar a qualidade do gasto público e os próprios gestores públicos quanto para um planejamento mais preciso.

Kaplan e Cooper (1998, p. 13), afirmam que “um sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e oferecer feedback econômico sobre a eficiência”. Apesar do autor está se referindo aos custos no setor privado, conceitualmente este também se aplica ao setor público uma vez que a eficiência é um princípio constitucional e a informação de custos servirá para subsidiar a melhoria da gestão pública.

Leone (2000, p. 25) corrobora com esta afirmação quando menciona 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”.

Dias et al. (2009) mencionam que a gestão de custos na administração pública tem sido apontada como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos, assim como também na avaliação de desempenho e economicidade. A posição dos autores é ratificada pelas legislações vigentes, onde tais práticas já deveriam estar sendo adotadas há décadas.

Dessa forma, considerando que o sistema de informação de custos (SIC) só foi homologado em março de 2010, a NBCT 16.11 que estabelece critérios para a implementação do sistema de custos em outubro de 2010 e a pesquisa de Araújo em 2011 sobre o SIC se

limitaram ao modelo conceitual. Este estudo visa corroborar pesquisas anteriores e investigar, com seus usuários, o grau de implantação da ferramenta, suas possíveis dificuldades e expectativas na sua utilização.

Sendo assim, com base no processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, bem como estudos relacionados ao tema (MENESES; PETER, 2012; MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010; GNISCI; 2010; DIAS *et al*, 2009; MAUSS; SOUZA, 2008), a presente discussão enseja o seguinte problema de pesquisa: **Qual a abrangência de aplicação do sistema de custos pelos órgãos do poder executivo federal?**

OBJETIVO GERAL

- Identificar o objetivo da utilização de um sistema de custos pelos órgãos usuários do sistema.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

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

- Identificar a existência de um sistema de custos disponível na Administração Pública Federal e a expectativa da sua utilização.
- Identificar os órgãos que utilizam o sistema de informação de custos disponível e a sua forma de utilização.
- Investigar as possíveis dificuldades da utilização do sistema de informação de custos em pelo menos um órgão que já esteja em fase final de implantação.
- Investigar o critério de utilização do sistema de custos para tomada de decisão em pelo menos um órgão que o utiliza para este fim.

Essa pesquisa busca identificar as dificuldades na implantação do SIC e visa contribuir para a melhoria da implantação do sistema de custos no governo federal e desta forma, o gestor público ter uma ferramenta tempestiva e eficaz para subsidiar as tomadas de decisões.

A dissertação está estruturada em quatro seções, além da introdução. A primeira seção aborda o referencial teórico, subdivido em breve histórico da Contabilidade Pública no Brasil e sua evolução, contexto atual das normas contábeis no Brasil e a contabilidade de custos aplicada ao setor público. Na segunda seção é abordada a metodologia e coleta de dados da investigação proposta. A terceira seção trata da análise de dados e a quarta seção, as considerações finais. Os autores consultados estão listados nas referências.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção se subdivide em três subseções: a primeira, a contabilidade pública e sua evolução, contempla o aspecto histórico da contabilidade pública no Brasil; a segunda, Normas e contexto atual, abordam as mudanças que estão acontecendo na contabilidade governamental e a terceira e última, descreve sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

1.1. Breve histórico da Contabilidade Pública no Brasil e sua evolução

Por muitos anos, no Brasil, não houve uma normatização adequada para nortear o gestor público quanto as suas limitações, obrigações e direitos em relação ao orçamento e a contabilidade pública. A primeira tentativa de normatização sobre o assunto, segundo Silva (1996), foi com a chegada de D. João VI a Colônia em 1808, quando foi instituído o Erário Régio -Tesouro - e criado o Conselho da Fazenda, com a finalidade de administrar, distribuir, contabilizar e assentar o patrimônio real e os fundos públicos.

Em 1824 e 1891 surgiram as primeiras Constituições que não traziam em seu conteúdo a questão orçamentária. A Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891, teve a sua importância, sendo mais tarde alterada pela Lei nº 30 que atribuiu poderes ao Ministério da Fazenda para conduzir o processo de elaboração da proposta orçamentária.

Com a Reforma Constitucional de 1926 passaram-se os poderes de elaboração do orçamento ao Poder Executivo, confirmada posteriormente pela Constituição de 1934 e normatizada pela Constituição de 1946, denominada de Planejamentista.

Em 17 de março de 1964, foi promulgada a Lei nº 4.320, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos de todas as esferas (União, Estados e Municípios). No dia 10 de março de 1986, pelo Decreto nº 92.452, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional, instituindo-se o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal.

E no dia 4 de maio de 2000 é sancionada a Lei Complementar nº 101 (mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), trazendo grandes mudanças que influenciaram no controle e na demonstração dos gastos públicos.

Dalfovo e Maçaneiro (2008, p. 4) afirmam que:

Com a promulgação da LRF inicia-se um marco definitivo no caminho da transparência e moralização da atividade pública brasileira, o que não era sem tempo. Esta Lei alterou definitivamente o comportamento dos administradores públicos quanto à forma de gerirem o patrimônio público.

Cita a referida Lei, em seu artigo 1º, § 1 o seguinte: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [...]”(BRASIL, 2000).

Para Dalfovo e Maçaneiro (2008, p. 4) “ Equilíbrio orçamentário sugere a harmonia entre a disponibilidade financeira e as metas previstas e executadas, além de suas obrigações financeiras de longo prazo.”

De acordo com Chalfun (2001, p.7):

A LRF não se restringe ao tratamento do equilíbrio entre as receitas e despesas, no curto prazo. Ela trata com igual ênfase o endividamento, que só poderá ser equacionado no longo prazo. Entretanto, o enfoque gradualista adotado para a obtenção do equilíbrio das contas públicas consolidadas, no longo prazo, demonstra o entendimento do legislador de que as mudanças necessárias devem iniciar-se desde já e serem contínuas e progressivas no tempo.

Para Dalfovo e Maçaneiro (2008, p. 5):

A busca por uma solução que permita a administração pública executar seus programas com o respectivo suporte financeiro é constante. Não se encontrou até o momento uma fórmula prática que norteasse o gestor público na correta e eficiente missão de gerir os recursos para alcançar as metas. A programação financeira na gestão pública permitiria ajustar o fluxo de caixa à execução do Orçamento-Programa no atendimento de programas prioritários e na contenção do déficit público.

A Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 47 (posteriormente reforçada pelo artigo 74 da Constituição Federal) cita que “logo após a aprovação da Lei Orçamentária e com base nas limitações nela fixadas, o Poder Executivo irá aprovar um quadro de cotas trimestrais da despesa, onde cada unidade orçamentária ficará autorizada a utilizar.”

De acordo com Angélico (1995, p. 66):

[...] se a despesa não for programada, seus créditos orçamentários serão totalmente utilizados logo nos primeiros meses do ano, gerando em decorrência disso, déficit financeiro, uma vez que a entrada de recursos (receitas) realiza-se gradativamente, ao longo do exercício.

Dalfovo e Maçaneiro (2008, p.5) afirmam que:

O controle da programação financeira é utilizado com muita eficiência na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão responsável pela administração e utilização dos recursos que entram nos cofres do Governo Federal, provenientes principalmente dos tributos pagos pelos contribuintes.

A legislação em vigor (art. 5º do Decreto nº 93.874, de 23/12/86) corrobora com esta afirmação e descreve as competências da STN. Dentre elas, a competência de “aprovar a programação financeira de desembolso para o exercício, procurando ajustar as necessidades da execução do orçamento-programa ao fluxo de caixa do Tesouro.” (BRASIL, 1986)

Lima e Castro (2000), com base no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, afirmam que “as unidades orçamentárias registram mensalmente no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) suas previsões de programações financeiras para o mês seguinte”. Os autores mencionam ainda que o “cronograma de desembolso poderá ser reajustado de acordo com a abertura de créditos adicionais.”

Na LRF, em seu art. 8º, consta que: “é estabelecido que decorrido 30 dias da publicação do Orçamento-Programa deverá ser estabelecida a programação e o cronograma de execução de desembolso mensal.”

E o art. 9º da LRF complementa:

Se no final de um bimestre for verificado que o montante arrecadado não suprir as necessidades das metas estabelecidas, os Poderes e o Ministério Público promoverão a limitação dos gastos através da restrição da emissão de empenhos (formalização dos gastos), só sendo restabelecida a normalidade no momento em que houver sinais de crescimento na arrecadação da receita (art. 9º da LRF.).

Gonçalves (2001, p.37) cita que “os gestores públicos estarão sujeitos às sanções do Código Penal, da Lei 10.028/00, de Crimes Fiscais e do Decreto nº. 201/67, além de outros diplomas legais.”

Dalfovo e Maçaneiro (2008) afirmam que “o modelo adotado pela STN age com rigidez no controle de seus gastos, provendo medidas enérgicas, até seu pronto restabelecimento financeiro”. Esta afirmação é ratificada pela imposição legal conforme pode ser observado no § 4º do artigo 9º da LRF onde é citado que “até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo deverá demonstrar em audiência pública o cumprimento das metas fiscais relativos a cada quadrimestre” (BRASIL, 2000).

Para demonstrar melhor a evolução histórica da contabilidade pública no Brasil, a Figura 2, resume a temporalidade dos principais fatos que tem influência direta ou indireta neste contexto.

Figura 1 - Temporalidade legal sobre as normas contábeis



Fonte: STN, 2013.

Como pode ser observado, apesar da obrigatoriedade legal desde 1964, só em 2015 tem-se a previsão de que a contabilidade aplicada ao setor público esteja convergida aos padrões internacionais e encontra-se em processo de implantação.

1.1 A Contribuição do Sistema de Informação de Custos na Governança da Administração Pública Brasileira.

A partir dos conceitos de Governança Pública e estudos anteriores sobre o tema permitirá melhor análise do cenário atual no Brasil e entender de que forma o Sistema de Informação de Custos se enquadra nesse contexto.

O entendimento de Kissler e Heidemann (2004, p. 482) sobre governança pública é:

Sob a ótica da ciência política, a governança pública está associada a uma mudança na gestão política. Trata-se de uma tendência para se recorrer cada vez mais à autogestão nos campos social, econômico e político, e a uma nova composição de formas de gestão daí decorrentes.

Löffler (2001, p. 212) entende que:

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Pereira (1998, p. 32) menciona que:

O neoliberalismo surgiu de uma reação contra a crise fiscal do Estado e por isto passou a se identificar com cortes nos gastos e com o projeto de reduzir o “tamanho” do Estado. Logo, porém, tornou-se claro para as administrações social-democratas que o ajuste fiscal não era proposta de cunho ideológico, mas condição necessária para qualquer governo forte e efetivo. Este fato, somado à óbvia superioridade da administração pública gerencial sobre a burocrática, levou governos de diferentes orientações ideológicas a se envolverem em reformas administrativas, quase todas visando a duas metas: redução dos gastos públicos a curto prazo e aumento da eficiência mediante orientação gerencial, a médio prazo.

Os três autores em suas pesquisas realizadas em épocas distintas possuem o mesmo entendimento sobre a governança no setor público, a importância da eficiência dos gastos públicos e que isto representa uma mudança no conceito da gestão pública.

Para Idalberto Chiavenato (1994, p. 70), eficiência é “uma relação entre custos e benefícios.”, ou seja, “melhor utilização dos recursos disponíveis”. E a eficácia é “o alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis”.

Castro (2006, p.5) conceitua efetividade na administração pública comparando com os conceitos de eficácia de outros autores e conclui que:

A efetividade, na área pública, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população. Ou seja, ela é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta indica se o objetivo foi atingido, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.

Kissler e Heidemann (2004, p. 487) afirmam que “Entre as concepções administrativas do novo modelo de gestão, o cálculo dos custos dos serviços foi o que mais avançou como componente de controle operacional.”

Desta forma a implantação do sistema de informação de custos no governo federal vem contribuir para que este novo modelo de gestão seja implantado no Brasil, visando uma administração pública mais gerencial e eficiente.

Kissler e Heidemann (2004, p. 489) corroboram quando afirma que: “A “economicização” do setor público, em nosso entendimento, fortalece a perspectiva da governança pública e estimula novos arranjos institucionais entre atores estatais e sociais.”

Sendo assim, conclui-se que os estudos anteriores realizados sobre o tema corroboram com a ideia que para a obtenção de eficiência na administração pública, permeia pela mudança do modelo de gestão para uma visão mais gerencial.

1.2. Contexto atual das normas contábeis no Brasil

Por muitos anos, a forma de interpretação da Lei nº 4.320/1964 não foi adequada aos princípios contábeis, visando mais o orçamento público e sua execução. Passadas mais de quatro décadas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e demais atores, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), as universidades e órgãos de controle, perceberam tal fato e vem tomando medidas para que a contabilidade pública passe a ser tratada separadamente do orçamento público, uma vez que ambos têm finalidades diferentes.

Desta forma, a STN, na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, com base nos dispositivos legais: Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis para a consolidação das contas públicas nos três níveis de governo. E tal padronização inicia-se com a elaboração do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que se apresenta em consonância com as “Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil”, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2004, p.7) com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implantação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

O referido documento estabelece três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macros objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, cujas implantações deverão ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e instituições que atuam de forma direta ou indireta, com a Contabilidade aplicada ao Setor Público:

- a) Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- b) Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- c) Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O produto que emerge dessa construção coletiva, fruto de parcerias e debates no âmbito do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto pelos volumes I a V conforme Figura 3:

Figura 2 - Prazos legais x Manuais aplicados a Contabilidade Pública

ORÇAMENTÁRIOS (MCASP PARTE I)	Integralmente a partir de 2012
PATRIMONIAIS (MCASP PARTE II)	Gradualmente a partir de 2012, integralmente até o final do exercício de 2014.
ESPECÍFICOS (MCASP PARTE III)	Integralmente a partir de 2012
PCASP (MCASP PARTE IV)	Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014
DCASP (MCASP PARTE V)	Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014

Fonte: STN, 2013.

Os prazos de implantação de tais procedimentos contábeis, orçamentários e patrimoniais, foram estabelecidos conforme portaria STN nº 828/2011 e 753/2012.

Segundo Silva (2009), ao final deste processo de construção das Normas voltadas para o setor público (NBCT - SP) espera-se a convergência às 26 normas internacionais editadas pelo International Federation of Automatic Control (IFAC).

De acordo com o CFC (2010), a missão da International Federation of Accountants (IFAC), é

“servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância.”

Segundo o CFC (2010) para a realização desta missão o IFAC “constituiu o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) para desenvolver normas contábeis de alta qualidade para uso na preparação de demonstrações contábeis para fins gerais por entidades do setor público”.

Desta forma, as normas internacionais foram criadas para que todos os processos e operações contábeis adotados por órgãos públicos e autarquias estejam adequados aos padrões internacionais, similares ao modelo de International Financial Reporting Standard (IFRS) aplicado na iniciativa privada, só que adequado aos órgãos públicos, já que a contabilidade governamental tem suas peculiaridades.

Surge, assim, às normas internacionais de contabilidade pública, a International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), conforme Quadro 1, que versam sobre os seguintes aspectos:

Quadro 1 - Assuntos abordados pelas IPSAS (continua)

IPSAS nº 01	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 02	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS nº 03	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros
IPSAS nº 04	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 05	Custos de empréstimos
IPSAS nº 06	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS nº 07	Investimentos em Coligadas
IPSAS nº 08	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS nº 09	Receitas de transações com Contraprestação
IPSAS nº 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS nº 11	Contratos de Construção
IPSAS nº 12	Estoques
IPSAS nº 13	Opções de Arrendamento Mercantil
IPSAS nº 14	Eventos Subseqüentes
IPSAS nº 16	Propriedade para Investimento
IPSAS nº 17	Ativo Imobilizado
IPSAS nº 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS nº 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas

Quadro 2 - Assuntos abordados pelas IPSAS (conclusão)

IPSAS nº 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não-gerador de Caixa
IPSAS nº 22	Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS nº 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS nº 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS nº 25	Benefícios a Empregados
IPSAS nº 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS nº 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS nº 28	Instrumentos Financeiros : Apresentação
IPSAS nº 31	Ativo Intangível

Fonte: Adaptado de SILVA, 2009.
(conclusão)

No entanto, as normas internacionais ainda não foram integralmente regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A pesquisa que realiza uma análise comparativa entre as NBCTS e as IPSAS (MACÊDO et al., 2012, p. 439) revela o percentual de convergência das NBCTS em relação as IPSAS, conforme demonstrado na Tabela 1. Cabe ressaltar que neste estudo não foi abordado a norma 16.11, que foi aprovada pela resolução CFC nº 1366 de 25/11/2011, vigorando a partir de 01/01/2012.

Tabela 1 - Percentual de convergência NBCTS x IPSAS

NBCTSPs	Tópicos Conceituais	Total de tópicos válidos (a)	Tópicos contemplados pelas IPSAS correspondentes (b)	Percentual de convergência (b/a) x 100
NBCT 16.1	2 a 10	9	4,29	47,67%
NBCT 16.2	2 a 13	12	6,5	54,17%
NBCT 16.3	2 a 6	5	3,67	73,40%
NBCT 16.4	2 a 11	10	1	10,00%
NBCT 16.5	1 a 25	24	0	0,00%
NBCT 16.6	2 a 41	40	27,7	69,25%
NBCT 16.7	2 a 8	7	5	71,43%
NBCT 16.8	2 a 12	11	1	9,09%
NBCT 16.9	2 a 16	15	7,63	50,87%
NBCT 16.10	1, 4 a 40	38	15,5	40,79%

Fonte: MACÊDO et al, 2012.

Sendo assim, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público foi elaborado buscando promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil que ficou esquecida, por alguns anos.

O estudo de Greco (2009) corrobora essa ideia quando afirma que:

Existem estruturas conceituais para a contabilidade societária que orientam a emissão de normas contábeis, tanto a nível nacional, quanto internacional; entretanto, a contabilidade pública no Brasil não elaborou formalmente uma estrutura conceitual até o momento. Existem normas específicas emitidas pelos diversos organismos reguladores, não havendo estudos sobre fonte conceitual de tais normas, como a estrutura conceitual de contabilidade pública ou referencial conceitual.

Segundo Silva (2009), as NBCT - SP tem por objetivo a uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio.

Nas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, editado pelo CFC em 2012, são descritos, na íntegra, as 11 normas da NBCT - SP, que no decorrer deste capítulo, poderão ser observados de forma mais sintética, o conteúdo das mesmas, nas próximas páginas.

A NBCT - SP 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade governamental.

Esta norma conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Delimita como seu objeto ao patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio: à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.2 trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. No tocante a classificação dos elementos patrimoniais, a NBCT 16.2 estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento). (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.3 trata do planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados. A NBCT 16.3 define Plano como:

O conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível

estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.4 trata das transações no setor público. Esta norma caracteriza como transação no Setor Público:

Os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.5 trata do registro contábil. E estabelece:

Critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.5 dá ênfase à estruturação do sistema de informação contábil no momento em que cita que este deve possuir plano de contas que contemple:

- Terminologia das contas e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertencem a natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento de cada uma das contas (circunstâncias de débito e crédito, inversão ou não de saldos, se transporta saldo para o exercício seguinte, etc.);
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

A NBCT - SP 16.6 trata das Demonstrações Contábeis e estabelece:

Como Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.7 trata da Consolidação das Demonstrações Contábeis e conceitua:[^]

Unidade Contábil Consolidada como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. (CFC, 2012)

A LRF prevê em seu artigo 56 que as Contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente.

A NBCT - SP 16.8 trata do Controle Interno aplicável às entidades públicas, objetivando: “garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil.” (CFC, 2012)

Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende: “o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público” (CFC, 2012), com a finalidade de:

- Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.9 trata da Depreciação, Amortização e Exaustão e estabelece: “critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.” (CFC, 2012)

A NBCT - SP 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público e estabelece: “critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.” (CFC, 2012) Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

A NBCT – SP 16.11 que foi aprovada em audiência pública em 18/10/2010, conforme informações constantes no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), determina que o processo de implantação do sistema de informações de custos (SICSP) deve ser sistemático e gradual, respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos que podem ser:

- i) Identificação dos objetos de custos;
- ii) Identificação dos custos diretos;
- iii) Alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
- iv) Identificação dos custos indiretos;
- v) Escolha do modelo de alocação dos custos indiretos deve observar sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício;
- vi) Tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado.

Para Alonso (1999), com os sistemas de informações existentes, o governo não sabe o quanto cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades agregam

valor ao resultado final das ações de governo e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais.

Em resumo, o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos, sendo fundamental para se atingir uma alocação eficiente, o conhecimento de custos. Assim a NBCT 16.11 – SP representa um avanço na contabilidade pública.

1.3. A contabilidade de custos aplicada ao setor público

Meirelles (1998) entende a eficiência como é um dos deveres da administração, corroborando o art. 37 da CF que define como um dos princípios da administração pública, a eficiência. Desta forma Meirelles (1998, p.87) define que:

Todo agente público tem o dever legal de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade.

Para Di Pietro (1999, p.92), o princípio da eficiência apresenta-se em dois aspectos.

A forma de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atuações e atribuições, para lograr os resultados melhores. Assim como em relação ao modo racional de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, idem quanto ao intuito de alcance de resultados na prestação do serviço público.

Desta forma, conclui-se que os serviços públicos devem atender as necessidades da sociedade. Para atingir o almejado, é necessário ter qualidade nos gastos públicos que pode ser obtido quando os princípios constitucionais, principalmente, eficiência e economicidade estiverem presentes na administração pública. Consequentemente, avaliando a melhor relação custo/benefício para os serviços públicos prestados.

Elevar a relação custo/benefício na administração pública significa ter controle dos seus custos para melhor gerenciá-los. A Contabilidade Gerencial pressupõe Contabilidade de Custos, pois esta dispõe de ferramentas que auxiliam no processo de tomada de decisão.

Martins (2003, p.142) afirma que a contabilidade de custos surgiu tendo por objetivo inicial resolver os problemas de mensuração dos estoques e dos resultados. Porém, com o decorrer do tempo, esta passou a ser encarada como forma de auxílio à missão gerencial. É

neste sentido que a contabilidade de custos se aplica a administração pública, no auxílio para a tomada de decisão gerencial.

Sobre o papel da Contabilidade Gerencial para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, Silva (1997, p. 37) observa:

É inquestionável a grande utilidade da contabilidade gerencial na administração pública, pois graças a ela é possível passar do plano global da entidade para planos específicos dos produtos, das funções, dos centros de responsabilidade das operações, e deste modo atender, não só às necessidades dos administradores, como também, responder à sociedade sobre os caminhos percorridos pelos recursos que colocam à disposição do Tesouro, com vistas ao atendimento das necessidades coletivas.

Silva (1997, p. 45, grifo nosso) ainda considera que: “[...] mesmo diante da dificuldade da avaliação monetária dos efeitos dos programas sociais, os entes públicos que se utilizam de algum método de custeio têm logrado melhor êxito administrativa e financeiramente.”

Embora não se tenha chegado ao patamar desejado, tanto a Contabilidade Pública brasileira como a Administração Pública Federal não se encontram mais no mesmo estágio, quando da produção dos respectivos trabalhos.

Alonso (1999) descreve o sistema de custeio como sendo o mais apropriado para a administração pública. Para o autor, a apuração de custos no setor público contribui para a identificação das atividades que adicionam ou não valor ao usuário do serviço e para combater eficazmente desperdícios.

Pedroso e Quintana (2007) entendem, também, que o ABC é o que melhor se adequa às especificidades do setor público. Pois, facilita a análise estratégica de custos relacionados com as atividades, que mais impactam o consumo de recursos da administração. Segundo os autores, esse método de custeio é um instrumento gerencial capaz de fornecer informações sobre a alocação dos custos, o que proporciona à administração pública maiores condições de análise e acompanhamento das ações governamentais para a otimização do resultado.

Martins *et al.* (2006, p. 54) também consideram o método ABC como a ferramenta de gestão de custos mais adequada para o setor público, como segue:

Essa novidade apresentada por Cooper e Kaplan (criadores do método de Custeio Baseado em Atividades – ABC) deixará mais clara uma nova forma de administrar [...] na administração pública [...] que [...] seja utilizada para transpor a barreira de uma antiga concepção de gerenciamento [...]

Alonso (1999) elaborou quadro comparativo (Quadro 2) com as características do ABC e do custeio tradicional, quando aplicados no setor público, disposto a seguir:

Quadro 3 - ABC x Custeio Tradicional

Gestão de custos ABC/ABM	Controle de despesas e custeio tradicional
Os custos são determinados pelas atividades e pelos <i>cost drivers</i> .	Os custos são determinados pelos centros de custos e pelos critérios de rateio.
Poderá ser uma inovação introduzida pela reforma administrativa.	Típico do modelo tradicional de administração pública.
Finalidade principal: Melhorar o desempenho das organizações governamentais.	Finalidade principal: Controle da despesa, assegurando a legalidade dos atos de gestão.
Mostra as causas do mau desempenho e como melhorá-lo.	Mostra que há mau desempenho, mas não identifica as causas.
Parametriza a função alocativa do governo, gerando indicadores de eficiência e eficácia. Ênfase nos resultados e nos custos unitários	Parabeniza a política fiscal. Ênfase nos insumos (pessoal, compras, contratos etc.) e nos agregados fiscais.
Influencia o comportamento dos gestores das organizações governamentais.	Influencia basicamente os sistemas administrativos (financeiro, orçamentário e de controle interno).
<i>Accountability</i>	Impessoalidade
Responsabiliza pessoalmente os gestores/dirigentes.	Responsabiliza os sistemas (financeiro, orçamentário e de controle interno).
Não obrigatoriedade legal: Não tem obrigatoriedade legal, mas é de alto interesse para a administração.	Obrigatoriedade legal: É de uso obrigatório, conforme o disposto na Constituição Federal, na lei federal nº 4.320/64 e demais disposições legais.

Fonte: ALONSO, 1999, p. 53.

Assim, Alonso (1999) procurou evidenciar (Quadro 3) as vantagens para a administração pública em se utilizar o método ABC, quando comparado com o custeio tradicional. Em contrapartida, Cardoso, Aquino e Bitti (2011) ponderam:

A indicação de um determinado modelo sem considerar as idiosincrasias de cada unidade do governo não tem recebido muita acolhida na comunidade científica. A razão deste questionamento se justifica pelo fato das unidades do governo ocupar inúmeros setores da sociedade, cada qual com pacotes distintos de insumos, processos e produtos gerados para a sociedade. Variam ainda em termos de prioridade para verbas e projetos, seja por questões técnicas prioritárias ou da própria estrutura de poder (ocasional ou não). (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, p.16).

Cardoso, Aquino e Bitti (2011) sintetizam a proposta de um *framework*, isto é, uma estrutura conceitual básica, para o sistema de informação de custos no setor público, cuja implantação deve ser flexível (flexibilidade) e gradual, mediante a adoção do regime de competência.

“O *framework* tem como principal função ser suporte e guia para a adoção e o aprimoramento da informação de custos no setor público, incluindo novas definições ainda não explicitadas que venham a ser demandadas pelos usuários” (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, p. 1572). Entretanto, os autores observam que não há consenso no meio acadêmico quanto ao seu conteúdo:

Para que a implantação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne uma realidade, não basta exigência legal nem a definição de um framework, é necessário que os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

Por último, o *framework* deve funcionar como uma espécie de documento-guia, em duas direções: i) regulação, onde devem ser definidos os princípios gerais para o desenvolvimento de padrões contábeis; e ii) informação, onde deve ser estabelecido o conteúdo informacional dos relatórios para os seus usuários. (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, p.15).

Além da visão de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) sobre a importância da informação de custos para melhorar a eficiência da gestão dos recursos públicos, ainda tem-se a previsão legal sobre o assunto. A primeira manifestação do legislador brasileiro de tratar a questão de custos na administração pública, direta ou indireta, foi assentada com a edição da Lei 4.320/64. Esse dispositivo legal estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nesse sentido, Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 41) destacam: A preocupação com a contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei no 4.320, de 1964, em vigor ainda hoje [...] No seu art. 85, ela determina:

Art. 85 — Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, **a determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifo nosso)

Na época em que foi editada a Lei 4320/64, o Estado brasileiro ainda se fazia presente, por meio do monopólio, na prestação de alguns serviços públicos, tais como: distribuição de água, tratamento de esgoto e fornecimento de energia elétrica.

O art. 85, da referida lei, sobre a determinação dos custos dos serviços industriais, refere-se aos citados serviços públicos. Conforme assinalam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 41):

Os serviços industriais especificados no artigo referiam-se ao fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia. A lei determinava ainda a criação de uma contabilidade.

Por sua vez, a Contabilidade Pública para Mauss e Souza (2008) é o ramo da contabilidade geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução das

entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública.

A Contabilidade Pública é regulada pela lei 4320/64 e aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público). De acordo com Lima e Castro (2000, p.16), também excepcionalmente pelas empresas públicas, quando essas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

Em atendimento ao art.51 da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi criado o Sistema de Contabilidade Federal (Decreto nº 3.589/00), que relata que:

A Secretaria do Tesouro Nacional como Órgão Central fica responsável por esse Sistema, que tem dentre suas competências a normalização dos aspectos contábeis, orçamentários e patrimoniais do Governo Federal, além de promover um processo de integração com as áreas de contabilidade dos Estados e Municípios.

Sendo assim, a contabilidade de custos também possui a incumbência de complementar as informações da contabilidade pública e proporcionar maior transparência dos atos públicos à população. Assim como, servir de parâmetro para determinar uma gestão pública eficiente.

1.4. Implantação do Sistema de informação de custos no Brasil e no mundo

Ao longo da última década houve alguns estudos importantes sobre o tema, dentre eles, no que tange às diretrizes teóricas conceituais, o trabalho de Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental” que contribuiu para o desenvolvimento teórico do Sistema de Informação de Custos (SIC). Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, uma importante contribuição foi à tese de Holanda (2002): Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP. Experiência essa que contribui para o aperfeiçoamento e criação do Sistema de custos (SIC).

Os trabalhos foram defendidos na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e, não obstante, oriundos de reflexão

teórica acadêmica, ambos foram também experimentados no governo do Estado de São Paulo entre os anos de 1996 a 2002 e, também, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010).

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), segundo informação no site¹, afirma que:

Utilizam dados dos sistemas estruturantes de governo como base para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros. O SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público. Sua implantação atende ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (STN, 2014)

No entanto a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos já possui base legal desde 1964, conforme pode ser observado no Quadro 3.

¹ STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sistema-de-informacoes-de-custos2>>. Acesso em: 1 out. 2014.

Quadro 4 - A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira

Legislação	Artigos
Lei nº 4.320/1964	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. 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 financeira comum.
Decreto-Lei nº 200/1967	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.879/1986	Art. 137. “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Lei nº 9.724/1998	Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar, com base no disposto no § 8º do art. 37 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, como Organizações Militares Prestadoras de Serviços – OMPS as Organizações Militares da Marinha que atendam ao seguinte: [...] V – apuração de custos por processo contábil específico.
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I – disporá também sobre: [...] e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...] § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: [...] v- fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
Lei nº 10.180/2001	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; Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos. § 1º Ao fixarem os valores a serem transferidos, conforme o disposto neste artigo, os entes nele referidos farão análise de custos , de maneira que o montante de recursos envolvidos na operação seja compatível com o seu objeto, não permitindo a transferência de valores insuficientes para a sua conclusão, nem o excesso que permita uma execução por preços acima dos vigentes no mercado.
Acórdão nº 1078/2004 do TCU	“determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos , que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”.
Decreto nº 6.976/2009	Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...] VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: [...] XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...]

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

Conforme observado no Quadro 3, o sistema de custos tem previsão legal desde 1964, desta forma Monteiro *et al* (2011, p.17), questionam:

Considerando que a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava parcialmente contemplada nos artigos 85 e 99 da Lei nº4320 de 17 de março de 1964 e totalmente contemplada no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e sendo esta mesma obrigatoriedade legal explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, os questionamentos decorrentes são: Por que a administração pública federal não havia ainda construído e disponibilizado o seu sistema de informação de custos? Por que, passados exatos 46 anos após a primeira lei (a de nº4320) e 10 anos após o reforço da LRF, ambas com promessa de punição aos gestores pelo seu descumprimento, só em março de 2010 o sistema de informação de custos do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão?

Apesar do questionamento sobre a ausência de um sistema de custos por 46 anos, mesmo após sua imposição legal, Monteiro *et al.* (2011, p.18) afirmam que:

Para uma análise adequada das relações de causa e efeito deste fenômeno, e considerando o volume dessas informações, seria necessária a redação de outro artigo, inclusive para não se cometer injustiças com vários pioneiros que já, dentro de seus universos setoriais, trabalhavam com informações de custos na administração pública federal, mesmo na administração direta; apesar do governo federal não fornecer a informação de custos nos seus sistemas estruturantes. Como exemplo, sem a preocupação de apresentar uma lista exaustiva, podemos citar as Forças Armadas e o Ministério da Educação.

No entanto, Monteiro *et al.* (2011, p.18) expõem em linha gerais alguns fatores que contribuíram para a não implantação do sistema anteriormente:

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

Nesse sentido, Silva (1997) corrobora e sinaliza a importância da utilização dos conceitos de custos na administração pública:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades 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. (SILVA, 1997, p. 45, grifo nosso).

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) reforçam a necessidade de mensuração e evidenciação de custos no setor público, como segue:

Sem que se conheçam os custos, é impossível avaliar se os resultados obtidos em diferentes áreas de atuação das organizações governamentais poderiam ser substancialmente melhorados, ou se poderiam ser alcançados com um menor emprego de recursos humanos, materiais e financeiros. (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 988, grifo nosso).

Silva (1997) e Alonso (1999) também corroboram o entendimento que há dificuldade de se implantar sistema de custos na administração pública. Enquanto o primeiro atribui o fato ao atual estágio da contabilidade pública no Brasil, o segundo entende que se trata de uma questão cultural e, porque não, econômica.

Mauss e Souza (2008) corroboram os comentários de Monteiro et al. (2011) e demais autores (Silva, 1997; Alonso, 1999; Resenha, Cunha e Bevilacqua, 2010) sobre a não implantação de um sistema de custos anteriormente, quando em sua obra cita que no Brasil, o governo federal discute desde 2005, através da comissão interministerial de custos instituído pela portaria 945, que de acordo com a STN (2014) estabelece as diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos federal e que tal iniciativa foi motivada em resposta ao acórdão 1078/2004 do TCU.

Na pesquisa de Mauss e Souza (2008) consta que algumas instituições públicas brasileiras foram pioneiras em relação ao assunto. As citadas como exemplo pelos autores foram: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares prestadoras de serviço (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de luz Síncrontron, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ), Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu-MEC), Banco Central do Brasil, Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). Dentre elas, se destacando o Banco Central do Brasil, onde seu sistema foi implantado e colocado em operação em 2003. E afirmam também que no âmbito municipal, o Rio de Janeiro iniciou a implantação do seu sistema em 2002.

1.4.1. Experiência da Implantação de Custos em outros países

Já no cenário mundial, Mauss e Souza (2008) afirmam que outros países também possuem dificuldade de implantação do sistema de custos na administração pública. Dos países mencionados pelos autores: EUA, Portugal, Inglaterra, Austrália, Uruguai, Nova Zelândia, Canadá, Reino Unido, Itália, Alemanha e Holanda. Os mais avançados sobre o tema são: Holanda, Canadá, Nova Zelândia, Austrália e EUA.

Nos EUA, segundo Mauss e Souza (2008), utiliza-se o método de custeio ABC e serve como base para a elaboração e controle orçamentário, assim como para a precificação dos serviços públicos. Além de fixar objetivos, metas e responsabilidades, combinados com estratégia de avaliação e premiação por desempenho em programa de governo denominado: Governo por resultados.

Em Portugal, está havendo uma grande reforma no sistema de informações contábeis público que se materializa com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). O POCP tem por objetivo trazer a gestão pública mais próxima do modelo empresarial, assim como utilizar as informações de custos para a precificação dos serviços públicos. Contudo a implantação do sistema de custos em Portugal ainda se encontra na fase inicial, (MAUSS; SOUZA, 2008).

Na Inglaterra também há indícios, segundo a pesquisa de Mauss e Souza (2008), que o governo tem se esforçado para modificar a cultura do serviço e do modelo de gestão pública, mas constata que será um trabalho em longo prazo.

Já na Austrália, o estudo de Mauss e Souza (2008) indica que a contabilidade de custos é utilizada como base para a utilização de um orçamento por resultado. E ainda serve de instrumento comparativo com os preços de mercado. Desta forma, o governo australiano conseguiu implantar a sua gestão pública por resultados.

O Uruguai por sua vez, ainda segundo a pesquisa de Mauss e Souza (2008), ensaiou a implantação de um sistema embasado no custeio ABC com o intuito de verificar os custos e ineficiências transferidas de uma unidade para outra e o resultado total de cada serviço prestado pelo poder público. No entanto, em 2006, a implantação do programa foi suspensa pelo governo uruguaio, sob a alegação de que novas prioridades foram estabelecidas pelas autoridades governamentais.

A Nova Zelândia foi apontada por Mauss e Souza (2008) como o país que tem o modelo de custos mais avançado em termos de informação gerencial para a atividade pública. O governo local reconhece a importância da contabilidade de custos para a transparência, apuração e informação da eficiência e economicidade da atividade pública.

Gnisci (2010) corrobora com Maus e Souza (2008) em seu estudo, sobre pesquisas realizadas nos 50 primeiros países mais desenvolvidos no ano de 2009 e publicados em periódicos acadêmicos internacionais e na língua inglesa, sobre a descrição de experiências internacionais relacionadas à implantação e ao uso de sistemas de informação de custos na administração pública, destacou a Nova Zelândia como um país com projeção singular, quando afirma:

Dentre os diversos países elencados nesta pesquisa, um deles ganha projeção singular embora se caracterize como uma nação territorialmente menor que o Brasil e com uma população significativamente menor. A Nova Zelândia, considerando se a caracterização supracitada é um dos países que apresenta a realização de uma considerável reforma nos sistemas de informações contábeis preservando a coerência e sistematização imprescindível ao processo. (GNISCI, 2010, p. 43).

Gnisci (2010) afirma ainda que dentre todos os países que buscam o New Public Management (Novo Gerenciamento Público), a Nova Zelândia destaca-se devido à absorção de um sistema completo que começa a ser discutido nos fins da década de 1970, devido à “necessidade de avançar nas melhorias do serviço público preconizando a busca pela competência de seus órgãos, dirimindo demasiados custos e monitorando ativos destinados à gestão pública” e como consequência disto Gnisci (2010) afirma que a economia deste país, “sofreu radicais modificações para se adaptar ao sistema”, gerando privatizações e reavaliação da carga tributária a fim de melhorar a confiabilidade do investidor em relação ao seu “risco país”.

Já o modelo canadense, como relata Mauss e Souza (2008), possui um forte enfoque em resultados, o que possibilita a avaliação do desempenho público e, conseqüentemente, da eficiência e eficácia da gestão pública, utilizando a informação de custos para fundamentar o planejamento e a tomada de decisões antes da execução dos projetos de governo, visando assim à economicidade por meio de uma análise de custo-benefício e da possibilidade de terceirização das atividades.

No Reino Unido, Mauss e Souza (2008) verificou em seu estudo que utiliza a informação de custos para medição de desempenho, o orçamento é baseado em custos, o custo é base para se criar informação para gestão, a informação de custos mensura a utilização eficiente do capital e do recurso investido, a informação de custos também é utilizada para apuração do custo x benefício das decisões tomadas pelos gestores para otimizar os recursos públicos e, ainda, produz informações para fixar preços das taxas e tarifas públicas.

No entanto, no estudo do Gnisci (2010) observou-se que no Reino Unido apresenta-se ao processo de maneira vagarosa, tendo como objetivo a “conquista de respeitabilidade pelos

gestores e demais agente visando uma ruptura cultural com práticas de gestão outrora utilizadas.” Completa ainda afirmando que:

O carro chefe das mudanças foi a observação difícil do value for money nas caixas, viu-se também a limitação da modalidade no que concerne aos controles de gestão por desempenho e a importância de identificação de custos dinamizando a objetividade de avaliação das metas de governo (GNISCI, 2010, p. 48).

Na Itália, segundo Mauss e Souza (2008) na época da pesquisa, estavam implantando uma nova gestão pública que evolui de um modelo burocrático para um gerencial que enfatizará o planejamento, a tomada de decisões e o controle interno. E para ter êxito na implantação, o objetivo principal do governo italiano é: mudar a cultura de gestão e construir um sistema de controle econômico para propiciar que as decisões governamentais sejam baseadas em valores de custos.

A Alemanha, segundo Gornas e Hoek (2003, citado por MAUSS e SOUZA , 2008, p. 38), estava construindo um novo modelo de gestão orçamentária e de sistema contábil, ainda em ambiente de teste, sendo necessário para o sucesso do projeto, a utilização de uma sofisticada tecnologia da informação, calcada em apropriados softwares de Enterprise Resource Planning (ERP).

Por fim, o último país analisado por Mauss e Souza (2008), a Holanda, já possui há muito tempo o seu sistema gerencial, que vem sendo aperfeiçoado ao longo dos anos, até chegar a um sistema que possibilitasse um governo baseado em resultados, utilizando o orçamento como meio ou instrumento para a mensuração de desempenho.

Gnisci (2010) corrobora com o estudo de Mauss e Souza quando afirma:

Vários países estão adotando, gradativamente as propostas do ideário conhecido por New Public Management (Novo Gerenciamento Público) que tem por prerrogativas as diluições do sistema burocrático da máquina estatal no intuito de melhor eficácia e funcionamento. Pode ser observado que a implantação de um sistema de custos na administração pública é uma preocupação mundial para a melhoria da gestão dos recursos públicos.

Observa-se que a preocupação na implantação de um sistema de custos na administração pública e as dificuldades encontradas nesse processo é mundial.

1.4.2. Implantação do Sistema de Custos no Brasil

O Brasil, assim como os demais países, também está em fase de implantação do sistema de informação de custos. Além dos normativos que oferece amparo legal desde 1964, em 9 de março de 2011, a STN publicou a sua Portaria nº 157, que dispõe sobre:

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

A STN (2014) complementa que:

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do Sistema de Informações de Custos (SIC), enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas.

Posteriormente foi publicada a Portaria STN 716/2011 que define as atribuições do órgão central e das setoriais. No art. 2º desta portaria são definidos como atribuições do órgão central:

- I – Estabelecer normas e procedimentos referentes ao Sistema de Custos do Governo Federal no que compete a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;
- II – Manter e aprimorar o Sistema de Informações de Custos – SIC para permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- III – Definir, elaborar e orientar a produção de relatórios gerenciais que permitam gerar informações que subsidiem o processo de avaliação dos custos dos órgãos bem como a tomada de decisão
- IV – Definir, acompanhar e orientar os processos de integração aos sistemas estruturantes e sistemas internos dos órgãos setoriais;
- V – Dar apoio e supervisionar as atividades dos órgãos setoriais, com o intuito de auxiliar na elaboração de informações consistentes;
- VI – Disponibilizar, em meios eletrônicos, instruções, procedimentos, metodologias de cálculo, recomendações técnicas e outros instrumentos que auxiliem o desempenho das atividades nos órgãos setoriais;
- VII – Prestar, quando solicitado, suporte técnico aos órgãos de Estados e Municípios, bem como de organismos internacionais com vistas à melhoria das informações prestadas por estas entidades;
- VIII – Promover a realização de capacitação, por meio de treinamento e apoio técnico, visando a disseminação de conhecimentos;
- IX – Promover, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação dos órgãos setoriais e entidades da administração pública federal.
- X – Propor alterações em rotinas contábeis com vistas ao aperfeiçoamento da informação do sistema de custos;
- XI – Elaborar estudos na área de custos e qualidade do gasto público com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades da administração pública federal;
- XII – Propor alterações em sistemas que compõem a base de dados do Sistema de Informações de Custos – SIC gerenciados por outros órgãos;
- XIII – Gerenciar o cadastro de usuários do Sistema de Informações de Custos – SIC.

No art. 3º desta portaria são definidas as atribuições das setoriais que diz:

- I – Apurar os custos dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física (Decreto 93.872/86 art. 137 §1º);
- II – Prestar apoio, assistência e orientação na elaboração de relatórios gerenciais do Sistema de Informações de Custos – SIC das unidades administrativas e entidades subordinadas;
- III – Apoiar o órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal;
- IV – Elaborar e analisar relatórios oriundos do Sistema de Informações de Custos – SIC;

- V – Elaborar relatórios analíticos, com o uso de indicadores de custos, tendo por base os relatórios do Sistema de Informações de Custos – SIC;
- VI – Subsidiar os gestores do órgão com informações gerenciais, a partir do Sistema de Informações de Custos - SIC, com vistas a apoiá-los no processo decisório;
- VII – Promover, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação das unidades administrativas e entidades subordinadas;
- VIII – Elaborar estudos e propor melhorias com vistas ao aperfeiçoamento da informação de custo;
- IX – Solicitar, ao órgão central, acesso ao Sistema de Informações de Custos – SIC;
- X – Promover a disseminação das informações de custos nas entidades subordinadas;
- XI – Prestar informação/apoio na realização de exames de auditorias que tenham por objeto os custos dos projetos e atividades a cargo do órgão;
- XII – Comunicar a autoridade responsável sobre a falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo (Decreto 93.872/86 art. 137 §2º);
- XIII – Elaborar os relatórios de análise de custos que deverão compor a Prestação de Contas do Presidente da República, conforme as orientações do Tribunal de Contas da União.

O modelo conceitual do SIC é oriundo da tese de Machado (2002) que sugere a utilização do método de custeio direto devido ao seu custo benefício na geração da informação e utiliza a despesa liquidada que segundo Machado (2002), estas podem ser consideradas como custo após algumas reclassificações e ajustes adequados. Sendo assim, o SIC adotou a seguinte lógica para chegar ao valor do custo partindo das informações oriundas dos sistemas estruturantes:

Figura 3 - Modelo Conceitual de Custos aplicado ao Setor público



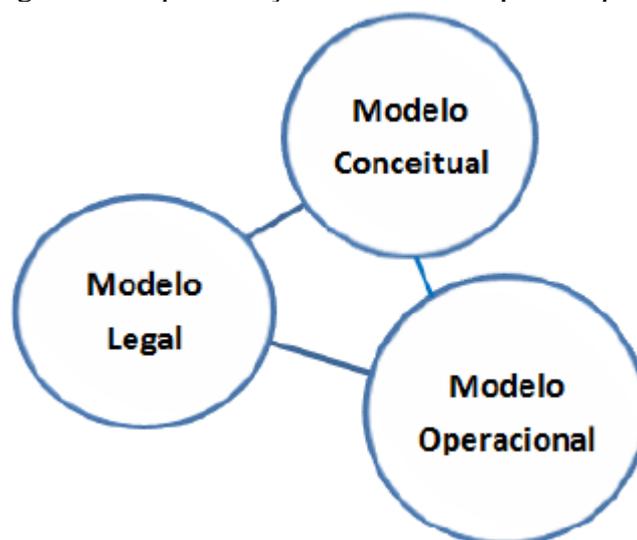
Fonte: Escola Superior de Administração Fazendária - ESAF (2014)

Avanços nos estudos sobre custos no setor público deram origem ao Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP que é um sistema de propriedade da UNB desenvolvido com base na tese de Dantas em 2013 sob o tema “Um Modelo de Custo Aplicado ao Setor Público sob a Visão da Accountability”, sendo um de

seus objetivos a definição de um modelo de custo e gestão aplicado a Estados e Municípios. (Dantas, 2014).

Dantas (2014) demonstra com a figura 3, os modelos que compõem o sistema de custos. O modelo legal sendo o amparo que constam nas legislações, decretos e portarias já mencionadas, o modelo conceitual seria o estudo utilizado para a criação dos sistemas de informação de custos, sendo a tese de Machado (2002) para o sistema de informação de custos, o SIC que está sendo implementado no Governo federal e a tese de Dantas (2013) para o Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP para os estados e municípios. Sendo o modelo operacional, o produto destes estudos que se materializou no SIC e SICGESP.

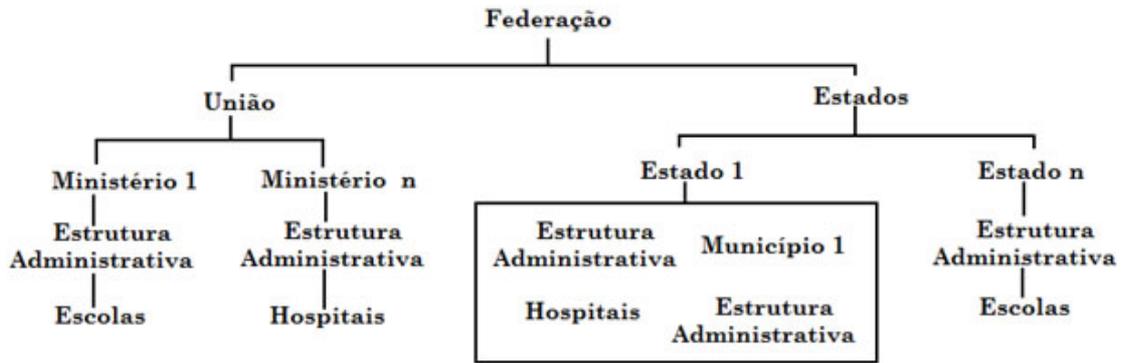
Figura 4 - Representação dos modelos que compõem o sistema de custos



Fonte: Dantas (2014)

Desta forma, com informações fidedignas dos sistemas estruturantes, o Sistema de Informação de Custos - SIC e o Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP, podem ser utilizado como instrumento de comparabilidade da informação o que permitirá a construção de demonstrações que atendam os dispositivos legais. A figura 2 pode ilustrar melhor o alcance da demonstração proposta:

Figura 5 - Estrutura da Demonstração de Custos Aplicada ao Setor Público – DCASP-LRF



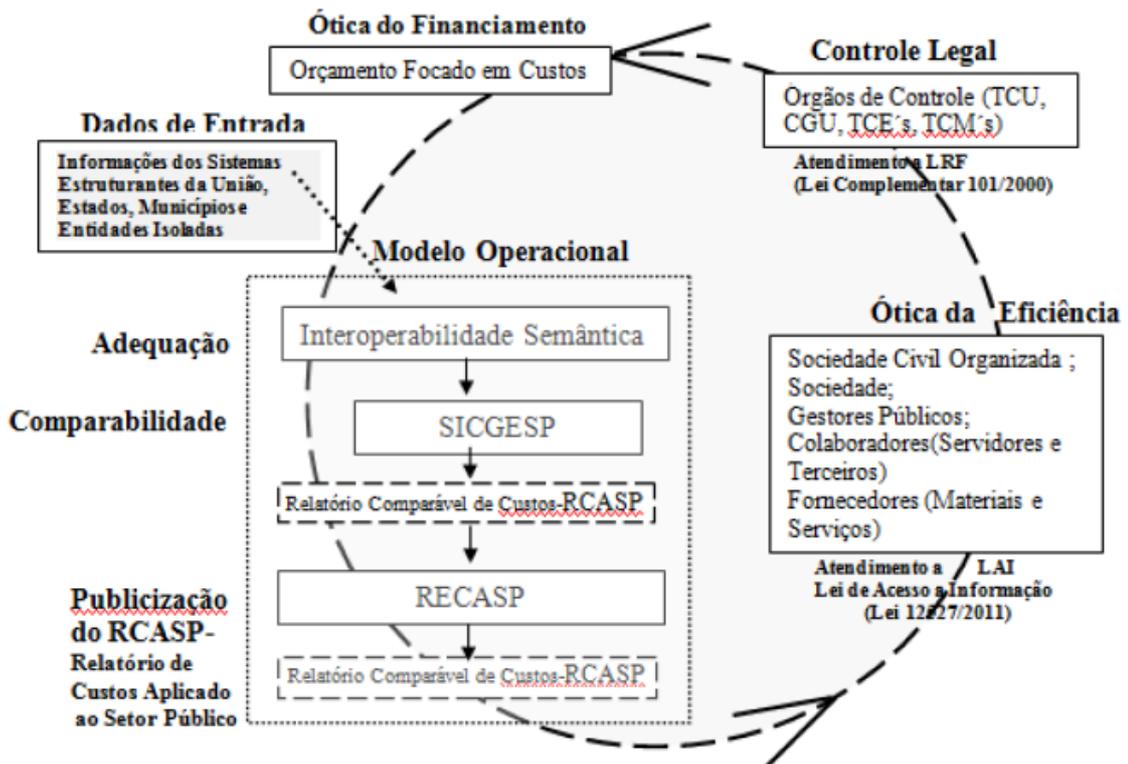
Fonte: Universidade de Brasília-UnB

Dantas (2014) define o custo comparável afirmando que:

O custo comparável é caracterizado pela medida sistêmica de avaliação e desempenho do sistema de custos e gestão aplicado ao setor público. Sendo definido como a informação resultante da aplicação do modelo conceitual que permite calcular o custo das atividades operacionais no nível mais detalhado da organização. Pode ser utilizado da mesma forma pelos demais gestores, e por fim, decorrência, envolve todos os servidores do processo de busca da eficiência.

Dantas (2014) demonstra o modelo conceitual do SICGESP através da figura 4:

Figura 6 - Representação do Modelo do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público



Fonte: Dantas (2014)

Sendo assim, podemos observar a existência de sistema de informação de custos para todos os entes da federação. Araújo (2011) buscou pesquisar o nível de aderência do modelo conceitual do SIC às teorias da contabilidade de custos, através de uma pesquisa qualitativa que deu origem às entrevistas realizadas com servidores envolvidos no desenvolvimento do sistema. A sua pesquisa contribui concluindo que o SIC preenche a lacuna legal desde 1964 e que há um alto nível de aderência do seu modelo conceitual às teorias da contabilidade de custos. E ainda, afirma 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 quaisquer métodos de custeio abordados na literatura[...];
- [...] A informação gerada será útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas [...];
- [...] Promovendo-se a análise de 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 do 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.

Araújo (2011) conclui ainda que 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.

Desta forma este estudo visa contribuir e corroborar com a pesquisa de Araújo (2011) e demais estudos, identificando o objetivo da utilização do SIC na administração pública.

2. METODOLOGIA

Esta seção aborda a metodologia adotada e como é realizada a coleta de dados.

Segundo Beuren (2010, p.34), a metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

Tendo em vista a incipiência do tema proposto, bem como o limitado campo científico na área de controle gerencial no setor público, este estudo se classifica como exploratório. 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.

Para Vergara (1998), a pesquisa exploratória é realizada quando:

“A investigação exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem não comporta hipóteses, que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa” (VERGARA, 1998, p. 45).

Adicionalmente, é também classificado como descritivo, uma vez que visa analisar os recursos alocados nos órgãos usuários do Sistema de Informação de Custos do poder executivo federal. Destaca-se que a pesquisa descritiva é caracterizada por [...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto (CHAROUX, 2006, p. 39).

Segundo Vergara (2007), a pesquisa pode ser classificada como descritiva quando:

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2007, p.47).

Sendo assim, a pesquisa também é classificada como quanti - qualitativa, pois apesar de não utilizar ferramentas estatísticas para responder o problema de pesquisa proposto (PEREIRA, 2010), essa abordagem será aplicada na análise dos dados coletados por meio da aplicação de entrevista e questionário.

Adicionalmente Pinsomneault e Kraemer (citado por Freitas et al, 2000, p. 106) afirma que uma pesquisa survey é “a obtenção de dados, geralmente através de questionário, que

obtem dados ou informações sobre características, informações e opiniões sobre determinado grupo ou pessoas”.

Desta forma, objetiva-se trazer para as instituições pesquisadas o benefício da informação visando à melhoria da gestão pública e, conseqüentemente, da qualidade do gasto público. Informação essa ainda tão pouco utilizada e difundida nos órgãos públicos, apesar de sua importância para a tomada de decisão, como afirmam Gama, Duque e Almeida (2014):

(...) pode-se considerar que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais ainda irá percorrer um longo caminho até que todo o processo de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público esteja completo (...) novas políticas de disseminação do sistema sejam adotadas pelo governo para que a convergência seja de fato concluída. Para futuras pesquisas, sugere-se analisar as conseqüências das normas em vigor e adaptadas, compreender as restrições à aplicação pelos contadores públicos e investigar conflitos de interesses na elaboração dos números contábeis.

Na próxima seção abordaremos como foi realizada a coleta de dados.

2.1. Coleta de dados

A primeira etapa da pesquisa foi realizada através de uma entrevista com dois servidores do setor de custos da STN para identificar os órgãos que utilizam o sistema de informação de custos (SIC) e qual a expectativa do órgão responsável, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), pela sua implantação, sobre a utilização do sistema e das informações extraídas do mesmo pelos seus usuários em relação à utilidade do SIC como instrumento para auxiliar na tomada de decisão e melhoria no controle.

Buscando atingir o objetivo proposto, a primeira etapa foi baseada em um estudo com base no método dedutivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica - documental e uma entrevista ao setor de custos da Secretaria do Tesouro Nacional.

A pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi descrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (LAKATOS; MARCONI, 2008). Adicionalmente, a pesquisa documental será baseada principalmente em legislações sobre o tema, tais como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A escolha do método deve-se à eficácia de sua aplicação no cotidiano da Ciência Contábil.

Com base no resultado da entrevista realizada em 29-05-2011 conforme consta na íntegra no Apêndice A e B, foi elaborado um questionário para investigar a utilização do sistema e das informações extraídas deste nos órgãos que já o utilizam. O questionário foi dividido em três grandes grupos: Características do Respondente, Informações sobre utilização e Implantação do SIC e Informações sobre a percepção do respondente sobre a contabilidade de custos no órgão, conforme consta no apêndice C.

No primeiro grupo, Característica do Respondente, objetivou-se traçar o perfil do respondente e as perguntas foram sobre a idade, órgão que trabalha, se exerce cargo comissionado e em que nível hierárquico, tempo de serviço na administração pública, cargo, nível de escolaridade e setor de atuação.

No segundo grupo, Informações sobre utilização e Implantação do SIC, objetivou-se verificar a percepção sobre a importância da utilização das informações extraídas do SIC e se o usuário tem conhecimento técnico sobre o assunto. Alguns exemplos de perguntas abordadas nesse grupo são: se o órgão já utiliza o SIC, qual o grau de implantação, a frequência de utilização, a finalidade da informação, a qualidade da informação gerada, se o usuário já teve treinamentos sobre o assunto, sobre a utilidade dos relatórios. O questionário na íntegra consta no apêndice C.

No terceiro e último grupo, e Informações sobre a percepção do respondente sobre a contabilidade de custos no órgão, objetivou-se verificar sobre a utilização das informações para a tomada de decisão, o custo x benefício da implantação do sistema e se tais informações auxiliam para avaliação da gestão pública. Uma das principais perguntas deste bloco está na percepção do usuário sobre a eficiência, eficácia e efetividade, assim como a percepção da responsabilização dos maus gestores mediante análise dos dados extraídos do SIC e a expectativa futura sobre a utilização da informação com a finalidade de controle e tomada de decisões. . O questionário na íntegra consta no apêndice C.

A segunda etapa da pesquisa foi realizada por meio de aplicação de questionários tendo como público alvo os usuários do SIC, a lista de usuários foi fornecida pela STN em 26-09-2013 e constavam na listagem 172 usuários distribuídos em 32 órgãos. Foram realizados pré-testes do questionário, com a equipe do setor de custos da STN e alguns acadêmicos da área contábil aplicada ao setor público, para validar seu conteúdo e minimizar efeitos de distorção da informação coletada.

O pré-teste foi realizado com envio do mesmo para servidores, entre analistas, pesquisadores e coordenadores da área de custos da STN, assim como acadêmicos da UERJ, dentre eles mestrandos e professores doutores que tem a sua linha de pesquisa voltada para a

área pública. Durante a fase de pré teste os profissionais e pesquisadores fizeram um análise do questionário e as sugestões de melhoria para melhor entendimento do usuário foram aceitas e realizadas antes do início da pesquisa.

A pesquisa foi realizada com toda a população usuária do SIC, conforme relação disponibilizada pela STN. Obteve-se resposta de representantes de 29 órgãos dos 32 órgãos usuários, que representa 90,25% dos órgãos usuários.

Gil (1999) destaca que o *survey* se caracteriza pela solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. A estrutura do questionário aplicado encontra-se no Apêndice C.

Pinsomneault e Kraemer (citado por Freitas et al, 2000, p. 106) afirmam que uma pesquisa *survey* com propósito descritivo se identifica quando “descreve algum fenômeno na população ou nos seus subgrupos” e ainda, “ se a percepção dos fatos está ou não de acordo com a realidade”.

Fink (citado por Freitas et al, 2000, p. 105) afirma que uma das principais características do método *survey* é “produzir descrições quantitativas de uma população e faz uso de um instrumento pré definido”

Após a coleta de dados dos órgãos usuário do SIC, verifica-se o órgão com maior percentual de implantação e maior periodicidade na utilização do sistema. Realiza-se um estudo de campo para identificar a forma de utilização do sistema e da informação gerada por ele neste órgão e suas possíveis dificuldades de implantação como ferramenta para a tomada de decisão.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Aqui é apresentado o resultado da pesquisa que foi dividida em 3 etapas: A primeira é a realização da entrevista com dois servidores do setor de custos da STN, a segunda é a aplicação de questionário com os usuários do SIC e a terceira e última um estudo de campo com alguns desses órgãos para investigar as dificuldades da implantação do SIC e a utilização das informações extraídas do SIC para subsidiar a tomada de decisão.

Com base na pesquisa realizada será abordado nos próximos itens o resultado encontrado para responder aos objetivos específicos desse estudo.

3.1. Identificar a existência de um sistema de custos disponível na Administração Pública Federal e a expectativa da sua utilização.

Para atingir este objetivo foi realizada entrevista com 2 servidores do setor de custos da STN, sendo o entrevistado 1 o gerente substituto da área e o entrevistado 2, pesquisador na área de custos da UNB cedido para ocupar a função de analista da área.

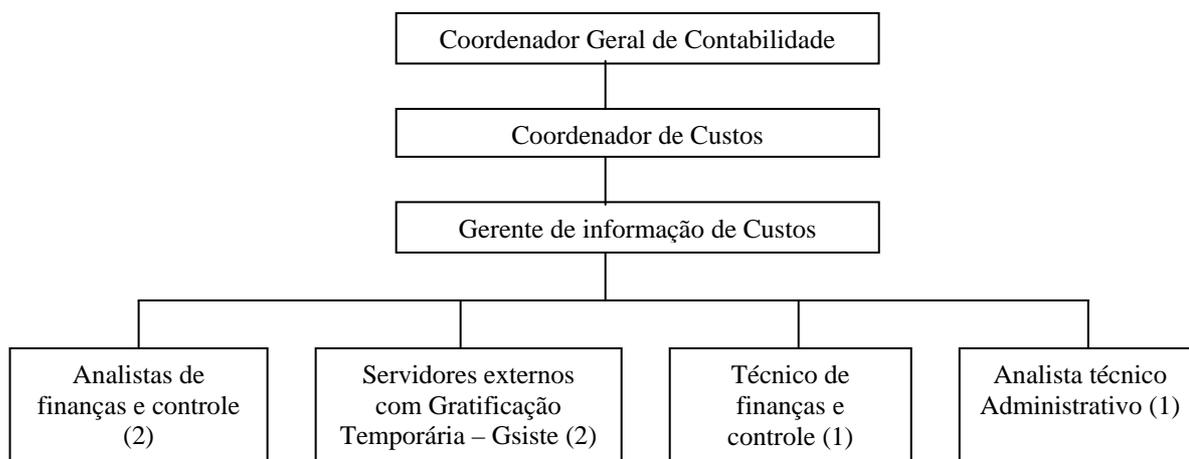
3.1.1. Entrevista com servidores da Secretaria do Tesouro Nacional

Nesta etapa da pesquisa foi realizada uma entrevista com dois representantes do setor de custos da STN, órgão responsável pela implantação do SIC, para identificar o cenário atual deste projeto. A pesquisa serviu como base para a elaboração do questionário aplicado aos órgãos usuários do sistema, assim como foi uma norteadora para a elaboração do referencial teórico da mesma.

Na entrevista realizada foi possível identificar a expectativa do órgão central sobre a utilização do SIC e a estrutura do setor de custos da STN.

A estrutura do setor de custos da STN é assim composta conforme figura 4:

Figura 7 – Organograma Setor de Custos STN



Fonte: A Autora, 2014

Atualmente a STN é a gestora do SIC junto ao SERPRO que é o serviço de dados do Governo Federal. Desta forma, o SIC possui dois níveis de acesso, a versão *desktop* que permite modificações no sistema e a versão *web* para consultas. Os servidores da STN possuem acesso a ambos, os demais apenas ao acesso à versão *web*. A STN também possui o papel de orientar os usuários quanto à utilização do sistema em caso de dúvidas e prestar suporte técnico quando necessário.

Os entrevistados 1 e 2 estimaram que até 40 órgãos e até 300 usuários estaria utilizando o SIC e que em sua maioria membros dos órgãos setoriais, excepcionalmente estuda-se outro tipo de usuário para a utilização do SIC.

Ao perguntar ao entrevistado 1 sobre o objetivo da criação do SIC e quais são seus usuários, o mesmo responde que:

É um instrumento que propicia o interesse aos órgãos de controle. Para quem estuda custos, um acadêmico ou um gestor de custo, necessita de uma informação fidedigna, comparável e acima de tudo que possa propiciar uma tomada de decisão. Claro que tendo uma informação fidedigna e comparável, nada impede que os órgãos de controle comparem estruturas similares e seus custos, a utilização dos recursos públicos para programas de trabalho similares. Desta forma, ele também pode ser um instrumento para o planejamento do orçamento. Também é preciso entender que hoje o bom gestor consegue fazer mais com menos. O recurso é escasso e eu vejo sempre a apresentação do diretor geral da ESAF, o Alexandre Mota, que é sempre feliz na colocação dele quando diz: A via hoje não é mais por aumento de arrecadação e sim pelo que podemos controlar. Sendo assim a informação é importante. Como exemplo podemos imaginar duas instituições de ensino, com o mesmo recurso para o mesmo plano de trabalho, porque uma gastou mais e a outra menos? Desta forma, se é comparável, a informação interessa ao órgão de controle e também subsidia a tomada de decisão.

O entrevistado 2 complementa esta informação quando define a estrutura de custos em duas partes: sistema de informação e sistema de gestão da informação.

O SIC está disponibilizado para os usuários das setoriais. A estrutura do sistema de custos se divide em: Sistema de informação, que é o modelo operacional e o software que é quem coloca o modelo operacional para funcionar, e tem o sistema da gestão da informação. O órgão central, STN, é quem consolida e coordena todo o processo, define normas e mantém o sistema comparável. Abaixo do órgão central, tem os ministérios que são as setoriais e abaixo as seccionais. Hoje o SIC está disponibilizado para as setoriais e a proposta atual é que os usuários fiquem restritos apenas as setoriais.

Quanto ao treinamento aos usuários do SIC, o entrevistado 1 responde que houve um treinamento inicial para o comitê de custo que estão se transformando ou já se transformaram em órgãos setoriais. Porém, atualmente há uma descontinuidade do treinamento periódico devido ao quantitativo de servidores lotados na gerência de custos da STN e que para solucionar este problema está sendo desenvolvido um convênio com a UNB para que os profissionais e pesquisadores da UNB possam ser disponibilizados e capacitados para atuar como multiplicadores nos demais órgãos.

Os entrevistados 1 e 2, afirmam que o modelo conceitual utilizado pelo SIC é o método direto e que as informações que vem do SIC vem de outros sistemas estruturais, como o SIAFI, SIASG, SIOP e SIAPE. A partir do conjunto de informações obtidas por este sistema é que vamos conseguir gerar a informação de custos. As informações patrimoniais estão registradas no SIAFI, afirma o entrevistado 1.

Quanto ao estágio de implementação atual do SIC, os entrevistados 1 e 2, afirmam que o sistema já atende ao objetivo proposto nos órgãos setoriais e está evoluindo para atender os órgãos seccionais. A projeção para o futuro é que todos os órgãos e de todos os poderes (executivo, legislativo e judiciário) utilize o SIC e o entrevistado 1 complementa dizendo que *“acredito que com o tempo, assim como aconteceu com o SIAFI, haverá um momento que a utilização do SIC será obrigatório para todos”*

O entrevistado 1 cita como principal obstáculo, a necessidade de reestruturação dos órgãos para evitar a sobrecarga de trabalho e a mudança de cultura organizacional nos servidores para melhor obtenção das informações, isto se deve por ser um tema novo na administração pública, apesar de sua necessidade

O entrevistado 1 considera como vantagem do SIC:

O SIC é um instrumento didático, intuitivo, que permite ao gestor uma informação comparável, fidedigna, possibilitando uma melhor análise sobre os acontecimentos na sua UG, propiciando relatórios com nível de qualidade melhor que os demais sistemas podem proporcionar, dando uma visão clara da necessidade que temos em ajustar a nossa execução. Por isso vejo de maneira muito positiva a ideia e a construção de um sistema como o SIC, porque como eu já falei, o aumento de arrecadação é bastante complicado, então a solução é um controle melhor dos gastos.

E as desvantagens do SIC mencionada pelo entrevistado 1:

Bom, acho que ainda há carência de integração com outros sistemas, mas isso é um processo contínuo e gradual. Temos um limite de senhas infelizmente, mas estamos trabalhando para aumentar a quantidade de senhas. Estas seriam as desvantagens.

Sobre as vantagens e desvantagens do SIC, o entrevistado 2 corrobora com a essência da visão do entrevistado 1, complementando:

A grande vantagem é ter um sistema de gestão. Ter informações comparáveis em todos os níveis. A mesma informação comparável a nível estratégico e a nível de diretoria e seção. Então é uma lógica de pensar custos no governo inteiro, no qual eu possa tomar decisões estratégicas e avaliar como ela está sendo desenvolvida em todos os órgãos e uma maneira simples de informar isso a toda cadeia operacional do setor público. Essa é a grande vantagem do modelo conceitual adotado.

Desvantagem eu não vejo nenhuma, apenas dificuldades que seria a implementação de um sistema de gestão numa instituição do tamanho do governo, devido a sua complexibilidade e volume, devido ao seu “faturamento” de três trilhões por ano, com o número de servidores que possui e espalhados pelo Brasil inteiro.

Sobre a expectativa sobre o SIC no futuro, o entrevistado 1 afirma:

Que este instrumento seja utilizado pelo gestor, possa servir para a tomada de decisão, para poder gerir a informação gerada. A elaboração de relatórios periódicos, não só para o usuário como para a cúpula, relatórios apresentáveis. Eu vejo o SIC, talvez possa ser viagem minha, mas vejo como um instrumento que a presidente da república possa olhar e analisar a solicitação de recursos e sua viabilidade. Uma administração melhor do recurso e perceber as melhores práticas, por exemplo, por eu ser um órgão central eu me limito em disponibilizar o sistema para que outro possa utilizar. O céu é o limite para quem utilizar aquela informação. A ideia é que o sistema também possibilite ver que o recurso está sendo destinado e utilizado da maneira correta. Acompanhar as etapas início, meio, fim e quantificar essas questões. Como determinados programas, tipo minha casa, minha vida, construção de estradas, etc. Outro sonho que eu tenho é esta informação ser acessível pelo cidadão, o cidadão tem acesso a dados muito técnicos. Imagina o ministério do transporte conseguir dizer a sociedade o custo do quilômetro rodado no norte, nordeste, sul, ter essa comparabilidade. O céu é o limite para tudo isso e sou muito otimista em acreditar que a informação do SIC poderá propiciar tudo isto. Esse seria o mundo ideal e acredito que um dia isto vai acontecer.

O entrevistado 2 corrobora com esta expectativa quando diz:

Espero que ele venha a ser à base de uma nova visão de gestão pública. Que ele consiga num futuro próximo trabalhar com a informação do custo comparável como insumo para o processo de tomada de decisão.

Observa-se que há uma expectativa positiva na implantação do SIC na administração pública para melhoria da tomada de decisão pelo gestor, assim como para auxiliar os órgãos de controle na execução das suas tarefas. Identificou-se que a dificuldade principal encontra-se na complexibilidade e volume de uma instituição do tamanho do governo com um faturamento de aproximadamente três trilhões.

Na pesquisa de Mendes e Filho (2002) sobre a implantação de sistemas integrados em empresas do setor privado menciona que as dificuldades na sua implantação acontecem quando há um planejamento do projeto inadequado, não há equipe experiente para execução

da implantação e a resistência da alta administração e dos funcionários na nova rotina de trabalho.

A pesquisa de Lima et al (2000, citado por MENDES E FILHO, 2002, p. 281) corrobora com este resultado quando afirma que “o sucesso da implantação de um sistema depende do alinhamento entre software, cultura e objetivos de negócio da empresa.” Afirma também que o comprometimento da alta administração é necessário para a obtenção de resultados satisfatórios na implantação, assim como a compreensão dos usuários neste processo de mudança.

Desta forma, os estudos anteriores corroboram com a visão dos entrevistados sobre a dificuldade no processo de implantação e suas expectativas de êxito.

3.2. Identificar os órgãos que utilizam o sistema de informação de custos disponível e sua forma de utilização para subsidiar a tomada de decisão.

Com base no resultado da entrevista realizada em 29-05-2011 foi elaborado um questionário para investigar se todos os órgãos usuários do sistema já estão com o mesmo implantado e utilizando as informações conforme expectativa da Secretaria do Tesouro Nacional.

3.2.1. A aplicação dos questionários

A segunda etapa da pesquisa foi realizada por meio de aplicação de questionários tendo como público alvo os usuários do SIC, com base na lista de usuários foi fornecida pela STN em 26-09-2013. Na listagem fornecida constavam 172 usuários, distribuídos por 32 órgãos, conforme Quadro 4.

Quadro 5 - Órgão usuários do SIC

Órgão	Total
AGU - Advocacia Geral da União	5
CGU - Controladoria Geral da União	8
CNJ - Conselho Nacional de Justiça	2
MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (CONAB e EMBRAPA)	7
MC - Ministério das Comunicações	3
MCID - Ministério das Cidades	1
MCT - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	5
MD - Ministério da Defesa	14
MDA - Ministério do Desenvolvimento Agrário	2
MDIC - Ministério do Desenvolvimento, indústria e Comércio Exterior	5
MDS - Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	2
ME - Ministério do Esporte	4
MEC - Ministério da Educação	5
MF - Ministério da Fazenda	30
MINC - Ministério da Integração Nacional	4
MJ - Ministério da Justiça	7
MMA - Ministério do Meio Ambiente	3
MME - Ministério de Minas e Energia	3
MPAQ - Ministério da Pesca e Aquicultura	3
MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	6
MPS – Ministério da Previdência Social	4
MPU - Ministério Público	1
MRE - Ministério das Relações Exteriores	4
MS - Ministério da Saúde	9
MT - Ministério dos Transportes	4
MTE - Ministério do Trabalho e Emprego	5
MTUR - Ministério do Turismo	6
PR - Presidência da República	11
SF - Senado Federal	3
STF - Superior Tribunal Federal	1
STM/JM - Superior Tribunal Militar	1
TST - Tribunal Superior do Trabalho	4
Total geral	172

Fonte: A autora, 2014.

Foi enviado questionário eletrônico por e-mail para todos os usuários do SIC para investigar o objetivo da utilização do SIC em cada órgão. A maioria dos órgãos usuários são os ministérios e órgãos de controle no mesmo nível hierárquico na administração pública. Em alguns casos, órgãos vinculados a um determinado ministério também é usuário do SIC.

Nesses casos, em que os Ministérios possuíam órgãos usuários, foram agrupados aos seus respectivos Ministérios, como exemplo a CPRM no Ministério de Minas e Energia que é usuária do SIC, no quadro 6 está incluído no seu respectivo ministério. Desta forma obtiveram-se órgãos usuários e este foi considerada a população para cálculo da amostra, conforme descritos no quadro 6.

Com um erro amostral de 5% e nível de confiança de 90%, a amostra calculada seria de 29 respondentes escolhidos de forma aleatória. Como resultado da pesquisa obteve-se 29 respondentes, assim composto e descrito no quadro 6.

Os órgãos que obtiveram mais de um respondente são porque os usuários utilizam o SIC para finalidades diferentes ou os Ministérios também já possuem órgãos subordinados utilizando o SIC, como é o caso do Ministério da Defesa que o SIC é utilizado pelo comando da Aeronáutica, comando do Exército e comando da Marinha. No caso do Ministério da Agricultura, suas empresas públicas: CONAB e EMBRAPA também utilizam um sistema de informação de custos. No caso do Ministério de Minas e Energia, temos a CPRM como usuária do SIC e no Ministério da Saúde a FUNASA, conforme Quadro 5.

Quadro 6 - Órgãos usuários do SIC e respondentes da pesquisa

Órgão	Qtde de respondentes
AGU - Advocacia Geral da União	1
CGU - Controladoria Geral da União	1
MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (CONAB e EMBRAPA)	3
MC - Ministério das Comunicações	1
MCID - Ministério das Cidades	1
MCT - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	1
MD - Ministério da Defesa (CMDAER, CMDEXE e CMDMAR)	4
ME - Ministério do Esporte	1
MEC - Ministério da Educação	1
MJ - Ministério da Justiça	1
MMA - Ministério do Meio Ambiente	1
MME - Ministério de Minas e Energia (CPRM)	1
MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	3
MS - Ministério da Saúde (FUNASA)	1
MTE - Ministério do Trabalho e Emprego	3
SF - Senado Federal	1
TST - Tribunal Superior do Trabalho	2
Ministério não identificado	1
Total	29

Fonte: A autora, 2014.

3.2.1.1 Análise das respostas do questionário

No primeiro bloco do questionário obteve-se o perfil dos respondentes. Dos 29 usuários, 72% são do sexo masculino e 28% do sexo feminino, 55% possuem cargo comissionado, sendo 45% em nível de coordenação e 17% no nível de direção e gerência.

Em relação ao tempo de trabalho na administração pública, 52% dos respondentes possuem mais de 15 anos de experiência. Um percentual de 55% dos usuários é ocupado por profissionais de contabilidade, sendo 45% contador e 10% técnico em contabilidade, os demais tem formação em áreas correlatas como economia e administração. Em relação ao nível de escolaridade, 80% possui nível pós-graduação, sendo 59% pós-graduação *latu sensu* e 21% mestrado. Quanto a sua lotação, 55% atuam na área de contabilidade e 21% no planejamento orçamentário. E os demais 24% estão lotados nas áreas de execução financeira, patrimônio, licitação e recursos humanos.

No segundo bloco do questionário obtiveram-se informações sobre a utilização e implantação do SIC.

Todos os usuários sabiam da existência do sistema de informação de custos do Governo Federal. Na apuração das respostas da questão 11 sobre a utilização do sistema de informação de custos, em torno de 17% dos respondentes afirmaram que o seu órgão ainda não utiliza o SIC, conforme Tabela 2.

Tabela 2 - Utilização do SIC

	N	%
Sim	16	55%
Não	5	17%
Em implantação	7	24%

Fonte: A autora, 2014

Na questão 12, sobre o grau de implantação do SIC. Observa-se que apenas 24% dos órgãos respondentes estão com o percentual de implantação em fase final, ou seja, de 76% a 99%, conforme Tabela 3. Isto significa que o processo de implantação ainda está em fase inicial e com uma baixa aderência na sua utilização.

Tabela 3 - Percentual de Implantação do SIC.

	N	%
0 a 25%	7	24%
26 a 50%	6	21%
51 a 75%	2	7%
76% a 99%	6	21%

Fonte: A autora, 2014

Sobre a frequência da utilização do SIC, questionado na questão 13, conclui-se que a maioria dos respondentes, 55% utiliza o mesmo anualmente, raramente ou nunca utilizaram o SIC, conforme Tabela 4. Isto ratifica o resultado da Tabela 2, que a utilização dos dados gerados pelo SIC como de fato um sistema de custos, ainda é muito incipiente.

Tabela 4 - Periodicidade de utilização do SIC

	n	%
Nunca utilizei o SIC	1	3%
Raramente	4	14%
Anualmente	11	38%
Mensalmente	7	24%
Semanalmente	2	7%
Diariamente	4	14%

Fonte: A autora, 2014

Nas questões de 17 a 19 questiona-se sobre a geração de informação útil, fácil utilização do sistema, “amigável” e, sobre a compreensão e clareza da informação gerada, respectivamente.

Na questão 21 questiona-se sobre o atendimento as normas legais. Já na questão 25 e 26, pede para relatar sobre a utilização do SIC para obter informações apuradas em custo e sobre a qualidade do layout dos relatórios, respectivamente.

Desta forma, a respostas dessas questões que estão relacionadas à funcionalidade do SIC e qualidade dos seus relatórios, Obtivemos na tabela 5, os resultados consolidados que numa escala de 1 a 5, obteve-se a seguinte nota média para os itens analisados:

Tabela 5 - Funcionalidade x Qualidade do SIC

Item de Análise	Nota Média
Geração de informação útil	4,0
Atendimento as normas legais	3,9
Layout dos relatórios	3,6
Informação de Custos Apuradas	3,4
Compreensão e Clareza	3,3
Sua Utilização é "amigável"	3,2

Fonte: A autora, 2014

Observa-se que a média das notas obtidas pela qualidade da informação de custos apurada é de 3,4, numa escala de 1 a 5.

Para entender melhor esta nota, calculou-se a correlação, no Excel, da nota dos respondentes com o seu grau de implantação considerando 1 para implantações acima de 50% e 0 para as implantações abaixo de 50%, chegando a uma correlação positiva de 0,360348, o que significa que há uma correlação baixa a moderada entre o percentual de implantação e a nota atribuída a qualidade de informação de custos apurada. Repetiu-se o cálculo da correlação, modificando a variável implantação, pela variável periodicidade, onde se utilizou 0 para as periodicidades: Nunca utilizei o SIC, Raramente e anualmente. E 1 para as periodicidades: mensalmente, semanalmente e diariamente. Depois de calculada esta nova correlação, observa-se que a mesma obteve-se um leve aumento em relação a variável anterior, obtendo-se também uma correlação positiva de 0,376845.

Ao realizar uma análise conjunta das duas variáveis, onde atribui-se 1 para graus de implantação acima de 50% e com periodicidade mensalmente, semanalmente ou diariamente e 0 para implantação abaixo de 50% e periodicidade Nunca utilizei o SIC, Raramente e anualmente, observa-se um aumento desta correlação para 0,519395, obtendo-se uma correlação moderada e que nos permite inferir que a percepção do respondente quanto a qualidade da informação apurada em custos está diretamente relacionada ao grau de implantação que o órgão se encontra e sua periodicidade de utilização. Desta forma podemos concluir que os órgãos com nível de implantação em fase inicial e que tem uma utilização do sistema ainda incipiente ainda não consegue verificar todas as funcionalidades do sistema e por isto atribui uma nota inferior ao mesmo. Na tabela 6 pode melhor observado tais correlações.

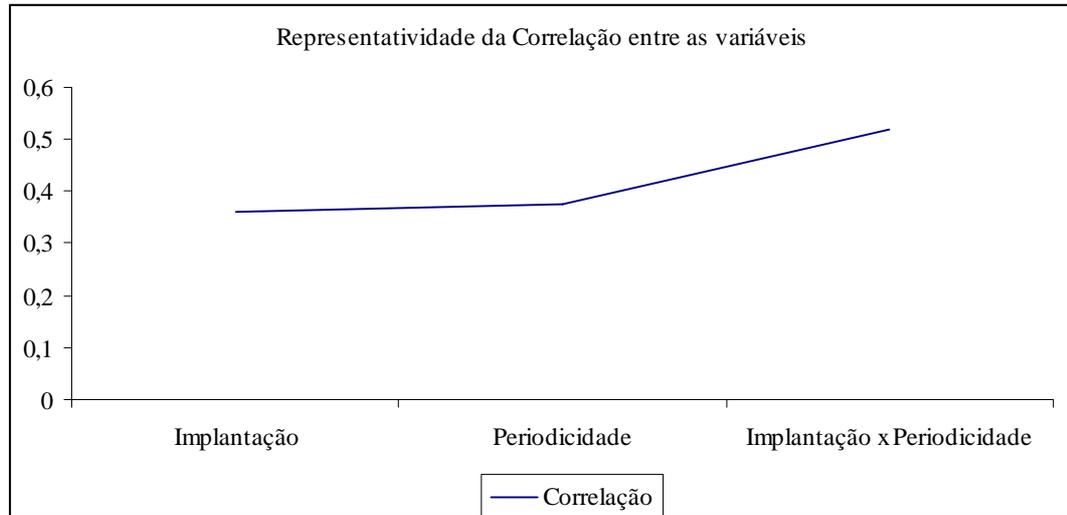
Tabela 6 - Grau de Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada

	Implantação	Periodicidade	Implantação x Periodicidade
	< ou = 50%	Não Utiliza, Raramente ou Anualmente.	Não Utiliza, Raramente ou Anualmente. e < ou = 50%.
	> 50%	Mensalmente, Semanalmente e diariamente.	Mensalmente, Semanalmente e diariamente. e > 50%.
Correlação	0,360348	0,376845	0,519395

Fonte: A autora, 2014

No Gráfico 1 observa-se o aumento da correlação quando analisado as variáveis Implantação e Periodicidade em conjunto.

Gráfico 1 - Representatividade da Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada



Fonte: A autora, 2014

Utilizando o sistema estatístico XLSTAT para cálculo do desvio padrão, mediana e variância, obtiveram-se os resultados descritos na Tabela 7:

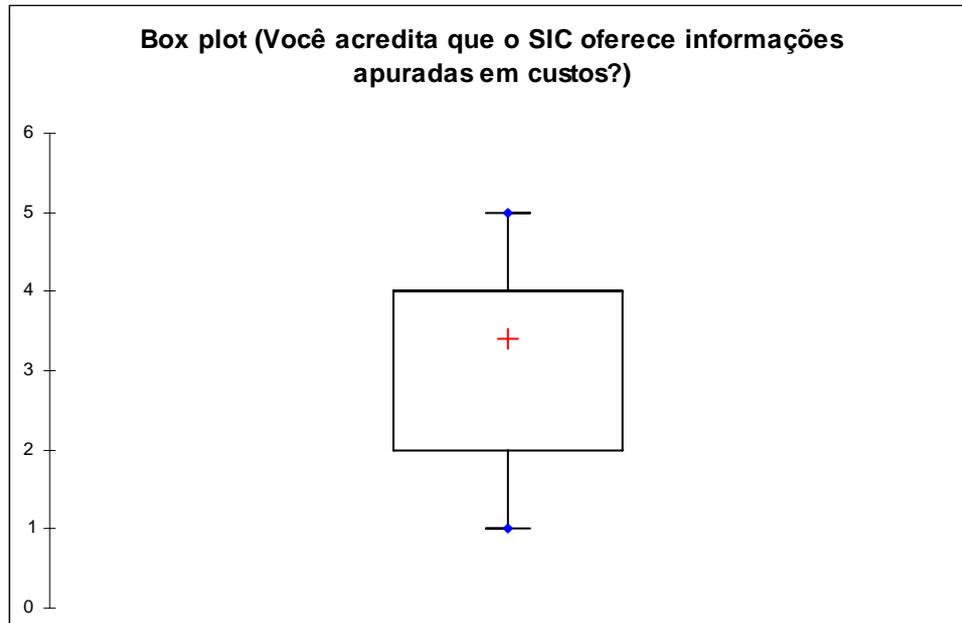
Tabela 7 - Análise estatística descritiva das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada

Estatística	Você acredita que o SIC oferece informações apuradas em custos?
No. de observações	29
Mínimo	1,000
Máximo	5,000
1° Quartil	2,000
Mediana	4,000
3° Quartil	4,000
Média	3,414
Variância (n-1)	1,537
Desvio-padrão (n-1)	1,240

Fonte: A autora, 2014

A Tabela 7 pode ser mais bem representada pelo BoxPlot conforme Gráfico 2, onde é possível observar melhor a posição da mediana em relação a variável em questão.

Gráfico 2 - BoxPlot das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada



Fonte: A autora, 2014

Ao questionar aos respondentes sobre a motivação da implantação do SIC, através de pergunta aberta de número 14, obtiveram-se as seguintes respostas após agrupar por palavra-chave com a mesma essência:

Tabela 8 - Motivação para implantação do SIC

Motivo da Implantação do Sistema de Custos no órgão	n	%
Calcular, comparar ou gerir o custo do produto, ação ou programa/Suporte ao processo decisório/Melhoria na qualidade do gasto	12	41%
Elaboração da Prestação de Contas Relatório de Gestão/Gestão de Convênios/Extração de Dados de uma forma Geral	11	38%
Incipiente/Testes Sistemáticos	6	21%

Fonte: A autora, 2014

Dos 29 respondentes, observa-se que apenas 41% a motivação foi para apurar custos e obter informações que pudessem subsidiar na tomada de decisão.

Destes 41%, 91% utilizam o SIC diariamente, semanalmente ou mensalmente. Apenas 9% que é representado por 1 órgão diz que a sua utilização é anual. No entanto o seu estágio de implantação ainda está em fase inicial de 0 a 25%. O que significa que todos que iniciaram a sua implantação com o propósito de efetivamente apurar custos, já utilizam o sistema com maior periodicidade e se encontram em estágio de implantação acima dos 25% de

implantação, sendo apenas 4 órgãos que representam 33% do total que utiliza para este fim está na fase final de implantação, de 75 a 99%.

No Quadro 6 pode-se observar, os órgãos em fase final de implantação do SIC, com sua respectiva periodicidade da utilização das informações geradas e o objetivo pelo qual o SIC esta sendo implantado em seu órgão.

Quadro 7 - Órgãos em fase final de Implantação do SIC

Órgãos com % de implantação de 77% a 99%	Periodicidade	Objetivo da utilização do SIC:
CPRM	Diariamente	Acompanhamento dos custos dos projetos na área de geologia e hidrologia.
Comando da Aeronáutica	Diariamente	Disponibilizar informações gerenciais, no caso de custos, para os órgãos de direção geral e setorial do comando da aeronáutica, em apoio à tomada de decisão.
Ministério das Cidades	Mensalmente	As informações do SIC servem para calcularmos o custo dos produtos desenvolvidos pelos servidores do órgão. Essa ação ainda está somente na Secretaria-Executiva.
Ministério Meio Ambiente	Mensalmente	Principalmente para apresentação de informações para compor o Relatório de Prestação de Contas da Presidência PCPR. Alguns trabalhos de pesquisa e treinamento.
AGU - Advocacia Geral da União	Mensalmente	Apuração dos custos por unidade
MTE – Ministério do Trabalho e Emprego	Anualmente	Prestação de Contas da Presidenta da República. Temos 3 relatórios anuais que o setor deve apresentar como meta para a gestão por desempenho.

Fonte: A autora, 2014

Observa-se no quadro 6 que dos 6 órgãos com estágio de implantação avançado, 66% tem o objetivo final de apurar custo, ratificando as análises anteriores. Para entender melhor as motivações, forma de utilização da informação e possíveis dificuldades na implantação, foi realizada um estudo de campo com 3 destes órgãos que representam 50% dos órgãos em estagio final de implantação, sendo 2 que relatam a sua motivação em apurar os custos e 1 com outra finalidade. Para contribuir com esta análise, foi escolhido mais 2 órgãos com a mesma finalidade de implantação do SIC, para realização deste estudo de campo, em estágios de implantação inferiores, 1 com 26 a 50% e outro com 51 a 75%. Os resultados destes estudos de campo serão relatados nos seções 3.3.1, 3.3.2, 3.4.1, 3.4.2 e 3.4.3. Sendo o 3.1.1 o estudo de campo na CONAB, o 3.3.2 no Ministério do Meio Ambiente, o 3.4.1 na CPRM, o 3.4.2 na Aeronáutica e o 3.4.3 na Marinha do Brasil.

Quanto ao resultado da pesquisa sobre a disponibilidade do sistema, suporte técnico e os Relatórios gerados pelo SIC nas questões 23, 24 e 27, respectivamente. Observa-se numa escala de 0 a 10, a seguinte nota média, dada pelos respondentes, para os itens analisados:

Tabela 9 - Disponibilidade x Relatórios SIC

Item de Análise	Nota Média
Qualidade da Informação gerada	7,2
Suporte técnico	7,0
Disponibilidade e Funcionamento	6,9
Utilidade dos Relatórios	6,7

Fonte: A autora, 2014

A ferramenta possui um grau de satisfação acima de 6,7 como pode ser observado na Tabelas 8, as notas médias dos itens analisados.

Dos 29 respondentes, 17% afirmam não ter recebido treinamento para operar a ferramenta, os demais afirmam ter recebido treinamento. Quanto ao suporte técnico para operacionalizar o SIC, 21% afirmam não haver suporte satisfatório para sanar eventuais dúvidas ou problemas.

A STN afirma na entrevista realizada e relatada no item 3.1.1 que houve uma descontinuidade nos treinamentos devido ao numero reduzido de servidores no quadro do setor de custos da STN, mas que este problema seria solucionado com um convênio que está sendo firmado entre a UNB e STN para que servidores da UNB fossem treinados para atuarem como multiplicadores.

Nas tabelas 10, 11 e 12 pode ser observado, a avaliação dos órgãos em relação a eficácia, eficiência e efetividade, respectivamente, a partir da apuração de Custos como subsidio a tomada de decisões. Vale ressaltar que a análise se baseia na percepção do respondente, não foi realizado nenhum teste adicional para avaliação da eficiência, eficácia e efetividade, considerando como limitação da pesquisa.

A nota média calculada pela resposta dos usuários, na questão 30, em relação à avaliação do SIC em relação a sua eficácia para a tomada de decisão foi de 4,1, conforme dados descritos na Tabela 8.

Tabela 10 - Eficácia SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	1	4%
2	2	8%
3	4	15%
4	5	19%
5	14	54%

Fonte: A autora, 2014

A nota média calculada pela resposta dos usuários, na questão 31, em relação à avaliação do SIC em relação a sua eficiência para a tomada de decisão foi de 4,2, conforme dados descritos na Tabela 9.

Tabela 11 - Eficiência SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	0	0%
2	3	12%
3	2	8%
4	7	27%
5	14	54%

Fonte: A autora, 2014

A nota média calculada pela resposta dos usuários na questão 32, em relação à avaliação do SIC em relação a sua efetividade para a tomada de decisão foi de 4,2, conforme dados descritos na Tabela 10.

Tabela 12 - Efetividade SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	0	0%
2	2	8%
3	5	19%
4	6	23%
5	13	50%

Fonte: A autora, 2014

Na avaliação do respondente, considerando a nota média nas tabelas 8, 9 e 10, as informações geradas pelo SIC é um bom instrumento também para avaliação da eficiência, eficácia e efetividade.

No terceiro e último bloco do questionário temos as informações sobre a contabilidade de custos no seu órgão.

Dos 29 respondentes em relação à questão 28, 55% acreditam que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as novas normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas e 45% acreditam que não precisam.

Quando foi solicitado informar qual das NBCT já tiveram sua implementação concluída, na questão 29, obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 13 - NBCTs totalmente implantadas x Entidade pesquisada

NBCT	n
NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	17
NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	13
NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	6
NBCT 16.4 - Transações no Setor Público	9
NBCT 16.5 - Registro Contábil	15
NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis	11
NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	8
NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	14
NBCT 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	7
NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	13
Nenhuma	5

Fonte: A autora, 2014

Observa-se que 41% dos respondentes, 13 dos 29, consideram que a NBCT 16.11 sobre o sistema de informação de custos no órgão já foi concluída, o que reafirma a incipiência da implantação do SIC.

Os respondentes ao avaliar a contribuição das informações geradas pelo SIC, na questão 39, para avaliação dos gestores e sua responsabilização, na questão 38, a melhor utilização do recurso público, na questão 37, o custo x benefício para gerar a informação, assim como, na questão 36, a disponibilidade dos relatórios em tempo real, na questão 34, a sua confiabilidade e a possibilidade de comparabilidade entre órgãos, na questão 35, entre serviços de mesma natureza, assim como sua comparação entre dois exercícios, obteve-se as seguintes notas médias numa escala de 1 a 5:

Tabela 14 - Utilização da informação do SIC

Item de Análise	Nota Média
Previne o mau uso do recurso público	4,1
Comparabilidade	3,8
Custo x Benefícios das informações geradas	3,8
Informações oportunas e confiáveis	3,5
Responsabilização dos maus gestores	3,5
Informações "on line" ao gerar os Relatórios	3,4

Fonte: A autora, 2014

Conforme pode ser observado na tabela 14, o SIC também é considerado satisfatório pelos seus respondentes para esses itens analisados, considerando a nota média obtida.

3.3. Investigar as possíveis dificuldades da utilização do sistema de informação de custos para a tomada de decisão em pelo menos um órgão que dispõe do sistema, mas não o aplica para suas tomadas de decisões.

Neste tópico será abordado o estudo de campo da CONAB e Ministério do Meio Ambiente.

3.3.1. Estudo de campo na CONAB

O estudo de campo sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos foi realizado em 01 de setembro de 2014 em Brasília, conforme Apêndice D.

A Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB) que é um órgão da administração direta subordinado ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa) e possui a competência de gerir as políticas agrícolas e de abastecimento, visando assegurar o atendimento das necessidades básicas da sociedade, preservando e estimulando os mecanismos de mercado (MAPA, 2014).

Em relação às respostas do questionário, vale destacar algumas respostas deste órgão. Na visão da CONAB os itens das NBCTS que estão totalmente implementados são:

- NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBCT 16.4 - Transações no Setor Público
- NBCT 16.5 - Registro Contábil
- NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.
- NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Ao responder o questionário, a CONAB entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as novas normas de contabilidade não precisam estar totalmente implantadas.

Quanto a avaliação do sistema quanto a sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação, a nota atribuída pela CONAB foi 4, numa escala de 1 a 5, diferente da CPRM e Aeronáutica que foi 5. E exemplifica a sua resposta dizendo que:

A apuração de Custos no Serviço Público tem tendência a demonstrar uma visão geral de como está a gestão da empresa, evidenciando os custos dos programas, assim como a manutenção das unidades de gestão, onde é possível avaliar as necessidades do ponto de vista social/econômico. Isto é, ajuda a analisar as decisões tomadas pelos gestores.

O entrevistado completa mencionando a sua expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil:

A apuração de custos no serviço público é um instrumento que auxilia na melhoria da gestão pública. Com o desenvolvimento do SIC, seguido de sua utilização pelos órgãos públicos, as informações que serão disponibilizadas promoverão tomadas de decisões com um melhor embasamento. Quanto ao controle, tal apuração de custos pode permitir a identificação de, entre outros, desvio de verba pública, desperdícios, entre outros. Isto é, também ajuda na tomada de contas dos gestores de recursos públicos.

Com relação à estrutura do setor de custos na CONAB, a gerência de custos foi criada através de portaria em dezembro de 2012, mas só iniciou suas atividades em fevereiro de 2013 e está vinculada diretamente a presidência o que gera uma maior autonomia para as atividades. São 5 servidores alocados na gerência de custos, 4 analistas e 1 gerente.

Com relação à existência de um sistema de informação de custos anterior, a CONAB afirma que nunca existiu uma experiência anterior com relação a apuração de custos no órgão. Sendo esta a principal dificuldade na sua implantação, a falta de cultura anterior, a procura pelo melhor método de custeio a ser utilizado e a ausência de um sistema para apurar custos. Após busca do sistema no mercado que atendesse as demandas deste órgão, sem êxito. Conheceu a existência do SIC em um dos mini cursos da semana orçamentária. A partir daí, adotaram o SIC como a ferramenta a ser utilizada para apurar custos. Nesta fase inicial, adotou o método direto como método de custeio, já que é o padrão do sistema. E o seu centro de custos atual são as unidades gestoras.

Ainda estudam o melhor método de criação dos centros de custos pela atividade desempenhada para que as informações geradas sejam aprimoradas e conseqüentemente subsidiem ainda melhor a tomada de decisão. A utilização ainda é muito incipiente, há pouca demanda pela informação disponível.

Ao solicitar ao entrevistado a apresentação de um caso concreto que o SIC subsidiou a tomada de decisão, ele menciona que ainda não possui um caso concreto para ser passado e que o órgão ainda não está se avaliando. A primeira informação gerada pelo SIC foi em setembro de 2013. Ainda está em processo de construção a utilização desta informação para

subsidiar a tomada de decisão. Alguns gestores já utilizam, porém outros ainda não. Por este motivo ainda não possuem um caso concreto para informar.

3.3.2. Estudo de campo no Ministério do Meio Ambiente

O estudo de campo sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos foi realizado em 02 de setembro de 2014 em Brasília, conforme Apêndice F.

O Ministério do meio ambiente (MMA) é um órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado e é responsável pela proteção e melhoria da qualidade ambiental.

Em relação às respostas do questionário, vale destacar algumas respostas deste órgão. Na visão do Ministério do Meio Ambiente os itens das NBCTS que estão totalmente implementados são:

- NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
- NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- NBCT 16.4 - Transações no Setor Público, NBCT 16.5 - Registro Contábil
- NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

Ao responder ao questionário, o MMA entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as "novas" normas de contabilidade não precisam estar totalmente implantadas.

Quanto a avaliação do sistema relacionado à sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação, a nota atribuída pelo MMA foi 5, numa escala de 1 a 5, diferente da CONAB e corroborando com a Aeronáutica e CPRM.

Menciona que a sua expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil:

Apesar de não faltar previsão legal, contidos em alguns artigos dispersos na legislação (lei 4320/64-Decreto-Lei200/67-LRF-LDO e outras), na realidade a apuração, avaliação e o acompanhamento dos custos são ignorados, e ainda, a

expectativa de ampla utilização com a finalidade de controle, tomada de decisão, como também, elemento balizador do orçamento, até o momento, são longínquas.

Com relação à estrutura do setor de custos no MMA, foi criada uma equipe multidisciplinar com 3 servidores para pesquisar e se capacitar em relação ao sistema de informação de custos. No entanto, esses servidores desempenham as atividades inerentes a informação de custos, junto com outras atividades da gerência de contabilidade.

Com relação à existência de um sistema de informação de custos anterior, o MMA afirma que nunca existiu uma experiência anterior com relação à apuração de custos no órgão. Sendo esta a principal dificuldade na sua implantação, a falta de cultura anterior, a procura pelo melhor método de custeio a ser utilizado e a ausência de um sistema para apurar custos. Assim, como a falta de servidor que possibilite uma dedicação exclusiva a geração da informação de custos e a falta de demanda à informação pelo gestor. O método direto é o método utilizado e a criação dos centros de custos não estão totalmente implantadas.

Ao solicitar ao entrevistado apresentação de um caso concreto que o SIC subsidiou a tomada de decisão, ele afirma que para tomada de decisão interna, não. Ainda não estamos nesse nível não e que o SIC no momento é utilizado apenas para fazer o relatório da prestação de contas da presidência da república, a parte que cabe ao Ministério do Meio Ambiente.

3.4. Investigar o critério de utilização do sistema de custos para tomada de decisão em pelo menos um órgão que o utiliza para este fim.

Neste tópico será abordado o estudo de campo da CPRM, Marinha e Comando da Aeronáutica.

3.4.1. Estudo de campo na CPRM

O estudo de campo sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos foi realizado em 04 de setembro de 2014 No Rio de Janeiro, conforme Apêndice G.

A Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM) é uma empresa governamental brasileira, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, que tem as atribuições

de Serviço Geológico do Brasil. Entre suas atividades, estão a realização de levantamentos geológicos, geofísicos, geoquímicos, hidrológicos, hidrogeológicos e a gestão e divulgação de informações geológicas e hidrológicas do Brasil.

Em relação às respostas do questionário, vale destacar algumas percepções sobre os itens abordados. Na visão da CPRM para o sistema de custos seja implementadas as novas normas de contabilidade devem estar totalmente implementadas. No entanto, a CPRM em relação às NBCTS já implementadas, o órgão considera que apenas as NBCTS 16.3 que versam sobre o Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil e a NBCT 16.7 que versa sobre Consolidação das Demonstrações Contábeis, ainda não foram implementados. Como estas NBCTS não estão diretamente ligadas as apurações de custos, a sua não implantação não afeta a qualidade da informação de custos.

Quanto à avaliação do sistema em relação a sua eficiência, eficácia e efetividade, na percepção da CPRM, ao gerar a informação, considera que o SIC com nota 5, numa escala de 1 a 5. E exemplifica a sua resposta dizendo que A mudança de cultura para que o gestor público possa acompanhar a realização das ações e os recursos utilizados de forma detalhada e no tempo necessário, permitirá a construção de parâmetros comparativos. Completa afirmando que tem a seguinte expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil:

Ótima. A novidade é que o SIC vai reforçar ainda mais a cultura de controle de custos da empresa, pois possui interface com o SIAFI, SIAPE e SIOP, além de gerar relatórios consistentes.

A CPRM possui a cultura de controlar as despesas por meio de custos, agora com o SIC, a empresa vai aperfeiçoar ainda mais esse controle. “Os chefes de departamentos vão receber relatórios mensais sobre o andamento das despesas de seus respectivos projetos”. Outra vantagem, é que, ficará mais fácil acompanhar a realização das despesas através do Sistema de Gestão de Projetos (SGP), responsável por gerenciar os projetos que estão sendo executados pela empresa.

O SIC vai permitir que informações patrimoniais sejam registradas e divulgadas através de relatórios gerenciais que possibilitem uma análise correta por parte dos coordenadores de ações, gerentes de projetos, entre outros.

Obter tais informações de maneira consistente possibilitará acompanhar permanentemente as metas físicas de acordo com a realização da execução orçamentária financeira, permitindo que os gestores possam avaliar corretamente a realização dos projetos sob sua responsabilidade.

Outro benefício será o de construir uma base de dados (série histórica) confiável para o orçamento e planejamento do PAT – Programa Anual de Trabalho.

Com relação à estrutura do setor de custos na CPRM, existe uma coordenação de custos dentro da divisão de contabilidade geral e uma equipe com 4 servidores.

Com relação à existência de um sistema de informação de custos anterior, o entrevistado afirma que já existia esta cultura anterior quando a empresa ainda era de economia mista e se perdeu com o tempo quando se transformou em empresa pública, devido

à mudança nos sistemas estruturantes. O sistema anterior foi criado na década de 70 pela empresa de consultoria e auditoria Price e atendia de forma fidedigna. No entanto o mesmo deixou de ser utilizado após a mudança de economia mista para empresa pública com a obrigatoriedade da utilização do SIAFI na CPRM.

Em 2010, a CPRM conhece o SIC e através dele inicia o resgate a cultura e a forma de apurar custos com as ferramentas atuais. E a partir de janeiro de 2013 começou a utilizar o SIC. Como já havia essa cultura anterior não houve grandes dificuldades de implementação da parte técnica do SIC, apenas ajustes sobre a melhor adequação da utilização do centro de custos, já existentes desde a década de 70 e este passa a ser informado no momento da liquidação da nota fiscal no SIAFI.

A lógica da criação do centro de custos foi para apurar os custos por atividade para identificar o custo de cada projeto. O entrevistado afirma que não há nenhum ajuste nos centros de custo fora do SIAFI e SIC ao gerar a informação ao gestor.

No entanto há uma dificuldade na implementação em relação à cultura da utilização dos dados gerados pelo SIC.

Ao pedir ao entrevistado para apresentar um caso concreto que o SIC subsidiou a tomada de decisão, foi informado de que apenas a área de Recursos Humanos utiliza tal informação para verificar a necessidade de treinamento e gerenciar os custos dessa atividade. As demais áreas ainda não utilizam tal informação para tomada de decisão. Ainda não há a demanda do gestor público por tal informação.

3.4.2. Estudo de campo no Comando da Aeronáutica

O estudo de campo sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos foi realizado em 02 de setembro de 2014 em Brasília, conforme Apêndice E.

O Comando da Aeronáutica é um órgão da administração direta subordinado ao ministério da defesa que tem como missão síntese, manter a soberania do espaço aéreo nacional com vistas à defesa da pátria.

Em relação às respostas do questionário, vale destacar algumas respostas deste órgão. Na visão do comando da aeronáutica os itens das NBCTS que estão totalmente implementados são:

- NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
- NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBCT 16.5 - Registro Contábil
- NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Ao responder ao questionário, o comando da aeronáutica entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as novas normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas. No entanto o questionário foi respondido em 29/05/14 e a entrevista realizada em 02/09/14, onde diz que as NBCTs não tinham sido totalmente implantadas na época. Atualmente já se encontram totalmente implantadas. Vale ressaltar que o conceito da não implantação integral da NBCT 16.9 que fala sobre a depreciação é devido ao projeto de automatização do lançamento contábil da depreciação e o sistema patrimonial próprio do comando da aeronáutica. No entanto, tal lançamento é realizado manualmente desde 2010. Possibilitando com isto uma informação de custos mais fidedigna e precisa para subsidiar a tomada de decisão.

Quanto a avaliação do sistema em relação a sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação, o comando da aeronáutica corrobora com a CPRM e também deu nota 5, numa escala de 1 a 5. E exemplifica a sua resposta dizendo que especificamente no COMAER, as informações extraídas do SIC têm ajudado na busca incessante da eficácia e eficiência das principais atividades mensuradas, com ganho significativo na efetividade dos processos do COMAER. Completa mencionando a sua expectativa no que diz respeito a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil: Muito importante para atestar a qualidade do gasto público por parte dos gestores da administração pública.

Com relação à estrutura do setor de custos no Comando da Aeronáutica, existe uma divisão de contabilidade gerencial, onde ocorre o trabalho de extração e análise dos custos possuindo 2 servidores diretamente voltados para este assunto. No entanto, esta divisão apenas extrai os dados e envia aos seus clientes, em forma de relatório, para que estes possam analisar e tomar suas decisões com base nas informações geradas. O entrevistado entende como cliente, os grandes departamentos da Aeronáutica que são 6, chamados de Unidade de Controle de Gasto. Complementa dizendo que a análise não é simplesmente um número por

isto a análise não é feita por esta divisão, pois é necessário vivenciar a situação para saber o que aquele número representa. Por isso quem trabalha no dia-a-dia poderá realizar esta análise com mais eficiência para que a informação subsidie a tomada de decisão.

Com relação à existência de um sistema de informação de custos anterior, o Comando da Aeronáutica não possuía um outro sistema de informação de custos. No entanto, já possuía a cultura de controle de custos por centro de custos desde a década de 70 e tais informações sempre foram alimentadas no SIAFI. Anteriormente para a extração destes dados no SIAFI era utilizado o SIAFI gerencial, mas pelas características do SIAFI gerencial tal consulta era limitada, mas os dados eram extraídos, trabalhados em planilha de Excel e enviado para as unidades. O advento do SIC trouxe mais agilidade, flexibilidade e presteza pela facilidade e flexibilidade da plataforma do sistema em DW. Temos, também, a cultura de acompanhamento mensal dos lançamentos contábeis para corrigir tempestivamente possíveis erros e alocações indevidas nos centros de custos para evitar a perda de informação e alocação de custos em centro de custos genéricos. Desta forma não houve nenhuma dificuldade na implementação do SIC, somente adaptação e aprendizado do sistema mesmo.

A lógica da criação do centro de custos foi para apurar os custos por atividade para identificar o custo de cada atividade. No entanto utiliza-se o método direto, devido a dificuldade de identificar o que é despesa ou custo, por não ter uma linha de produção bem definida para isto. Na inserção dos dados é utilizado pelo método direto e a análise ocorre pontualmente pelo método ABC. Após escalonamento dos custos indiretos, tais ajustes são realizados em planilha de Excel.

Ao solicitar ao entrevistado apresentação de um caso concreto que o SIC subsidiou a tomada de decisão, ele menciona a portaria 90/2014 do TCU que também questiona a utilização de tais informações e incentiva esta prática para a tomada de decisão. Relata que foi tirado um retrato da situação de custos no primeiro semestre de 2014 e enviado a todos os seus clientes com o objetivo deles utilizarem tais informações para subsidiar a tomada de decisão, projetar as metas, analisar se os custos estão de acordo com a missão do seu departamento. E para isto deve-se entender bem o que eu sou, a sua missão e se conhecer melhor através destes números. Tal relatório foi enviado comparativamente nos anos de 2013 e 2014 e geram reflexos. Ao enviar para todas as unidades, as oscilações dos gastos do serviço público (luz, água, etc.) fazendo uma comparação temporal e entre as unidades, gerou internamente a reavaliação dos custos e metas de cortes de custos nessa rubrica.

3.4.3. Estudo de campo na Marinha do Brasil

O estudo de campo sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos foi realizado em 05 de setembro de 2014 no Rio de Janeiro, conforme Apêndice H..

Em relação às respostas do questionário, vale destacar algumas respostas deste órgão. Na visão da Marinha os itens das NBCTS que estão totalmente implementados são:

- NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
- NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBCT 16.5 - Registro Contábil
- NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão,
- NBCT 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
- NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Ao responder o questionário, o Comando da Aeronáutica entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as "novas" normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas. E afirma que uma das suas principais dificuldades de implantar o sistema de custos para que ele gerasse uma informação fidedigna foi à adequação das novas normas, devido a limitações no siafi.

Santana (2014) ratifica esta ideia ao afirmar que:

O SIC é uma ferramenta que representa um avanço na busca pela eficiência na através da gestão de custos no setor público. Entretanto, cabe ressaltar que por limitações atuais do SIAFI2 o referido Sistema carece de informação de custos mais precisa. Entre eles a apropriação aos centros de custos (ou atividades) dos valores relativos ao consumo dos estoques, bem como da depreciação, exaustão e amortização. A implementação deste procedimento enriquecerá a informação gerada pelo Sistema, permitindo uma tomada decisão sobre valores mais precisos pelos usuários das informações contábeis do Governo Federal.

A avaliação do sistema quanto a sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação, a nota da Marinha é 4, numa escala de 1 a 5. E exemplifica a sua resposta dizendo que “O SIC permite o controle dos gastos efetuados em comparação com o planejado, desdobrando a informação por custos das unidades administrativas, ações e programas governamentais, tornando-se, assim, uma importante ferramenta de gestão para o setor

2 Não foram criadas ainda abas relativas aos centros de custos para estes procedimentos no Novo CPR.

público.” Completa mencionando a sua expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil: A produção de informação útil, tempestiva e comparável ao longo do tempo. No entanto, também afirma que a cultura da gestão e do controle eficientes sobre os recursos não estão ainda consolidadas o suficiente na Alta Administração dos órgãos públicos.

Formalmente o departamento de finanças e contabilidade da Marinha incorporou a função de Órgão Central do Sistema de Custos da Marinha, conforme prescrito no seu Regulamento e aprovado pela Portaria COrM nº 5, de 30 de abril de 2013. Nesta estrutura, possuem seis servidores para a realização desta atividade.

No entanto, há na Marinha uma cultura de apuração de custos anterior ao SIC, a experiência do Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) desde 1994. Segundo Santana (2013), o sistema foi criado em função da redução dos recursos orçamentários na década de 90 para que a houvesse melhor qualidade no gasto do recurso público, já que o mesmo se tornou escasso. O sucesso na sua implantação atribui-se também a estabilização da moeda advinda com o plano real.

Contudo, devido ao alto custo do sistema OMPS, a Marinha implantou apenas nas suas atividades consideradas por eles, de maior relevância.

A lógica do sistema OMPS é o ABC, assim como os centros de custos informados no momento da liquidação no SIAFI que alimenta o SIC com tais informações e torna-se possível à retirada dos relatórios gerenciais que irão subsidiar o gestor na sua tomada de decisão.

Todavia, ao solicitar que fosse exemplificada, através de um fato real, a utilização do SIC para subsidiar a tomada de decisão, o mesmo informa que ainda não possui um caso concreto e que as informações tenham sido geradas do SIC, mas que havia um caso onde a OMPS subsidiou a decisão de extinguir a imprensa naval em 2004, conforme cita Santana (2014, p.17):

Neste contexto, é possível verificar que o Sistema OMPS permitiu à MB, a partir do melhor conhecimento dos custos de suas organizações, decidir pela extinção da Imprensa Naval que, além de deficitária, não era estratégica para as suas atividades. Além disso, o Sistema evidenciou a necessidade de reestruturação do Sistema de Saúde da Marinha e a reorganização administrativa do Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM).

Desta forma observa-se que a cultura de apuração de custos na Marinha já está consolidada, mesmo que a utilização do SIC, que teve o início da sua implantação em 2013, ainda seja incipiente.

3.5. Análise consolidada do Estudo de campo realizados nos 5 órgãos escolhidos.

Após análise individual dos órgãos pesquisados, podemos observar e concluir que os órgãos que já possuíam alguma cultura anterior na utilização dessas informações para tomada de decisão, mesmo que em outra plataforma e de forma incipiente, tiveram mais facilidade na implantação e maior agilidade para que a informação gerada seja utilizada para a tomada de decisão.

Santana (2014, p. 20) corrobora quando afirma:

A implantação de um sistema de custos no governo federal que permite mensuração do desempenho no setor público chega como um aperfeiçoamento no controle dos custos do Estado. Mas ainda é apenas o primeiro passo para um aperfeiçoamento mais completo e necessário da gestão pública.

Na pesquisa de Santos (2012), observam-se muitos conceitos sobre cultura organizacional, destaca-se o Ponto de vista de Schein (1984, citado por SANTOS, 2012, p. 25), que define como:

Sendo o padrão de crenças básicas que certo grupo inventou, descobriu ou desenvolveu à medida que aprendeu a lidar com seus problemas de adaptação ao contexto social e de integração interna, e que funcionaram bem o suficiente para serem considerados válidos.

Nessa perspectiva, Gomes e Rocha (1996, citado por SANTOS, 2012, p. 25) complementa afirmando:

A importância da cultura organizacional é reconhecida como um elo entre os indivíduos, constituindo elemento integrador interno e ainda capaz de ordenar a instituição no sentido de adaptação ao ambiente externo, sustentando a sobrevivência organizacional.

Sendo assim, com base nesta pesquisa e em trabalhos anteriores sobre o tema de custos no setor público e a influência da cultura organizacional para a adaptação as mudanças ao ambiente externo, conclui-se que no cenário atual que a parte técnica para a implantação do sistema de custos está estruturada. No entanto, há uma forte influência da cultura organizacional que influencia no processo de implantação e conseqüentemente na utilização desta informação para uma gestão dos recursos públicos mais eficientes, deixando a conclusão deste processo mais moroso.

Esta mudança de cultura se torna ainda mais complexa quando envolve uma implantação de um sistema de gestão numa instituição do tamanho do Brasil, devido a sua complexibilidade e volume, conforme mencionado pelo entrevistado 1 da STN nos resultados obtidos por este pesquisa.

Sechi (2009) corrobora afirmando que:

Uma reforma na administração pública acontece quando uma organização pública progressivamente muda suas práticas de gestão, modelo de relacionamento e retórica. Reformas da administração pública ocorrem em modelos organizacionais e reformas da administração pública diferentes contextos espaciais e temporais, sob a guarda de diferentes escopos e valores.

Sendo assim, pode-se concluir que estamos passando por uma reforma da administração pública com a implantação do sistema de custos no governo federal com o objetivo de melhorar as práticas de gestão dos recursos públicos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de pesquisa procurou, por meio de um estudo bibliográfico e de campo, descrever a existência de um sistema de custos disponível na administração pública federal, quais os seus usuários, a forma de utilização deste sistema de custos e quais as possíveis dificuldades encontradas no seu processo de implantação.

Identificou-se após revisão da literatura que existem 2 sistemas de informação de custos, um para utilização da União, o SIC e outro para a utilização dos estados e municípios, o SICGESP que atende aos aspectos legais, preenchendo, assim, a lacuna em aberto desde 1964.

O estudo limitou-se a pesquisar sobre SIC e para responder o primeiro objetivo de pesquisa realizou-se entrevista com dois servidores, sendo um deles de nível gerencial e outro de nível operacional, do setor de custos da STN, onde foi possível identificar a expectativa do órgão central sobre o cenário atual e futuro neste processo de implantação do sistema de informação de custos no governo federal.

A expectativa do órgão central com a implantação do SIC é gerar maior transparência, fidedignidade e informações comparáveis tanto internamente como externamente, de forma que auxilie o gestor na tomada de decisão gerando maior eficiência e qualidade do gasto de recursos públicos, os órgãos de controle na fiscalização e acompanhamento das contas públicas, assim como transparência e prestação de contas com o consumidor final, o cidadão.

Foi obtido junto ao órgão central, a lista dos usuários do SIC com cerca de 172 servidores distribuídos em 32 órgãos superiores, foi enviado a estes usuários um questionário para identificar a forma de utilização do SIC nestes órgãos e possibilitando assim, responder o segundo objetivo específico da pesquisa.

Desta forma, foi identificado que o grau de utilização dos órgãos para apuração de custo e tomada de decisão ainda é muito incipiente. Apenas 41% tem a motivação da implantação para este fim, 38% utiliza apenas para extração de dados para elaboração da prestação de contas e relatório de gestão, os demais 21% afirmam ainda estarem na fase de testes sistêmicos. Observa-se também que apenas 33% dos órgãos que tiverem a motivação de implantação do SIC, a apuração de custos para tomada de decisão do gestor, estão em fase final de implantação.

Para entender melhor as motivações, forma de utilização da informação e possíveis dificuldades na implantação e responder os 2 últimos objetivos específicos, foi realizada um estudo de campo com 5 órgãos, sendo 2 deles em fase final de implantação (mais de 75%) e que tiveram como motivação da implantação do SIC, a apuração de custos, 1 em fase final de implantação que a motivação foi utilizar o SIC como extrator de dados para elaboração do relatório de gestão e os outros 2 órgão escolhidos, ambos a mesma finalidade de implantação do SIC, apuração de custos, apenas se encontravam em estágios de implantação distintos, 1 com 26 a 50% e outro com 51 a 75%.

As dificuldades encontradas na implantação do SIC foram determinar o centro de custos das suas atividades, alguns ainda não chegaram neste nível do processo de implantação, a falta de estrutura organizacional adequada também é um dificultador na implantação e a falta de demanda da informação pelos gestores gera morosidade no processo de implantação e desuso das informações geradas.

Foi possível identificar que os órgãos que já tinham seus centros de custos determinados anterior a implantação do SIC despontaram e minimizaram as dificuldades no momento da sua implantação, pois o conceito de custos já está enraizado na cultura temporal daquele órgão. Como é o caso do Comando da Aeronáutica, Marinha do Brasil e CPRM.

No entanto, identificou-se que a utilização dos dados gerados para tomada de decisão ainda é incipiente, devido a baixa demanda do gestor por tais informações. O único exemplo mais relevante obtido na pesquisa foi na Marinha do Brasil que extinguiu a imprensa naval por gerar prejuízo aos cofres públicos, ainda assim foi com base nas informações geradas pelo sistema OMPS, sistema de custo já implantado na Marinha há xx anos para suas atividades mais relevantes.

Decisões relevantes utilizando as informações geradas pelo SIC não foram identificadas nesta pesquisa.

Desta forma, pode-se afirmar que a conscientização do gestor público, da importância da utilização da informação gerada é fundamental para que a implantação do sistema de custos possa de fato servir para subsidiar a tomada de decisão.

Conclui-se, então, que a implantação do sistema de informação de custos (SIC) é uma ferramenta importante para gerar informação que subsidiará a tomada de decisão. No entanto, só o êxito na geração da informação fidedigna não é o suficiente para uma melhor gestão dos recursos públicos.

Sendo assim, como estudo futuro sugere-se:

- A investigação através de entrevistas com os gestores públicos, do motivo desta utilização ainda tão modesta da informação de custos para a tomada de decisão.
- A comparação do SIC com outros sistemas utilizados nos órgãos que já possuíam esta cultura anterior, como é o caso da Marinha e o sistema OMPS.
- Comparação entre os métodos de custeio, o método direto que é a proposta do SIC e os demais métodos disponíveis a fim de aperfeiçoar o sistema de informação de custos atualmente utilizado.

Os estudos futuros sugeridos visam complementar e corroborar com esta pesquisa, aprofundando a análise dos resultados encontrados.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Roberto Pinto de. *Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do sistema de informação de custos*. 2011. 126 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. *Lei nº 4.320/64*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 out. 2014.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 out. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos e Peter Spink, orgs.(1998), *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas: 21-38.

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

CASTRO, Rodrigo Batista de Castro. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. *Anais...* Salvador, 2006. CD-ROM.

CHALFUN, Nelson. *Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável*. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

CHAROUX, O. M. G. *Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento*. 3. ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: CFC, 2012.

Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 16 abr. 2014.

COMANDO DA MARINHA. Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha (COOrM). *Regulamento da Diretoria de Finanças da Marinha*. Brasília, DF, 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/>>. Acesso em: 30 out. 2014.

DALFOVO, Oscar; MAÇANEIRO, Wanderley. Contabilidade pública: limites e possibilidades do contador. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, v.2, n.1, p.01-14, Sem I. 2008 ISSN 1980-7031

DANTAS, José Marilson Martins. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014, Brasília. *Anais eletrônicos*. Brasília: CONSAD, 21014. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1169>> Acesso em 01 ago. 2014

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS, Hélio de Lara. et al. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, ISSN 1646-6896, nº 5, julho/diciembre 2009

FREITAS, Henrique. et al. O Método de Pesquisa Survey. *Revista de Administração*, São Paulo v.35, n.3, p.105-112, julho/setembro 2000.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro 48(1):183-206, jan./fev. 2014

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. *A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do Governo Federal*. Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2010.

GONÇALVES, Marcos Flávio. *Traçando um panorama geral da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. *Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais*. Rio de Janeiro: FGV. 2009.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

KAPLAN, Robert S. e Cooper, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 1. ed. São Paulo: Futura, 1998

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?. *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de Pesquisa*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

LIMA, Diana Vaz de Lima e CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*. Editora Atlas. S Paulo: 2000.

LÖFFLER, Elke. Governance: Die neue Generation von Staats- und Verwaltungs- modernisierung. *Verwaltung + Management*, v. 7, n. 4, p. 212-215, 2001.

MACEDO, João Marcelo Alves et al. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* — Brasília 6(4), p.434-447, out./dez. 2012.

MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

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

MAPURUNGA, Patricia Vasconcelos Rocha; MENEZES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, v. 4, n. 1, jan/jun. 2011.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Luis Marcelo. et al. A Importância da Análise de Custos na Administração Pública. *Revista Terra e Cultura*, Londrina (PR), v. 43, p.45-56, jul./dez. 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Juliana Veiga; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. *Revista Gestão & Produção*, v. 9, n. 3, p. 277-296, 2002.

MENEZES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, v. 3, n. 5, out. 2012.

Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., dos Santos, W. V., & de Holanda, V. B. *O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL DO BRASIL*. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2014.

PEDROSO, Maximira Simões; QUINTANA, Alexandre Costa. A importância da apropriação dos custos na administração pública. *Revista eletrônica de gestão contemporânea*. v.2 n.1 2007

PEREIRA, José Matias. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: Atlas, 2007. x, 151 p.

PEREIRA, Warley et al. Custos na Administração Pública: Perspectivas Normativas e Acadêmicas. *Revista Uniabeu*, Belford Roxo (RJ), v. 6, n. 14, p. 290-305, set./dez. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SANTANA, Esdras Carlos de. *Transparência do Gasto Público: Indicadores para Avaliação de Gestão*. O emprego do sistema de informação de custos (SIC) do governo federal na Marinha do Brasil: Uma análise gerencial dos custos no setor público. Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval. Rio de Janeiro, RJ, 2014.

SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos. *A cultura organizacional e o custeio variável: um Estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil*. Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, 2012.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – *Decreto número 92.452*, disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/index.asp> Acesso em: 16 abr. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Cartilha Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública*, disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. Brasília: Esaf, 1997. Disponível em: <www3.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. São Paulo : Atlas. 2009.

STN, S. d. (s.d.). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, Volume II. disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 15 de dezembro de 2015.

APÊNDICE A - Entrevista 1 STN – Em 16 – 05 – 2013 às 14h em Brasília

Entrevistador – Comente sobre o perfil do corpo técnico da STN

Entrevistado – STN é um órgão de excelência e possui servidores bem qualificados, com mestrado e doutorado, por conta do nível de exigência do concurso.

Entrevistador – Aproximadamente quantos servidores e sua estrutura

Entrevistado – 700,800 pessoas.

Entrevistador – Níveis hierárquicos do órgão

Entrevistado – Estrutura de DAS e FGs, o FG são as funções gratificadas, divididas em 3 níveis (FG 1, 2 ou 3), geralmente sem nível de chefia. E o DAS que são as funções de gerencia, sendo o DAS 6 ocupado pelo secretário, o 5 pelo Subsecretário, 4 pelo coordenador geral, 3 pelos coordenadores, 2 pelos gerentes e 1 pelo gerente de projeto.

Sendo para determinadas coordenações de projeto, o DAS 1 possui o status de gerência.

Entrevistador – No setor de custos, qual a estrutura?

Entrevistado – No setor de custos temos a seguinte, estrutura hoje:

A Coordenadora Geral de Contabilidade – Renato DAS 3

A Coordenadora de Custos – Rosilene DAS 4

Gerente de informação de Custos – DAS 2 Vago no momento

Gerente de informação de Custos Substituto – Eder Vogado

2 Analistas de finanças e controle, 2 servidores externos com Gsiste, 1 técnico de finanças e controle e 1 Analista técnico Administrativo

Entrevistador – Comente sobre os usuários do SIC, quem hoje é usuário do SIC?

Entrevistado – Hj a STN é gestora do sistema, quem gerencia e faz as adaptações e implementações junto ao SERPRO que é o serviço de dados do governo federal.

Os usuários de uma maneira geral possui situações diferenciadas, uma devido ao tipo de acesso que são 2 tipos atualmente. O primeiro é o acesso desktop que são apenas para os servidores da STN, da gerência de custos e excepcionalmente para algum outro servidor da STN que precise de tal acesso. Pois esse tipo de acesso permite modificações no sistema.

Temos também o acesso web, este é o acesso para todos os demais usuários, inclusive para os servidores da STN que acabam possuindo o acesso aos 2 tipos possíveis.

Esses demais usuários hj são os órgãos setoriais que são os ministérios, os que já implementaram o setor de custos no seu órgão. A STN é o órgão central de custos.

Entrevistador – Atualmente quantas pessoas possuem esse acesso?

Entrevistado – Estamos trabalhando nessa fase inicial com 40 órgãos com até 300 usuários. Não sei precisar o número exato.

Entrevistador – Houve algum critério para escolher os usuários do SIC?

Entrevistado – Hoje, além dos servidores do setor de custos da STN, nosso critério de escolha desses usuários foram os membros dos órgãos setoriais. Excepcionalmente, estudamos a possibilidade de dar acesso a pessoas que não pertencem a esse grupo.

Entrevistador – Houve ou há treinamento periódico para esses usuários do SIC?

Entrevistado – Esse treinamento inicial foi para o comitê de custo que estão se transformando ou já se transformaram nos órgãos setoriais. Um programa de capacitação que tem aproximadamente de 12 a 16 horas, onde são passados os conceitos de custos, informado os motivos pela adoção de um determinado sistema de custeio e a parte operacional, a funcionalidade da ferramenta, como ela é estruturada, quais os sistemas que a compõem, etc. Tínhamos o objetivo máster de ter um sistema onde essas informações seriam disponibilizadas para as pessoas, sem a necessidade de **input**, entrada de dados, por isso buscamos de outros sistemas estruturais como é o caso do SIAPE, SIAFI, SIASG. Estamos também trabalhando na implantação do SIOPE.

Neste ano (2013) estamos tendo dificuldade em realizar treinamentos periódicos com os usuários por conta do quantitativo de servidores da STN lotados na gerência de custos. Para solucionar tal problema, estamos fazendo um convênio com a UNB que está em fase de ajustes para que possam ser disponibilizados profissionais, pesquisadores que serão capacitados como multiplicadores para capacitar os órgãos.

Entrevistador – Existe suporte técnico e de informática para sanar as possíveis dúvidas dos usuários (ministérios)?

Entrevistado – A gerência de informação de custos da STN presta esse apoio de suporte técnico.

Entrevistador – Existem relatos de queixas sobre o SIC?

Entrevistado – Estamos trabalhando num processo de implementação, sendo assim a grande dificuldade que sentimos hoje é da estruturação dos órgãos. A ferramenta em si é acessível e intuitiva. Os problemas apresentados não são relevantes e são sanadas pelo SERPRO quando necessário. É uma experiência pioneira e inédita no Brasil e no mundo, assim como o SIAFI. Por ser uma experiência pioneira estamos suscetíveis a determinados erros, mas à medida que eles forem acontecendo, iremos observar, encaminhar para a área responsável para ajuste e assim aperfeiçoar o mesmo. No entanto, agora temos bem menos incidência, pois já estamos na fase 2 do projeto.

Entrevistador – O perfil de acesso ao SIC é único ou existem níveis de acesso como no SIAFI?

Entrevistado – No caso do SIC temos apenas 2 níveis de acesso, o nível consultor que dá acesso a todos os órgãos e o nível órgão que dá acesso a apenas aquele órgão. No entanto, como o acesso está no nível dos ministérios, o ministério consegue enxergar todos os órgãos vinculados a ele.

Entrevistador – O SIC foi criado com que objetivo? Para Controle ou tomada de decisões? Ou ambos?

Entrevistado – É um instrumento que propicia o interesse aos órgãos de controle. Para quem estuda custos, um acadêmico ou um gestor de custo, necessita de uma informação fidedigna, comparável e acima de tudo que possa propiciar uma tomada de decisão. Claro que tendo uma informação fidedigna e comparável, nada impede que os órgãos de controle comparem estruturas similares e seus custos, a utilização dos recursos públicos para programas de trabalho similares. Desta forma, ele também pode ser um instrumento para o planejamento do orçamento. Também é preciso entender que hoje o bom gestor consegue fazer mais com menos. O recurso é escasso e eu vejo sempre a apresentação do diretor geral da ESAF, o Alexandre Mota, que é sempre feliz na colocação dele quando diz: A via hoje não é mais por aumento de arrecadação e sim pelo que podemos controlar. Sendo assim a informação é importante, como exemplo pode-se imaginar duas instituições de ensino, com o mesmo recurso para o mesmo plano de trabalho, porque uma gastou mais e a outra menos? Desta forma, se é comparável, a informação interessa ao órgão de controle e também subsidia a tomada de decisão.

Entrevistador – Isso também pode mudar o parâmetro de como é feita a distribuição do orçamento hoje?

Entrevistado – Sim! Exato!

Entrevistador – Hoje a distribuição é baseada na capacidade de execução e não na qualidade do gasto. Correto?

Entrevistado – Sim! Exatamente! E custos é exatamente isso, não apenas a obtenção da informação de custos, mas também gerir a informação obtida. Esse é o plus e que é o subsidio da informação de custos. Um jargão, que não é de minha autoria, mas que utilizamos muito nas apresentações é que custos é insumo para o orçamento e vice-versa.

Vamos atingir um nível de maturidade que iremos perceber que o bom gestor é aquele que faz mais com menos, assim como um terá um planejamento de orçamento muito mais fidedigno e muito mais próximo da realidade e para isso também precisamos de uma série histórica dos gastos e custo te dá isso.

Entrevistador – Comente sobre o SIC, quem desenvolveu, o estágio de implantação atual ...

Entrevistado – O SIC é um sistema com a Base em DW, data warehouse, uma ferramenta Business Intelligence. Um sistema que vinculado a ele possui determinados arcabouços. Na gerencia de custos brincamos que temos um tripé: o legal, que nós já temos como exemplo podemos citar a lei 4.320, o decreto-lei 200, decreto 43.872, a lei de responsabilidade fiscal, as atribuições do decreto do próprio ministério, que atribui competência para fazermos a apuração de custos. Temos a obrigação legal desde 64, mas precisávamos de uma ferramenta que pudesse fazer isto. Tendo o arcabouço legal e uma ferramenta sistêmica é possível fazer? Ainda não! Preciso de um modelo conceitual Por isso o tripé, preciso de um modelo legal, conceitual e sistêmico ou operacional para algumas pessoas. Esse modelo conceitual foi feito com base na tese do Dr. Nelson Machado, mas já houve algumas modificações deste modelo inicial. Em 2005, senão me engano foi criado um grupo interministerial, onde profissionais dos ministérios e comunidade acadêmica se reuniram para definir este modelo conceitual, pois precisaríamos dar tratamento às despesas, pois nem toda despesa é custo, a exemplo de um imóvel que é um investimento, mas, no entanto, a sua depreciação seria um custo. Por outro lado, tenho uma questão mais pontual que é a questão do estoque. Por exemplo, o custo do estoque acontece no momento do seu consumo e não da sua compra. E como o sistema faz

isso? Preciso dar tratamento a cada uma dessas situações. Então do modelo legal, veio o modelo conceitual que foi o “alimento” do sistema com as regras estabelecidas. A partir daí é que foi possível montar a informação de custos que chega ao gestor.

Entrevistador – Qual o modelo conceitual de custos utilizado pelo sistema?

Entrevistado – É o método direto

Entrevistador – A base de dados oriundas dos sistemas que **irá** migrar para o SIC é a base orçamentária?

Entrevistado – Então como eu estava falando. É a base orçamentária, mas esta base também é patrimonial. A informação que vem do SIC, vem de outros sistemas estruturais que é o SIAFI, SIASG, SIOP e SIAPE. Do SIAPE dados de pessoal. A partir do conjunto de informações obtidas por este sistema é que vamos conseguir gerar a informação de custos. As informações patrimoniais estão registradas no siafi

Entrevistador – Qual o estágio de implementação atual do sistema?

Entrevistado – O sistema hoje para o objetivo proposto ele atende os órgãos setoriais e está evoluindo para atender os órgãos seccionais. No momento o que temos hoje atende perfeitamente. Estamos fazendo um convênio com a UNB que prevê uma capacitação desses órgãos setoriais e também dos órgãos seccionais. O SIC de uma forma geral tem a informação desejada.

Entrevistador – A ideia é que o SIC futuramente seja utilizado por todos os órgãos?

Entrevistado – Sim, por todos os poderes, executivo, legislativo e judiciário.

Entrevistador – E hoje ele não é utilizado por todos?

Entrevistado – Assim, ele já é utilizado pelos órgãos da Administração direta do executivo. Ele está facultativo para o legislativo e judiciário. Não sei precisar quantos dessa esfera já utilizam o sistema, mas eles nos apoiam muito e tem interesse na utilização, pois é muito caro o desenvolvimento de um sistema de custos, então aproveita para utilizar o que já foi desenvolvido. Mas, acredito que com o tempo, assim como aconteceu com o SIAFI, haverá um momento que a utilização do SIC será obrigatória para todos!

Entrevistador – Hoje qualquer UG pode utilizar o SIC?

Entrevistado – Não. Hoje a utilização é apenas para os órgãos setoriais. A quantidade de acessos hoje é limitada, por isso é restrito apenas aos órgãos setoriais. É um sistema gerencial, mas nada impede das informações gerenciais sejam repassadas dos órgãos setoriais para as UGs. Mas, senha de acesso para todos neste momento não temos este objetivo.

Entrevistador – Houve algum obstáculo para implementação do SIC?

Entrevistado – O obstáculo hoje que percebemos é a disseminação da cultura. Custos hoje na administração pública é um tema novo. Necessário, porém novo. Ele teve início nos anos

2000 no governo federal. Em algumas situações para melhor gestão do recurso, a informação de custos pode subsidiar a redução de determinados gastos e por esse motivo podemos encontrar resistências em fornecer informações em determinados órgãos. Também o fato da reestruturação dos órgãos, por haver carência de pessoal, é mais uma atividade para a equipe já existente. Em algum momento, você pode precisar de cargos para fazer esta reestruturação e isto é mais dificultador, buscar estes cargos junto ao MPOG. E por fim, a resistência natural do ser humano ao novo e as mudanças de posição das pessoas que já haviam sido treinadas para disseminar a informação, tendo que reiniciar este processo de capacitação com outros servidores. Sendo assim, as maiores dificuldades seria a reestruturação dos órgãos e a mudança de cultura nos servidores.

Entrevistador – Vantagens e desvantagens do SIC:

Entrevistado – O SIC é um instrumento didático, intuitivo, que permite ao gestor uma informação comparável, fidedigna, possibilitando uma melhor análise sobre os acontecimentos na sua UG, propiciando relatórios com nível de qualidade melhor que os demais sistemas podem proporcionar, dando uma visão clara da necessidade que temos em ajustar a nossa execução. Por isso vejo de maneira muito positiva a ideia e a construção de um sistema como o SIC, porque como já foi mencionado, o aumento de arrecadação é bastante complicado, então, a solução é um controle melhor dos gastos.

Entrevistador – E desvantagens do SIC?

Entrevistado – Bom, acho que ainda há carência de integração com outros sistemas, mas isso é um processo contínuo e gradual. Temos um limite de senhas infelizmente, mas estamos trabalhando para aumentar a quantidade de senhas. Estas seriam as desvantagens.

Entrevistador – Qual a qualidade dos relatórios e sua funcionalidade?

Entrevistado – A qualidade depende de quem está entre a cadeira e o terminal, pois o sistema é bem intuitivo e tem opções para diversos níveis de qualidade e apresentações. Vai depender muito de quem opera as ferramentas estar disponível. O relatório mais ou menos apresentável depende do usuário. Mas, o SIC tem inúmeros recursos até de apresentação gráfica dos relatórios. O SIC é bem rico nisso.

Entrevistador – O que você espera do SIC no futuro?

Entrevistado – Que este instrumento seja utilizado pelo gestor, possa servir para a tomada de decisão, para poder gerir a informação gerada. A elaboração de relatórios periódicos, não só para o usuário como para a cúpula, relatórios apresentáveis. Eu vejo o SIC, talvez possa ser viagem minha, mas vejo como um instrumento que a presidente da república possa olhar e analisar a solicitação de recursos e sua viabilidade. Uma administração melhor do recurso e perceber as melhores práticas, por exemplo, por eu ser um órgão central eu me limito em disponibilizar o sistema para que outro possa utilizar. O céu é o limite para quem utilizar aquela informação. A ideia é que o sistema também possibilite ver que os recursos estão sendo destinados e utilizados da maneira correta. Acompanhar as etapas início, meio, fim e quantificar essas questões. Como determinados programas, tipo minha casa, minha vida, construção de estradas, etc. Outro sonho que eu tenho é esta informação ser acessível pelo cidadão, o cidadão tem acesso a dados muito técnicos. Imagina o ministério dos transportes conseguir dizer a sociedade o custo do quilometro rodado no norte, nordeste, sul, ter essa

comparabilidade. O céu é o limite para tudo isso e sou muito otimista em acreditar que a informação do SIC poderá propiciar tudo isto. Esse seria o mundo ideal e acredito que um dia isto vai acontecer.

Entrevistador – Ok! Obrigada!

APÊNDICE B – Entrevista STN – Em 16 – 05 – 2013 às 15h em Brasília

Entrevistador – Comente sobre o perfil do corpo técnico da STN

Entrevistado – Não tenho muito contato com a STN inteira, mas de um modo geral todos tem uma capacidade técnica, muita experiência e vivência no sistema. Um quadro reduzido para o trabalho desenvolvido. SUCON é uma das 6 subsecretarias do tesouro.

Entrevistador – Comente sobre os usuários do SIC.

Entrevistado – O SIC está disponibilizado para os usuários das setoriais. Estrutura do sistema de custos: Sistema de informação que é o modelo operacional e o software que é quem coloca o modelo operacional para funcionar e tem o sistema da gestão da informação. O órgão central, STN, é quem consolida e coordena todo o processo, define normas e mantém o sistema comparável. Abaixo do órgão central, tem os ministérios que são as setoriais e abaixo as seccionais. Hoje o SIC está disponibilizado para as setoriais e a proposta atual é que os usuários fiquem restritos apenas as setoriais.

Entrevistador – Atualmente quantas pessoas possuem esse acesso?

Entrevistado – O número máximo é 300... algo em torno disso!

Entrevistador – Houve ou há treinamento periódico para esses usuários do SIC?

Entrevistado – Existe o treinamento de capacitação, mas este não estava organizado de forma periódica. Existe um projeto de iniciar este ano uma capacitação permanente das setoriais por 8 meses e um acompanhamento semanal. Porque sem este acompanhamento não se implementa o sistema de gestão de custo que é o que interessa. Muitos ainda não possuem conhecimento do conceito de custos, muito menos usar a informação. Então este treinamento será para ajudar na implementação do sistema.

Entrevistador – Existe suporte técnico e de informática para sanar as possíveis dúvidas dos usuários (ministérios), existe alguma reclamação do sistema?

Entrevistado – Relato de queixas do SIC mais recorrente é o desempenho lento. Perfis de acesso ao sistema, de consulta e gestor. Cada setorial só vê as informações do seu órgão. A visão macro de todos só pela STN. O sistema tem 4 anos.

Entrevistador – O SIC foi criado com que objetivo? Para Controle ou tomada de decisões? Ou ambos?

Entrevistado – Hoje para tomada de decisão

Entrevistador – A STN já utiliza esta informação como tomada de decisão?

Entrevistado – Em algum momento. Mas, como te falei, a utilização da ferramenta como gestão da informação ainda está muito incipiente.

Entrevistador – O SIC para melhor funcionamento precisa do PCASP implantado?

Entrevistado – Não, o SIC independe do PCASP. O que falta é eu ter gestores utilizando a informação de custos! Em determinados órgãos, não tem quem trabalhe a informação e por isto a gestão de custos não funciona. Mas o tesouro implementou o SIC primeiro que o PCASP. Na verdade, o PCASP só vai vir para melhorar a qualidade da informação. A informação ficará mais fácil de ser tratada, mas nada impede da utilização do SIC antes do PCASP. Não está condicionado, o modelo conceitual é outro.

Entrevistador – Comente sobre o SIC, de uma forma geral, quem desenvolveu o estágio de implantação atual.

Entrevistado – O SIC é resultado de uma obrigação legal desde 64. Foi desenvolvido pela STN, tendo como base a tese do Prof. Nelson Machado e do Prof. Victor Holanda e agora se incorpora ao modelo, uma contribuição advinda da minha tese. A minha pesquisa veio atender a demanda que faltava ao modelo conceitual do SIC, onde surgiu o infra SIC.

Entrevistador – O SIC se encontra em que estágio de implementação?

Entrevistado – Ele já está implementado , ou melhor, já está construído. Implementado só quando ele estiver sendo utilizado por todos. Ele está pronto e agora precisa ser utilizado paulatinamente pelos usuários e isso leva tempo.

Entrevistador – O que faz essa utilização não acontecer hoje? É cultural?

Entrevistado – Sim, é cultural! É um sistema de gestão! É necessário as pessoas aprenderem a usar e isso leva tempo. Por exemplo, o MEC, como faz para implementar nos institutos? Tem que ir lá e capacitar as pessoas, não para usar, mas para gerir a informação. A proposta é entregar um sistema de gestão e não um software, por isto leva tempo. Tem que acompanhar os gestores, ajudá-los a interpretar a informação gerada. O processo é gradual, o sistema ta pronto, mas levará um tempo para ser implementado. Algumas unidades mais rápidas, outras mais lentas. Pensando no Brasil inteiro, depende de muitas variáveis, depende de pessoas, recursos, etc. Mas a expectativa é que em 2 ou 3 anos, o sistema esteja totalmente implementado. Quando eu falo 2 ou 3 anos, falo do Brasil todo. O SIC entra em execução até outubro no MEC e nas suas seccionais. Implementar em todas as universidades e institutos demandaria muito recurso financeiro e humano que hoje não possuímos. E, também, é necessário ter um tempo de maturação dos gestores para que a implantação aconteça. Mas, cada setorial vai criar seu próprio planejamento dentro das suas limitações. Mas o sistema já está pronto hoje!

Entrevistador – Quais as vantagens e desvantagens do SIC?

Entrevistado – A grande vantagem é ter um sistema de gestão. Ter informações comparáveis em todos os níveis. A mesma informação comparável a nível estratégico e de diretoria e seção. Então, é uma lógica de pensar custos no governo inteiro, no qual eu possa tomar decisões estratégicas e avaliar como ela está sendo desenvolvida em todos os órgãos e uma maneira simples de informar isso a toda cadeia operacional do setor público. Essa é a grande vantagem do modelo conceitual adotado.

Desvantagem não é vista nenhuma, apenas dificuldades que seria implementar um sistema de gestão numa instituição do tamanho do governo devido a sua complexibilidade e volume, devido ao seu “faturamento” de 3 trilhões por ano, com o número de servidores que possui e espalhados pelo Brasil inteiro.

Entrevistador – Quanto ao histórico de utilização do SIC para controle e tomada de decisão. Qual a demanda externa, em que situação ele já foi utilizado?

Entrevistado – Ele já é utilizado para a Prestação de Contas Anual e já compõe o Balanço Geral da União. Você pode pegar isso no site da CGU. Dessa forma mais agregada já está sendo utilizado.

Entrevistador – Qual o modelo conceitual de custos utilizado pelo sistema?

Entrevistado – É o método direto para a parte do SIC do sistema estruturante. E do Infra SIC é o outro modelo desenvolvido pela UNB que é um novo método de acumulação.

Entrevistador – Qual a qualidade dos relatórios do SIC e sua funcionalidade?

Entrevistado – Bom, em termos de acesso todos os usuários tem acesso aos mesmos relatórios e capacidade de produzir relatórios específicos quando estamos falando de um DW simples. O DW é a ferramenta que suporta a ferramenta operacional. Os relatórios são de ótima qualidade.

Entrevistador – Qual o desafio para o SIC no futuro?

Entrevistado – Ele se consolidar como sistema de gestão

Entrevistador – O que você espera do SIC no futuro?

Entrevistado – Espero que ele venha a ser a base de uma nova visão de gestão pública. Que ele consiga num futuro próximo trabalhar com a informação do custo comparável como insumo para o processo de tomada de decisão.

APÊNDICE C – Estrutura Questionário

Título: Questionário sobre a implantação do sistema de informação de custos

Descrição aos respondentes:

O questionário destina-se a pesquisa sobre a implantação do SIC para o desenvolvimento da dissertação de um dos pesquisadores.

Perfil do Pesquisador:

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones

Mestranda em Ciências Contábeis pela UERJ.

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/0559208914198009>

Perfil do Orientador:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Doutorado em Políticas Públicas e Formação Humana pela UERJ

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/8140911862127299>

Bloco 1 – Informação sobre o respondente:

1- Gênero

- Feminino
- Masculino

2- Órgão em que trabalha: _____

3- Exerce cargo Comissionado?

- Sim
- Não

4- Em que nível hierárquico?

- Direção
- Gerencia
- Coordenação
- Outro _____

5- Tempo de serviço na Administração Pública?

- 0 a 3 anos
- 3 a 5 anos
- 5 a 10 anos
- 10 a 15 anos
- 15 a 20 anos
- Mais de 20 anos

6- Cargo?

- Contador
- Técnico em Contabilidade
- Economista
- Administrador
- Outro _____

7- Nível de escolaridade?

- 2º grau
- Nível superior cursando
- Nível superior completo
- Pós graduação lato sensu
- Mestrado
- Doutorado
- Outro _____

8- Setor de atuação?

- Execução Financeira e Orçamentária
- Planejamento Orçamentário
- Contabilidade
- Licitação
- Patrimônio
- RH
- Outro _____

Bloco 2 - Informações sobre a utilização e Implantação do SIC

9 - Você já ouviu falar do Sistema de informação de custos do governo federal (SIC)?

10 - Se a sua resposta for negativa, pular as questões desse bloco e ir para o bloco de questões sobre "Informações sobre a percepção do entrevistado sobre a contabilidade de custos no seu órgão"

- Sim
- Não

11- Seu órgão já utiliza o Sistema de informação de custos do governo federal (SIC)?

- Sim
- Não
- Em implantação

12- Se em implantação, qual o % de implantação?

- 0 a 25%
- 26 a 50%
- 51 a 75%

- 76% a 99%

13 - Com qual frequência você utiliza o Sistema de Custos (SIC)?

- Nunca utilizei o SIC
- Raramente
- Anualmente
- Mensalmente
- Semanalmente
- Diariamente

14- Qual foi a finalidade da utilização da informação do SIC por parte do seu órgão?

15- Avalie a qualidade da informação gerada pelo SIC:

16- Você participou de treinamentos para utilização do SIC?

- Sim, como ouvinte
- Sim, como orientador
- Não

17- Em sua opinião, O SIC gera informação útil?

1	2	3	4	5		
Discordo Totalmente	<input type="checkbox"/>	Concordo Totalmente				

18 - Em sua opinião, o SIC é fácil de ser utilizado, isto é “amigável”?

1	2	3	4	5		
Discordo Totalmente	<input type="checkbox"/>	Concordo Totalmente				

19 - O Sistema oferece informações de fácil compreensão e clareza?

1	2	3	4	5		
Discordo Totalmente	<input type="checkbox"/>	Concordo Totalmente				

20 - O SIC é de fácil entendimento para um usuário que não foi treinado?

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

21- Em sua opinião, as informações geradas pelo SIC atende às normas de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público?

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

22- O sistema possui um suporte técnico para dúvidas/problemas? *

- Sim
- Não

23- Em sua opinião, avalie o funcionamento e disponibilidade aos usuários do SIC disponível, levando em consideração as pausas ou interrupções do sistema:

24- Qual nota corresponde a sua avaliação do suporte técnico do SIC? *

25- Você acredita que o SIC oferece informações apuradas em custos? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

26- Em sua opinião, o layout dos relatórios do SIC é compreensível?

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

27 - Qual nota corresponde a sua avaliação acerca da utilidade dos relatórios extraídos do SIC?

O para Avaliação Muito Ruim e 10 para Avaliação Excelente

Informações sobre a percepção do entrevistado sobre a contabilidade de custos no seu órgão

28- Você acredita que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as "novas" normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas?

NBCT 16

- Sim
- Não

29- Informe qual das NBCTs já foram totalmente implantadas no seu órgão

- NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
- NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- NBCT 16.4 - Transações no Setor Público
- NBCT 16.5 - Registro Contábil
- NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão
- NBCT 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
- NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público
- Nenhuma

30- Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da eficácia? *

Eficácia = Atingir as metas e objetivos propostos

1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Concordo Totalmente

31- Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da eficiência? *

Eficiência = produtividade e desempenho, utilizando a menor quantidade de recursos possíveis, como tempo, mão de obra e material, ou mais produtos utilizando a mesma quantidade de recursos.

1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Concordo Totalmente

32- Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da efetividade? *

Efetividade = Eficácia + Eficiência

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

33- Se respondeu as questões anteriores, exemplifique a sua resposta:

34- Você acredita que as informações de Custos no Serviço Público são oportunas e confiáveis, ou seja, por intermédio delas é possível representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

35- Em sua opinião, as informações de Custos no Serviço Público são passíveis de comparabilidade no tempo ou entre organizações, serviços, objetos de custo comuns? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

36- As informações de Custos no Serviço Público estão sempre disponíveis para uso imediato? Ou seja: A qualquer momento que seja necessário realizar uma consulta os dados estariam atualizados? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

37- Em sua opinião, os benefícios propiciados pelas informações de Custos no Setor público, sejam para controle ou tomada de decisão, superam os dispêndios necessários para obtê-las? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

38- Em sua opinião, é possível que o Sistema de Custos no Setor público ofereça informações que detectem o mau uso dos recursos públicos? *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

39- Em sua opinião, as informações de Custos no Setor público podem promover a responsabilização de maus gestores?

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

40- Qual é a sua expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil ?

APÊNDICE D – Estudo de caso CONAB – Em 01-09-2014 às 14:30 em Brasília

Entrevistador - Eu queria que você me falasse um pouco da estrutura do setor de Custos, se já existe uma gerência específica, se não em que contexto ela está inserida e quantos servidores tem?

Entrevistado - Na verdade a gerência de custos não existia na CONAB, ela passou a existir a partir de dezembro de 2012 teve a instituição de uma portaria de uma resolução que criou que modificou tudo isso. A CONAB que criou a gerência de custos. Ela começou a operação praticamente a partir de fevereiro/ março de 2013, quando passou a existir no organograma. Ela está vinculada diretamente à presidência através da superintendência de controladoria e riscos. Essa Superintendência é formada por três gerências: a Gerência de Controle Interno, a Gerência de Riscos Corporativos e a Gerência de Custos.

Ela começou a partir de fevereiro de 2013, a operação em si, como ela é vinculada diretamente à Presidência, tem uma autonomia bem maior, porque quem opera as políticas da CONAB são as diretorias e por estarem ligadas diretamente à Presidência a gente consegue ter uma ação melhor em cima das diretorias, o que facilita pra gente a responsabilidade de dados todas as operações da CONAB, então tudo que tem de operação nas diretorias a gente esses números aqui com a gente, da parte física e da parte de empenho de gasto, todo custo de programas, de ações, de pessoal, de estrutura... a gente consegue ter hoje e também a parte física, a gente não está conseguindo analisar definitivamente quanto de financeiro que está indo em cada programa, a gente tem hoje todas as informações com a gente o fato da gente estar ligado à presidência dá uma visão geral disso e facilita. A equipe da gente hoje é formada por quatro pessoas mais a gerência, são cinco pessoas a equipe.

Entrevistador - Você é o gerente?

Entrevistado - Não. A gerente é a Luciana.

Entrevistador - Já existia um sistema de Custos anterior ao SIC, ou já foi implantado direto com o SIC?

Entrevistado - Não. Não existia. Quando criamos a gerência, foi nosso primeiro entrave que a gente teve na gerência. Na verdade a gente tinha que achar uma metodologia, que tipo de metodologia que a gente iria utilizar, a gente não tinha uma noção muito grande de que tipo de metodologia que a gente ia utilizar. Nós fomos em alguns órgãos, começamos a visitar os órgãos que estão fazendo hoje, fomos no Embrapa, na Caixa, Ministério, MAPA... a gente começou a verificar o que que tinha de cursos pra gente para poder utilizar. Desses órgãos que citei agora, com exceção do MAPA, utilizam sistemas corporativos próprios desenvolvidos ou adquiridos no mercado, a gente também recebeu visitas de algumas empresas que fabricavam sistemas corporativos e começamos a avaliar essa possibilidade, foi quando na Semana Orçamentária, conhecemos o pessoal da STN, que falaram para gente do SIC, eu já conhecia o SIC só por sites a gente não tinha ainda in loco chegado a conhecer o sistema, a plataforma do SIC. Me matriculei nas oficinas do SIC, foi aí que a gente começou a verificar isso. Como boa parte dos dados são muito parecidos com o que opera no SIAFI, como , as fontes financeiras, as naturezas de despesa, as contas contábeis, como ele tem toda essa estrutura, a gente achou melhor utilizar a princípio o SIC, então toda essa parte do SIAFI que a gente trabalha hoje dotação orçamentária específica ficou muito mais fácil a gente pegar esse daí e

trabalhar com as informações dentro do SIC, então o SIC foi nossa primeira escolha, assim que a gente teve a opção de ter o SIC, a gente optou direto pelo SIC. não tinha custo financeiro era só fazer a adesão ao SIC e a gente já tinha conhecimento do SIAFI, então ficou mais fácil pra gente começar a trabalhar em cima dele.

Entrevistador - E quais foram as principais dificuldades para implantar?

Entrevistado - A principal dificuldade, a princípio, para utilização do SIC, é que como é uma plataforma muito aberta a gente tem que colocar todos os relatórios e informações, a gente não tinha todas as informações necessárias ainda, a gente não sabia que tipo de informação trabalhar dentro do SIC.

Entrevistador - Customizá-lo?

Entrevistado - Isso.

O SIC é muito aberto e você pode trabalhar de diversas maneiras dentro dele, a gente não tinha conhecimento muito amplo da ferramenta que é, a gente fez uma oficina rápida, a gente fez uma oficina de oito horas só, a gente não tinha, ainda, o conhecimento da amplitude que sistema tinha para trabalhar esses dados, a gente não tinha noção de como trabalhar tudo isso. O que realmente dificultou foi o conhecimento do Sistema, a gente parou e começou a mexer no sistema bastante para poder entender, praticamente passei um ou quase dois meses para poder conhecer a ferramenta si, então eu passei o tempo todo mexendo no sistema para poder entender o que que tinha no sistema, fiz diversos ensaios, fiz relatórios, peguei diversos relatórios do SIAFI Gerencial e tentei transportar para o SIC, o primeiro passo na verdade foi esse, tentar todas as informações do SIAFI gerencial que a gente já trabalhava na área financeira pra trazer isso para o SIC hoje pra poder entender como é que funcionava o sistema para depois trabalhar na plataforma de custos. O SIC tem essa vantagem puxar a parte operacional, execução orçamentária e financeira e como também as métricas de custos, despesas... com diversas métricas aqui dentro, você pode trabalhar com saldos de contas contábeis também, então ele tem todas essas métricas aqui dentro, então pra mim foi mais fácil dessa maneira. Então primeiro eu tive que entender todo sistema, essa foi a primeira atividade e depois foi formatar nosso objeto de custo, a gente não sabia que tipo de objeto de custo a gente teria que levantar até aquele momento, a gente tinha uma ideia de alguns, como os principais, como vigilância, água, energia elétrica, só que a gente tem diversas contas, que tinham movimentações e onde nós íamos alocar isso? A gente teve que criar os objetos de custos que nós íamos trabalhar naquele momento. Então a gente sentou para formatar os objetos de custos, a gente pegou uma DRE, a gente tem uma DRE, diferente as outras que não tem, a gente essa particularidade, então a gente tinha sistema que se chamava SISDRE, que tinha todas as contas contábeis de movimentação, então a gente pegou uma DRE e um plano de contas que tinha e vamos ver o que a gente pode integrar aqui no sistema de Custos da gente. Por exemplo, você tem lá no plano de contas e até no Relatório da DRE, três contas de Vigilância, a gente não quis saber quais as contas que estavam movimentando naquele momento a gente quis saber o nosso custo com vigilância, você tinha superintendência que tinha movimentação nas três contas, então a gente já *“linkou”* isso daí através da plataforma. O gasto com vigilância somava aquelas três contas, então o nosso gasto com vigilância era *“X”* naquele exercício financeiro, então a gente começou a fazer consultas de vigilância, então a gente pegava uma natureza de despesa, na apropriação e automaticamente já pegava dessas contas e *“linkava”*, energia elétrica que era uma conta só não tinha problema, mas contas como salário, existem diversos tipos de salários, a gente não queria saber as variações de contas salariais, a gente queria saber quanto estava gastando com salários, então a gente fez

essa integração também de várias contas de salário que é uma conta de custo “salário”, de vencimentos, então a gente foi para facilitar para gerar um relatório integrado. Esse foi o segundo passo da gente. E o terceiro foi tentar disponibilizar essa informação, que o SIC não tem uma plataforma aberta de contas, de senhas e a CONAB é muito pulverizada, em todos os Estados ela tem uma setorial e uma superintendência regional, que também faz pagamento para unidades e tem os engenheiros online, então a gente precisava descentralizar as informações, pegar essas informações todos os dias e esses pagamentos são apenas na ponta, porque tem pagamentos que são feitos na ponta e outros que são feitos na matriz.

Entrevistador - Não é integrado o sistema de custos? Vocês utilizam o SIAFI também?

Entrevistado - Sim, o SIAFI.

Entrevistador - E não é integrado?

Entrevistado - O sistema de Custos ele puxa tudo que há no SIAFI.

Entrevistador - Mas aí não puxaria?

Entrevistado - Sim, mas é que só da conta não teria acesso às informações.

Entrevistador - Você teria que disponibilizar com forma de relatório?

Entrevistado - Sim. Eles não têm acesso às senhas, porque hoje o sistema de custos ele tá travado ainda, porque a plataforma dele não permite a descentralização de senhas, distribuição de senhas muito grande. Hoje aqui nós temos duas senhas, tem órgão que uma senha, duas senhas, depende do órgão, então são poucas senhas por órgão e a ideia é que essas regionais tivessem as próprias senhas delas, que pudessem puxar esses relatórios, às vezes tem modificações, para que eles pudessem ter acesso a essas informações, só que hoje eles não têm acesso às informações hoje, então a gente começou a trabalhar relatórios e criar documentos em pdf para que eles pudessem receber essas informações, trazendo a descentralização das informações da matriz para as regionais. Fui seguindo essa sequência. Então a opção que tivemos foi gerar esses relatórios para descentralizar da matriz para as regionais, a gente teve que criar documentos que não tinha ainda dentro do SIC em nenhuma das oficinas, a gente teve que parar para tentar desenvolver isso para chegar naquele objeto final, que foi aquele relatório.

Entrevistador - O SIC tem como metodologia, o método direto, que é a metodologia de custos. Aqui vocês adotaram o método direto? Porque em outros órgãos, na pesquisa, eu já vi que eles adaptaram para ABC. Vocês utilizam que método? O método direto mesmo?

Entrevistado - Por enquanto é o direto. Porque pra gente foi mais fácil já entrar no custeio de método. Está gastando ali, vai pra lá. Acho que ainda não tem um estudo. Nós iniciamos agora no início do ano tentar mudar isso, porque hoje meu centro de custo é praticamente uma unidade de gestão. A unidade de gestão tá gastando tanto, o que gastou lá naquela unidade de gestão e puxa pra mim de custo. Então ele tá puxando naquela UG dessa maneira. Então a partir de agora a gente está fazendo um trabalho para criar a retificadora de rastreamento e esses rastreamentos de custos, a princípio com esforço de pessoas, a gente criou uma planilha que está em algumas regionais e está aqui na matriz com dezesseis programas da CONAB que a gente achou que seria pertinente para fazer esse levantamento e os gestores das áreas que

esse processo passa, estão avisando pra gente, em número de horas, o quanto de esforço eles estão alocando naquela atividade. Por exemplo, a gente passou em Mato Grosso do Sul, uma superintendência regional, ela tem a sede, a assistência, três gerências e cada gerência tem mais três ou quatro setores, então a gente conversa com todos os envolvidos, setores, gerentes e cada uma gerência dá a visão que eles têm de esforço daquelas atividades. A outra gerência também, os encarregados dos setores mais os gerentes vão sentar com a gente para saber a visão deles, a outra gerência também, assim como a assistente, a procuradoria jurídica, se houver, vai dar a visão dela, as demais vão dar a visão dela e o superintendente vai dar a visão dele, então todo mundo vai dar sua visão e no final a gente consolida isso e vai para superintendência. Essa atividade pode passar por diversos setores, passa por dois setores ou por todos os setores, depende do tipo de atividade que estiver sendo executada. Então para a gente poder alocar diretamente naquelas atividades. a gente está criando ainda algum estudo que vai fazer métrica em cima disso, onde a gente vai jogar? Qual vai ser a metodologia que a gente vai utilizar? A gente ainda está vendo ainda que critérios que iremos utilizar nesse ponto, que eu sei que a gente não tem uma abertura muito grande para se colocar diversas métricas ali dentro, diversos critérios para se efetuar pagamentos tem que ter um critério maior, são critérios muito grandes. Por exemplo, a água, os valores serão o m² (Kellen, água é medida por m³), a vigilância, será o M²? A gente não sabe ainda o que vamos utilizar ou vai ser por pessoal, a gente está vendo que estrutura utilizar para colocar.

Entrevistador - Da forma como está hoje, já ajuda? Já teve algum caso concreto que subsidiou a tomar uma decisão?

Entrevistado - Na superintendência, na semana passada, uns clientes de São Paulo pediram um relatório desses, o Superintendente queria saber quanto estava gastando a superintendência dele, ele iria à uma reunião e queria essas informações já atualizadas. Algumas pessoas enviaram CI perguntando querendo adicionar outras informações, mas são poucos ainda.

Entrevistador - Pelo menos algum caso que você consiga me dizer que após a utilização do SIC, ajudou a tomar decisão, como por exemplo: se aluga um equipamento ou se compra ou se a conta de água ou luz que veio alta tomou ações para reduzir?

Entrevistado - Não. Hoje, não tem nada concreto para te passar ainda, nós começamos a emitir esses relatórios em setembro do ano passado, então ainda não se criou essa cultura, a gente ainda não está se avaliando. A gente estava conversando na semana passada de tentar modificar isso daí, tentar criar uma cultura mais fiscal nesse ponto, de tentar fazer com que as pessoas acompanhem esses gastos e que planos internos vendo as suas necessidades, sua realidade, como cada Estado tem a sua necessidade e realidade para que comece a fazer alguns trabalhos de redução em cima disso, para que comece acompanhar, mais isso é uma coisa que está muito incipiente, está muito nova pra eles, alguns acompanham, outros não, vai muito do gestor, a gente não tem uma prova clara e concreta que não, a partir o gasto tá alto vamos reduzir isso eu sei que realmente hoje esse relatório me gerou um fato concreto de redução.

APÊNDICE E– Estudo de caso Comando da Aeronáutica – Em 02-09-2014 às 11h em Brasília

Entrevistador – Existe um setor nos custos no órgão? Quantos servidores? E em que estrutura estão inseridos?

Entrevistado – No Comando da Aeronáutica temos uma setorial de custos que pertence ao sistema de economia e finanças e temos uma divisão específica que é a divisão de contabilidade gerencial, onde ocorre o trabalho da apuração de custos. Em relação aos servidores ligados a este trabalho, somos 2. Eu e mais 1. No entanto, a análise de custos não é feita por esta divisão. Nós extraímos os dados e enviamos para os nossos clientes que são os nossos grandes departamentos que são 6. Mandamos estas informações para eles que com base nessas informações fazem a análise deles. Afinal a análise não é apenas um número, precisa viver a situação e entender o que aquele número representa no dia a dia, ou seja, a análise não é feita aqui, extraímos e enviamos a informação que fará parte do processo decisório.

Entrevistador – Já existia um sistema de custos anterior ao SIC?

Entrevistado - Sistema de custos anterior

Entrevistador – Já havia essa cultura?

Entrevistado - A cultura sim. A aeronáutica trabalha com informação de custos desde da década de 70. Quando pergunta-se se já existia a informação de custos? Sempre utilizamos o SIAFI para inserir os dados, seja do centro de custos, depreciação, etc. Ou seja, o siafi sempre foi a grande porta de entrada desses dados. A extração desses dados que era feita pelo siafi gerencial que era posteriormente trabalhado em Excel e enviados as unidades da mesma forma. O que o SIC trouxe foi maior agilidade, presteza, tudo isso por ser uma ferramenta mais moderna.

Outra coisa que tínhamos e ainda temos é a rotina de acompanhamento dos lançamentos contábeis, assim conseguimos garantir maior qualidade dos dados.

Por exemplo, temos centro de custos que vão de 0101 a 9999, onde os 2 primeiros representam o centro de custos e dos 2 últimos os subcentro de custos.

Imagina que a atividade aérea que é a atividade fim, tem o centro de custos 0100 e temos vários subcentro de custos ligados a essa atividade. Mas tenho o cc 0199 (outros) que não consegui incluir em outro subcentro de custos. Avaliamos o que foi alocado neste subcentro de custos, averiguamos o motivo, tentamos resolver a causa e realocar no subcentro de custos mais adequado para não perder uma informação gerencial preciosa. Ações como esta são feitas para ter maior qualidade na informação e para monitorar este lançamento, utilizo o SIC.

Entrevistador – Como vocês já possuíam a cultura, houve alguma dificuldade na implantação do SIC?

Entrevistado - Não dificuldade nenhuma, apenas conhecimento e adaptação do sistema, da realidade órgão ao sistema. Pedimos algumas alterações a STN e fomos atendidos, uma delas foi a inclusão da UCG, unidade de controle de gastos. Esse atributo representa os grandes

departamentos, de ensino, saúde, etc. Se eu quero hoje saber o custo da atividade aérea, eu tenho essa possibilidade através da UCG.

Entrevistador – O padrão do SIC é o método direto, mas pode ser alterado de acordo com a necessidade do órgão. Qual o método que a aeronáutica adotou?

Entrevistado - Utilizamos o método direto. Não tem como fazer a distinção do que é custo ou despesa. Por isto utilizamos o método direto. Quando quero apurar um resultado específico aí eu olho caso a caso e analiso em Excel. Então a inserção de dados é pelo método direto e na análise utilizamos outro método quando necessário. Não vejo como ser diferente na administração pública, pois é difícil definir o que é custo e despesa na administração pública.

Entrevistador – Um caso concreto da utilização do sistema de custo que utilizou para subsidiar a tomada de decisão.

Entrevistado - Existe a portaria 90/2014 do TCU que fala sobre o relatório de gestão e um incentivo para a utilização do sistema de custos como subsidio para a tomada de decisão. O que tenho para te falar de prático e é prudente falar isso porque atende uma legislação. É que tirei um retrato da situação de custos do 1º sem-2014 de todos os nossos grandes clientes para que estes possam projetar metas para o 2º sem, analisar aquilo que aconteceu naquele semestre, ver se está de acordo com as metas e missão deste órgão e para isto ele tem que entender para que ele existe, a missão e como os custos contribuem para o atendimento desta missão. Desta forma ele passa a se conhecer através dos números. Extrair esses dados do SIC é tranquilo e permite a comparação entre os períodos, análise vertical e horizontal e comparações entre atividades semelhantes para entender os acontecimentos e na melhoria do processo.

Entrevistador – E um caso prático que vocês já tenham utilizado para subsidiar a tomada de decisão. Exemplo, compro ou alugo uma máquina?

Entrevistado - Sim. Temos sim. E tem sido cada vez crescente. Quando se trabalha na evidenciação da informação de custos, você começa a crescer o número de questionamentos e gera reflexos e temos que estar prontos para atender esses reflexos.

No ano passado mandamos no 1º e 2º semestres a informação de custos dos serviços públicos e com isso tivemos a possibilidade de comparar e gerar metas de redução de custos. E tudo isso serve para o gestor se conhecer, analisar e tomar decisão.

O que é interessante é ter a cultura do relatório, a periodicidade. É o que nos ajuda para fazer esse gerenciamento, senão as informações se perdem e não gera indicadores para fazer a avaliação.

Entrevistador – Era só isso em relação ao SIC. Em relação ao MCASP, já está tudo implementado?

Entrevistado - Sim, desde 2010 já estamos fazendo a depreciação de todos os bens. Temos sistema próprio pra isso. Hoje o projeto em curso é automatizar o lançamento da depreciação sem utilizar a NL.

Temos sempre que pensar em aprimorar e pensar no cliente. Podemos direcionar o cliente, mas temos que atender o cliente. Tem que ter também a demanda do cliente. Buscamos sempre a parceria com os nossos clientes. Fazemos reuniões periódicas para identificar a necessidade deles. Temos relatórios com vários periodicidades, a maioria é trimestral.

Entrevistador – Ótimo! Obrigada!

APÊNDICE F– Estudo de caso Ministério do Meio Ambiente – Em 02-09-2014 às 14:30 em Brasília

Entrevistador - Primeiro eu gostaria de perguntar se existe um setor de custos no órgão, se sim, quantos servidores e se não, em que outra estrutura está inserida essa atividade?

Entrevistado - A Setorial de Custos não está implementado no ambiente. A Setorial de contabilidade por ter contadores formou o grupo para se capacitar no assunto. Atualmente, é um contador, que sou eu, a Núbia que é Engenheira Ambiental e o Bernardo, que é analista ambiental e administrador. Então nós pegamos uma equipe, até multidisciplinar, eu e o Bernardo apesar de não ter formação na área ambiental, nós temos especialização em meio ambiente e formamos essa equipe, foi homologada pela chefia e fomos a campo se capacitar. A STN treinou e possibilitou adquirir esse conhecimento, apresentou o sistema, nós aprendemos a utilizar o sistema, fizemos alguns trabalhos e trouxemos para o Ministério do Meio Ambiente. Hoje, ela funciona dentro da Setorial Contábil, ligada a Coordenação Geral de Finanças da Secretaria de Planejamento e Orçamento.

Entrevistador - Já havia outro sistema de Custos anterior? E a dificuldade de implantação?

Entrevistado - Formalmente montado no Ministério do Meio Ambiente, não.

Entrevistador - Nenhuma cultura mais forte nessa área?

Entrevistado - Como está definido hoje a sistemática de custos. Não é só o sistema, o software, é toda metodologia de custos, essa disciplina não estava implantada aqui.

Entrevistador - E quais foram as dificuldades da implantação do SIC?

Entrevistado - Do SIC e de todo sistema, não só do instrumento “SIC”? Primeiro foi capacitação, você localizar servidores para trabalhar na área, porque antes da gente já tinha outra equipe e parece que a outra equipe resolveu mudar, foi uma questão de oportunidade, pra mim foi, eu me candidatei, a Núbia e o Bernardo. Essa foi a primeira dificuldade que eles acharam, capacitar o pessoal, foi uma coisa muito lenta, porque a gente não se dedica exclusivamente à Custos, a gente tem outras obrigações aqui dentro, eu trabalho na contabilidade, analiso balanços, faço a conformidade da setorial, nós temos nossas atividades, a gente acompanha a execução, interpreta as normas pra poder passar às unidades, que são muitas dúvidas, tem muita unidade que não tem contador, as vezes o pessoal não tem um a afinidade com a área financeira. A Núbia mesmo, ela entrou nessa área de finanças e foi aprendendo com a gente, até ela ser convidada para trabalhar aqui na Setorial. Então, a primeira dificuldade foi essa, eu acho que já foi sanada, porque o mínimo de obrigação que a gente tem que é a apresentação da PCPR, análise de custos e alguns programas, a gente tem dado conta e a gente também já foi bastante crítico com relação aos trabalhos que nós encaminhamos para a STN, eles concordaram com muita coisa, eu acho que quanto a pessoal, localização, ambiente de trabalho, está resolvida. Agora a coisa está mais complicada na parte da demanda, a procura, porque eu acho que a gente pode ofertar muita coisa, mas não tem muita procura. Eu sei, de repente, deve ser a atual fase, atual conjuntura que não está beneficiando muito e também de repente por parte do gestor, de repente pode estar envolvido com outra problemática e não está com a visão voltada em Custos, por isso que eu te falei, a

partir de amanhã passa-se compulsória a necessidade de apresentar essas informações, a coisa pode “pegar”.

Entrevistador - A lógica da estrutura conceitual de custos no seu centro de custos, como vocês adaptaram isso ao SIC? Alguns fazem por atividade, outros por unidade gestora...

Entrevistado - Você fala da metodologia de como alcançar o custo, de como apurar o custo?

Entrevistador - Você não tem que criar dentro do SIC o Centro de Custos? Qual é a lógica?

Entrevistado - Aqui é por Centro de Custos, não está 100% definido. É por unidade gestora, mas dentro das unidades gestoras a gente tem que localizar o centro de custos, ainda tem um trabalho a ser feito, principalmente quando você quer analisar custo por atividade. Na hora de empenhar, na hora de fazer todo trabalho da CPR, precisa definir os campos. Já tem definido alguma coisa, mas esse é um trabalho anterior, a gente precisa saber realmente. Eu acho que vai mais da demanda, da atividade que a gente está desempenhando no momento. A maioria dos trabalhos que a gente executou até agora, trabalhou mais a questão dos programas de trabalho que foi um pouco mais do objetivo a ser atingido, então o custo para aquele objetivo. Em termos técnicos, eu acho que é mais por programa. Atualmente nós temos condições de apresentar custos de programas, atividades, projetos, você fragmentar toda uma despesa, todos os elementos de despesa, nós temos condições. Agora, o problema todo, acho que temos uma certa dificuldade nas atividades. Chegamos a fazer alguns trabalhos propondo esse tipo de trabalho, é levantamento de custos a nível horizontal, entre as Secretarias, entre os departamentos, custo para “estourar” uma tomada de conta especial, custo para “estourar” um PAD, custo para elaborar um convênio, assinar um convênio, tenho condição de fazer isso. Nós chegamos a fazer um trabalho, custo institucional. Nós fizemos um trabalho em cima do Fundo Nacional do Meio Ambiente, que é um fundo de fomento e aplica recursos para convênio, então nós fizemos uma análise de pessoal, custo do pessoal envolvido em convênio, pessoal envolvido em elaborar termos, os contratos, os termos, prestação de contas, análise financeira, análise técnica, fizemos levantamento, fizemos locação de custos, departamentalização, fizemos rateio, chegamos a fazer rateio, custo de aluguel por exemplo.

Entrevistador - Mas aí você faz isso no SIAFI ou exporta isso do SIC e trabalha no Excel?

Entrevistado - Acrescentamos esse valor ao SIC, entendeu? Porque justamente, durante o empenho de um aluguel, pagamento do aluguel, pagamento não, liquidação a nível de CPR ainda não está alocado, direcionado qual é o percentual para cada secretaria não está, entendeu? Então no fundo nós tivemos... qual vai ser o elemento que vai nortear essa proporção para o fundo, a área utilizada pelo fundo, entendeu? Fizemos esse trabalho, esse trabalho está sendo analisado, ele está disponível passou pela chefia e eles gostaram, porque nesse trabalho nós divulgamos nosso produto, nós lançamos no mercado, nosso produto está aqui, o que vocês querem desse nosso produto, qual produto que vocês querem? Vocês querem aprofundar? Esse trabalho está lançado! E estamos também pensando em elaborar um trabalho sobre a Bolsa Verde, que é um programa do Ministério, que beneficia as famílias carentes em área de proteção ambiental para poder conservar a área verde e essa é uma bolsa que distribuída pelo Governo e a gente estava tentando, não no valor da bolsa, que a gente sabe qual é o valor da bolsa, mas saber o custo para se entregar essa bolsa ao cidadão, entendeu?

Entrevistador - Interessante!

Entrevistado - Não, é legal! Então nós já levantamos esses custos in loco, in loco não, assim, bruto, né? Usando o SIC. Então já achamos despesas com o indivíduo que vai lá fazer um cadastro, entendeu? Um indivíduo que com diárias, com... Tudo que é necessário aqui no âmbito do Ministério do Meio Ambiente para se atingir esse objetivo de distribuir a bolsa. Agora o que a gente vai fazer é uma análise mais aprofundada, estudar a bolsa e ir lá nas secretarias e comparar direitinho quais as informações do SIC e ver se... tentar fazer um trabalho mais de integração do SIC se realmente está de acordo com o que realmente ocorre e a partir daí a gente gerar um produto que no futuro pode ser utilizado pra uma decisão. Mas assim... não sei se a gente conseguiu responder a sua pergunta sobre a metodologia, você vê assim... que embora não tenha assim uma definição prévia a gente utiliza mais assim uma metodologia de acordo com a atividade, de acordo com o trabalho que a gente vai executar.

Entrevistador - Isso tudo a metodologia no SIC é por UG? Você exporta os dados e ela vem por UG, o seu Centro de Custos é a UG? Aí depois você trabalha esse dado posterior?

Entrevistado - Exato! Na verdade não sei se é UG, é o programa, porque quando a gente busca as informações é do programa, independente se é na UG "A" ou UG "B". Eu posso ir de várias formas, eu posso vir pelo programa, posso começar de baixo pra cima. A maioria dos trabalhos que a gente tem feito, a gente tem trabalhado mais com programa, é com programa. Por exemplo Bolsa Verde é um programa, da Biodiversidade, a gente começa por ali.

Entrevistador - É porque eu não conheço bem o SIC, mas pelo que eu já ouvi em outros órgãos, eu entendi que você cria um parâmetro pra ser ou por UG ou por atividade...

Entrevistado - Não... eu te mostro como é que funciona, é muito tranquilo, entendeu? A Núbia já viu isso, é uma coisa bem prática, o SIC é muito bom, sabe eu acho... aliás ele tem informações que não é só de custos, eu acho isso legal, porque é uma ferramenta que você tem ali a execução orçamentária, você tem despesa empenhada, despesa paga, você pode fazer uma comparação do que foi empenhado, o que foi liquidado, o que que é custo. Esse programa já acabou e até hoje tá vindo custo em cascata e é uma coisa interessante isso. O programa, nós não executamos esse programa esse ano e tá vindo custo, mas por que? Aí a gente Descobre por que. O SIC é, eu acho, uma ótima ferramenta e a gente utiliza o SIC, as vezes utiliza o SIAFI também para dar uma muito incoerente, não... tem alguma coisa errada aqui, vamos para o SIAFI, vamos descobrir no SIAFI, no gerencial e o SIC faz uma coisa que as vezes o SIAFI é mais lento, quando você quer fazer uma pesquisa que envolve vários anos, eu faço de uma forma instantânea no SIC, no SIAFI eu tenho que ficar saindo de um módulo, entrando num módulo e você tem que ficar anotando aquilo senão você perde tudo, então o SIC já vai... eu acho que pode melhorar, claro que pode! Mas a nosso nível é muita ferramenta, é muita ferramenta, é muita coisa para se fazer.

Entrevistador - Vocês têm algum caso concreto que o SIC já foi subsídio para tomada de decisão?

Entrevistado - Você fala ferramenta SIC?

Entrevistador - É. A cultura do sistema de custos...

Entrevistado - Concreto mesmo só a prestação de contas... Presidente da República, a parte do Ministério do Meio Ambiente, a prestação de contas do Ministério do Meio Ambiente

utilizamos o SIC, agora para tomada de decisão interna, não, ainda não estamos nesse nível não.

APÊNDICE G– Estudo de caso CPRM - – Em 04-09-2014 às 15:00 em Rio de Janeiro.

Entrevistador – Existe um setor nos custos no órgão? Quantos servidores? E em que estrutura estão inseridos ?

Entrevistado – A área de custos sempre existiu. Existia uma divisão de custos que com o tempo acabou e hoje temos uma área de custos dentro da divisão de contabilidade geral. E são 4 pessoas na área de custos. A área está sendo reestruturada, hoje temos apenas uma coordenação de custos. Ventilou-se a possibilidade de voltar com a divisão de custos, mas isso ainda não aconteceu.

Entrevistador – Já havia outro sistema de custos anterior ao SIC?

Entrevistado – Existia um sistema de inf de custos. Alimentávamos o siafi com a dotação orçamentária e financeira. Após a cada liquidação no siafi era feito uma nota de lançamento no siafi que identificávamos, o cc, nat de despesa e valor. Determinado momento amarramos com a STN outras informações tais como: ptres, período, data, fornecedor, cc, nat de despesa e valor e ao final de cada mês extraímos essas informações do siafi e importávamos para um sistema de informação de custos desenvolvido internamente. Pq isso? Pq a empresa era uma empresa de economia mista que vendia projetos, então essa informação servia para gerar o preço dos nossos produtos. O sistema de informação de custos utilizado na época foi desenvolvido pela Price. Com isto desenvolveu uma cultura de alimentar o sistema com esta informação. Começamos esse processo em 2013. Quando passamos a utilizar o siafi, ele foi encarado pelos servidores, como um monstro, porque já estávamos acostumados com outra plataforma. Uma plataforma mais avançada sendo assim esta mudança de sistema gerou uma dificuldade de readaptação do sistema.

Houve uma queda no controle de custos com a mudança de empresa economista mista para empresa pública. Isso se perdeu com o tempo... Gerando um distanciamento da essência da apuração de custos e a prática no órgão. Sendo assim, a área fim passa a utilizar apenas os custos no projeto no controle interno e o sistema passa a não ser mais utilizado. Ficou tudo de forma particionado e informal.

Inicialmente, como era alocado o CC na NL gerava muitas inconscistências e retrabalho.

Até conhecer a ferramenta do SIC em 2010 e quando começamos a retomar este trabalho que foi um trabalho de convencimento interno, mudança de cultura novamente para resgatar esse trabalho que foi perdido. E em 2012 foi quando começamos a utilizar o SIC. Aí mudamos o perfil do SIAFI para a CPRM para que no momento da liquidação fosse informado.

Foi feito um trabalho de treinamento e divulgação interna em 2012 e em 2013 começamos a utilizar o SIC para obter as informações. Verificamos que as convergências ao MCASP referente a depreciação, baixa de estoque etc já tínhamos, devido a obrigatoriedade da lei 6.404 porque éramos uma empresa de economia mista. Mudamos apenas a estrutura do centro de custos existentes.

Temos hoje para cada ação um número x de projetos e para isto criamos um centro de custos de gestão de projetos para alocar o centro de custo indireto posteriormente.

O que foi mais importante, a informação com o SIC veio mais rápida e mais consistente. Com o início da utilização do SIC e o entendimento dos números pelo usuário, a demanda pela informação foi aumentando. Mudando o paradigma que o conhecimento de custos é para redução. E para a melhoria dos gastos públicos, não necessariamente redução.

O programa anual de trabalho nos permite fazer o orçamento e estamos buscando que as informações extraídas do SIC sejam utilizadas para elaborar o orçamento, a PLOA, de forma mais eficiente e fazer posteriormente o acompanhamento do real x planejado.

Mas a importância deste trabalho dentro da CPRM ainda é muito pequena, porém tem-se trabalhado para melhorar isso. Mas criamos essa rotina com o Superintendente e em janeiro de 2015 começa esse trabalho.

O que estamos fazendo hoje? Fazemos um levantamento de tudo que é processado no siafi levamos isso para cada unidade. Vinculando o projeto a sua ação orçamentária. E isso fica num aplicativo na máquina do usuário para evitar erros na classificação orçamentária e no ateste. A conformidade do registro de gestão foi implantado para fazer as análises inclusive da alocação correta dos centros de custos. Hoje apuramos isso e mandamos para as unidades. E quando encontramos alguma inconsistência, vamos até o gestor do projeto para resolver a questão.

Entrevistador - Para dar a informação ao gestor, os dados são manipulados no Excel?

Entrevistado - Não, todo e qualquer ajuste é feito no siafi e migrado para o SIC. Temos o siafi como o nosso sistema de contabilidade e o SIC o nosso extrator que gera a informação gerencial para ter a base de análise. Hoje tratamos o centro de custos inclusive dos convênios firmados com a CPRM. Já conseguimos estruturar bem isso, mas ainda há o que evoluir. Já temos um embrião muito bem desenvolvido. Eliminamos os problemas internos de não alocar nada em um mês e alocar em dobro no segundo, por exemplo. Colocamos o gestor aprovando as informações para diminuir as divergências.

São as ferramentas que temos paralelas ao SIC. O SIC nos atende muito bem. O que queremos em relação ao SIC? Fazer as amarrações, trazer as informações do SIOP detalhadas. Para construir a informação desde o momento da PLOA para identificar melhor os possíveis ajustes. Já que o SIC amarra os sistemas estruturantes, vamos utilizar esse benefício para ter uma aplicação para melhoria do todo. Para gerenciar melhor a tomada de decisão. Mas, ninguém me pede essa informação para tomada de decisão. Isso que é questionável.

Vamos participar do congresso e dar o nosso relato de experiência e quem sabe encantar a nossa alta administração. A maneira feita hoje é razoável, mas não é isso que esperamos. Precisamos evoluir. A idéia é de fato possamos conseguir resgatar esse trabalho de forma definitiva.

E aí sim começa a discussão de novos métodos e melhorias, resgatando o que já tínhamos e a partir daí buscar as melhorias.

Método direto? É o melhor?

Entrevistador - É o que vcs utilizam?

Entrevistado - Hoje sim! Hoje é o melhor a utilizar dentro da estrutura atual que temos.

Entrevistador - O centro de custos de vcs é por projeto?

Entrevistado - Sim! Por projeto! E dentro do projeto, por departamento.

Entrevistador - Bom, vc já acabou respondendo o terceiro item.... Você tem algum caso concreto que o SIC já subsidiou a tomada de decisão mesmo que incipiente?

Entrevistado - Temos. Fizemos um laboratório com a área de recursos humanos. Com a rubrica de capacitação dos servidores. Ajustando a criação dos cc para este fim. Eles atendem

tanto a área fim como da área meio, aí criamos dois cc para separar isto e ter uma informação mais apropriada. E começamos a trazer relatórios mensais para eles para promover o investimento e seu retorno em relação a capacitação dos servidores e assim melhorar a gestão desse recurso.

APÊNDICE H– Estudo de caso Marinha do Brasil – Em 05-09-2014 às 10h no Rio de Janeiro

O arquivo de áudio gravado durante o estudo de caso da Marinha do Brasil foi corrompido, impossibilitando que o anexo fosse incorporado a este trabalho. No entanto, toda a essência da pesquisa realizada, além das anotações feitas durante a pesquisa possibilitou gerar a informação e análise adequada com suas respectivas citações já que a Marinha possui inúmeros trabalhos realizados sobre o tema.