

## **Avaliação do estágio de implantação de sistemas de custos em órgãos da administração pública federal**

Área temática 4: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

### **RESUMO**

Este artigo objetiva demonstrar a importância de um sistema de custos na administração pública e seu estágio de implantação com vistas ao controle gerencial dos gastos do governo, auxiliando na tomada de decisões, bem como na prestação de contas ao público externo (sociedade e órgãos controladores). Apresenta-se, neste trabalho, o embasamento teórico e a aplicação do sistema de custos, como forma de mensurar os gastos das entidades públicas subordinadas ao governo federal. Ao final do estudo, fica claro que o sistema de custos necessita de melhorias, assim como de controle mais rigoroso para que os dados gerenciais sejam confiáveis e a implantação do sistema seja plenamente eficaz, mudando a cultura e os costumes dos envolvidos. Os resultados passam pela identificação do estágio de implantação do Sistema de Informações Custos do Governo Federal (SIC) para melhor utilização dos dados devido à deficiência de controle das entidades mencionadas, rompendo as barreiras da clássica contabilidade orçamentária do setor público e corroborando o foco de gestão dos gastos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos; Setor Público; Sistemas de Informações de Custos.

### **Introdução**

No Brasil, além da sociedade estar sendo sobrecarregada pela carga tributária excessiva do país, ao mesmo tempo tem-se assistido aos desperdícios dos recursos públicos por parte de seus governantes (CAMBAÚVA, 2013; IBPT, 2011; SANTOS e COSTA, 2008; TRIDAPALLI, FERNANDES, MACHADO, 2013). Assim, anseia-se que a administração pública efetue um melhor controle dos seus gastos de forma mais efetiva e transparente. Nesse âmbito, a contabilidade de custos pode servir de apoio gerencial para controle e planejamento público

A contabilidade de custos é um ramo da Ciência Contábil que se propõe mensurar e controlar os custos de um processo produtivo e serviços, tanto privados como públicos. Desse modo, um sistema que controle os custos e que permita aos órgãos públicos saberem quanto estão custando os bens ou serviços fornecidos à sociedade pode produzir informações relevantes tanto à população quanto aos gestores. Caso este sistema não exista, a gestão poderá ficar fragilizada e, caso haja uma crise econômica, o governo pode não conseguir

suportar ocorrências de baixa arrecadação governamental. Tal premissa é tão verdadeira que, na época em que o Brasil não possuía uma moeda estável, muitos planos fracassaram em consequência de gastos públicos desordenados, gerando o tão propalado déficit público (BIELSCHOWSKY, R.; MUSSI, 2002, RAMOS, 2004).

Em decorrência desses fatos e da necessidade de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais, fez-se necessário um sistema de custos aplicado ao setor público no Brasil. Tal necessidade está materializada na NBC T 16.11, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2011.

Nesse contexto, este estudo tem como objetivo avaliar o estágio de implantação de sistemas de custos no setor público, mediante a avaliação de casos práticos de implementação do recente Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), através de informações divulgadas por entidades federais (BRASIL, 2011b; BRASIL, 2011c).

Estas entidades, orientadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e demais órgãos ligados ao Ministério da Fazenda, criaram projetos de mensuração dos sistemas de custos (BRASIL, 2011a), visando não só ao atendimento das novas normas de contabilidade, mas também a aplicabilidade prática dessas informações suscitadas para melhoria da gestão de recursos nos diversos âmbitos da administração pública.

## 2. A previsão legal da contabilidade de custos e o controle no setor público

Primeiramente, cabe destacar que a Constituição Federal - lei soberana no país - determina as diretrizes a todas as demais legislações da jurisdição nacional. No seu Art. 74, aponta a necessidade de controle frente aos atos da administração pública, conforme transcrito:

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de **controle interno com a finalidade de:**

I - **avaliar o cumprimento das metas** previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - **comprovar a legalidade e avaliar os resultados**, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (BRASIL, 1988) (grifo nosso).

Fica claro, portanto, que o modelo de gestão do Estado, previsto na Constituição Federal brasileira já possuía condições para utilizar os conceitos da contabilidade de custos como um dos critérios de avaliação de desempenho.

Para melhor explicitar a importância do descrito no artigo 74 da Constituição Federal, faz-se necessário entender a essencialidade da legalidade nos atos da administração pública. Santos (2010, p.18) conceitua que tal direito implica na subordinação completa do administrador à lei. Todos os agentes, desde o que ocupa a cúspide até o mais modesto deles, devem ser instrumentos de fiel realização das finalidades normativas. Logo, aos governantes

fica a responsabilidade de buscar, com afinco, a adoção desse sistema para avaliação de metas, desempenho e eficiência – a qual também é classificada como princípio do direito administrativo<sup>1</sup> – para uma maior qualidade nos serviços prestados pela entidade pública.

Observa-se, além do mais, a previsão de uma contabilidade de custos desde 1964, quando a Lei 4.320/64 - que ainda rege os gastos públicos - determina em seus dois artigos:

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

Art. 99. “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos **custos, ingressos e resultados**, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum” (BRASIL, 1964, Grifo nosso).

Entretanto, a contabilidade de custos somente teve a exposição de sua finalidade de forma objetiva no setor público com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que apontou a contabilidade de custos como controle dos gastos públicos:

“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

...

§ 3º A **Administração Pública manterá sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” (BRASIL, 2000, Grifo nosso).

A referida lei vai mais além, apontando que, anualmente, utilizando-se da Lei de Diretrizes Orçamentárias, publicará as normas para controle de custos na avaliação dos resultados dos programas financiados pelo governo:

“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 dos orçamentos” (BRASIL, 2000).

Atualmente, tendo em vista a convergência da contabilidade brasileira para as normas internacionais de contabilidade, inclusive no setor público, o CFC elaborou a primeira norma para sistema de custos no setor público, a NBC T 16.11 – O Sistema de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público, obrigando a implantação de um sistema de custos em todas as

---

<sup>1</sup> Princípios administrativos são postulados fundamentais que inspiram todo modo de agir da administração pública (SANTOS, 2010, p. 17).

esferas administrativas a partir de 1.º de janeiro de 2012. A norma mencionada objetiva evidenciar todo e qualquer objeto de custo das entidades, para que haja avaliação nos resultados, comparando diversos custos de mesma natureza e auxiliando, assim, no planejamento, orçamento e redução de custos.

Destaca-se que a alocação eficiente dos recursos públicos passa, portanto, por uma mensuração, como está acontecendo, atualmente, no Brasil. É evidente que, se a entidade não sabe o destino nem o custo de determinado serviço público, é bastante razoável que também não saiba como proceder em determinados casos e tomar decisões sobre a alocação dos recursos eficientemente. Assim, a gestão fica abarrotada de normas e controles desnecessários que acabam por congestionar o fluxo operacional (CASTRO, 2011, p. 262). Rui Barbosa, em sua obra, salienta que incompetência e corrupção produzem o mesmo prejuízo. Segundo esse autor, não há como esperar bons resultados de quem não tem competência administrativa (BARBOSA, 1914, p. 86).

Dessa forma, a função controle é indispensável para: (a) acompanhar a execução de programas e apontar seus desvios; (b) zelar pelos bens patrimoniais; (c) verificar a perfeita aplicação dos princípios e normas adotados pela entidade, e; (d) constatar a veracidade das operações realizadas para que metas e planos predeterminados sejam atendidos (REIS, 2010; REIS e MACHADO, 2010). Assim, na medida em que as ações governamentais são executadas, os fatores de produção utilizados vão sendo reconhecidos e apropriados às respectivas ações, de tal maneira que, em qualquer momento que se queira conhecer o volume de aplicações, fica facilitada sua apuração, bem como as avaliações que se deseja fazer.

### **3. A implantação do sistema de custos no setor público**

Na implantação do método de custos, a NBC T 16.11 salienta que se deve escolher o sistema de custeio observando o sistema de acumulação<sup>2</sup>, e quanto ao método de custeio, deve-se considerar a disponibilidade de informações, observando também os recursos necessários para a obtenção destas. A literatura, em grande parte, sugere o custeio por atividades (ABC), uma vez que se reconhece que um processo é formado por uma sequência de atividades encadeadas, exercidas por vários departamentos. Essa visão permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados por meio da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Para tanto, o sistema de custos necessita ser específico para o setor público, o qual tem características peculiares nos serviços que presta: universalidade e obrigação de fornecimento – encaradas, na maioria das vezes, como direito social em muitas situações - têm apenas o estado como fornecedor do serviço. O serviço público fornecido sem contrapartida ou por

---

<sup>2</sup> Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e financeiro.

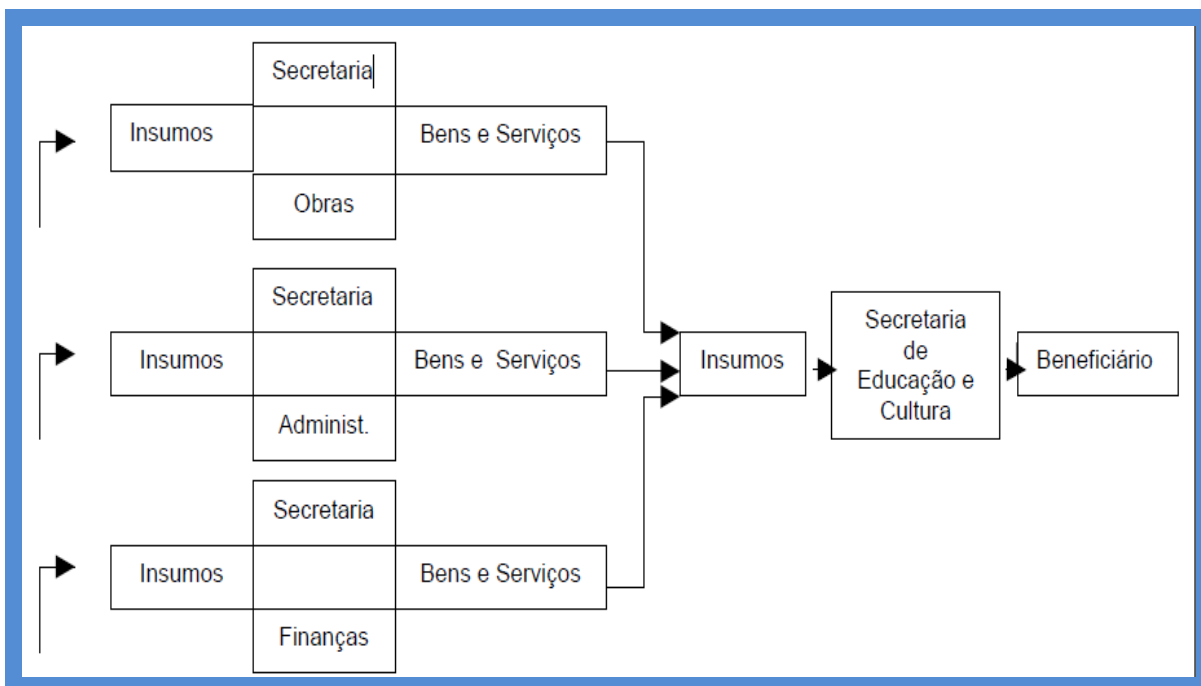
custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem - em sua grande maioria - o orçamento como principal fonte de alocação de recursos (CFC, 2011, p. 6).

No entanto, mesmo que haja um sistema próprio para o setor, os conceitos básicos da contabilidade de custos devem ser considerados. Conforme Martins (2010, p. 48), custos diretos são os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. Já os custos indiretos são os que realmente não oferecem condição de uma medida objetiva, e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Aplicando esses conceitos ao setor público, com respeito à mão de obra – que é onde há a maior alocação de recursos no setor – se entende, então, o que seja mão de obra direta e indireta: direta é aquela diz respeito ao gasto com pessoal que trabalha e atua diretamente sobre a atividade que está sendo realizada; a outra, a indireta, é a relativa ao pessoal de chefia, supervisão ou, ainda, atividades que, apesar de vinculadas ao serviço, nada têm de aplicação direta sobre este.

#### **4. Evidenciação das informações e as peculiaridades do setor público**

Quanto à evidenciação dos custos, a NBC T 16.11(CFC, 2011) preceitua que deve ser demonstrado nos relatórios o montante de custos dos principais objetos, segmentado por programas e ações, projetos e atividades e por instituições; os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão, custo de oportunidade e custo estimado e a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar a análise da comparabilidade da informação, respeitando sempre os princípios contábeis, principalmente o da competência.

Ressalta-se que uma das características importantes da segmentação por programa é que diversos produtos são executados por mais de um setor (pasta, secretaria, departamento) Com isso, se identifica um relacionamento entre os setores participantes da execução. Reis (2010, p.14) alerta que sempre foi mencionado que os recursos na técnica do orçamento-programa se vinculam ao programa e não ao órgão; evidentemente, neste caso, não há custos a se apropriar. Contudo, como conceitua Martins (2010, p. 66), a departamentalização é importante em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos. Para isso, é necessário que todos os custos dos departamentos de serviços sejam rateados de tal forma que recaiam no serviço final, no caso da entidade pública ao bem ou serviço disponibilizado a população. A Figura 1 apresenta o exemplo dado por Reis (2010).



**Figura 1- Exemplo de processo no setor público**

Fonte: Reis (2010, p.14)

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, bem como os gastos, despesas ou custos controláveis<sup>3</sup> que ocorram no seu centro de responsabilidade. Por fim, destaca-se que a NBC T 16.11 sugere que a mensuração e evidenciação dos custos sejam realizadas sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

## 5. Metodologia

Para atingir o objetivo deste estudo, a metodologia utilizada é de natureza aplicada, sob a abordagem qualitativa. Quanto ao objeto esta pesquisa é de natureza exploratória e o procedimento técnico é o estudo de múltiplos casos. No contexto deste artigo, cabe destacar que, as pesquisas de natureza qualitativa envolvem estudos empíricos, incluindo os estudos de caso. A classificação de estudo de caso é atribuída para procedimentos que analisam fatos relacionados tanto a indivíduos e grupos, quanto as instituições, com vistas a examinar aspectos variados de uma realidade (DORNELAS, 2005). Já o enfoque exploratório desde

<sup>3</sup> Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

estudo procede tendo em vista que o mesmo visa esclarecer uma temática ainda pouco conhecida, como é o caso da implantação de sistemas de custos no setor público.

Os dados dos casos para a análise baseiam-se em informações relativas às especificidades e estágios de implantação do sistema de custos evidenciados por organismos federais e publicadas no: II Seminário do Sistema de Custos do Governo Federal: Análise e Avaliação das Informações de Custos e na Oficina II – Informação de custo para a gestão de programas nos órgãos setoriais. Assim, este estudo explora o estágio de implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC (BRASIL, 2011a), com base em dados de cinco órgãos da administração pública federal (BRASIL, 2011b e 2011c). Para isso, faz-se a tabulação dos dados e utiliza-se o método comparativo para analisar as similaridades e divergências do processo de implantação e do estágio em que se encontram tais órgãos nesse processo.

Os eventos, onde foram analisados os casos divulgados, visaram cooperar com a construção, para a área pública, de um processo de convergência para as normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*) em bases científicas, com vistas à sua apresentação de experiências no setor público aos profissionais de contabilidade atuantes na esfera pública e aos diversos extratos de usuários. Para tal, ocorreu a apresentação e audiência pública presencial das normas de custos para o setor público que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a implantação de um Sistema de Informações de Custos para o Setor Público. Neste seminário, foram esclarecidas as necessidades do governo federal no que tange à carência de mecanismos que permitam a identificação das diversas utilidades que um sistema de custo pode trazer. Além disso, foi constatado, quanto à implantação, que as dificuldades de identificar os objetos de custos, decorrem de uma ausência de disseminação da cultura da mensuração de custos na Administração Pública. Dessa maneira, este estudo contribui para esclarecer esse processo de implementação, que está em fase inicial na esfera pública.

## **6. Análise dos casos práticos de implantação do sistema de informações de custos na administração federal**

Primeiramente, se faz necessário o entendimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Esse sistema se utiliza da extração de dados dos chamados sistemas estruturantes da administração pública federal, tais como: (a) informações monetárias (extraídas das despesas orçamentárias liquidadas do SIAFI<sup>4</sup>, somado a alguns

---

<sup>4</sup> O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

ajustes); e (b) informações físicas (extraídas do SIAPE<sup>5</sup> e do SIGPlan<sup>6</sup>). Cabe frisar, ainda, que o sistema não traz soluções de rateios para alocação dos custos, mas, sim, relaciona as atividades com os gastos e o método disponibilizado pelo sistema é o método do custeio variável.

Quanto à autoria e manutenção do sistema, 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 SIC, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas.

Uma vez conhecido o processo, parte-se para as orientações colocadas no II Seminário do Sistema de Custos do Governo Federal (BRASIL 2011b e 2011c), em que se orienta como primeiro passo a identificação das atividades a serem medidas, estabelecendo-se metas para cada uma por meio de indicadores. Já nesse ponto, a contabilidade de custos traz benefícios, tais como: (a) identificação de necessidade de ações corretivas; (b) mudanças para o realinhamento de desempenho e; (c) identificação de atividades que não agregam valor ao serviço final. Cabe frisar que este é um processo cíclico, o qual deve contemplar novas metas quando necessário.

No que se refere ao processo de mudança de um controle de resultados mais efetivo, necessita-se envolvimento dos servidores, que participarão de um projeto piloto, visualizando a capacidade de transpor os obstáculos da burocracia. Ao final do processo, considera-se a capacidade de reestruturar o serviço, orientado pelo cliente, missão, metas e objetivos.

Conforme recomendado no texto com orientações do SIC, os próprios setores devem criar sistemas que contemplem as próprias necessidades, por meio de informações gerenciais advindas dos sistemas de custos que tão somente faz alocações dos custos diretos, deixando a cada setor a liberdade para que, a partir dos dados gerados, sejam definidos relatórios para análise, acompanhamento e controle administrativo que atendam necessidades específicas de cada órgão (indicadores, precificação e mensuração da eficiência). Portanto, é imprescindível promover uma mudança de cultura dos funcionários mediante treinamentos que expliquem o funcionamento do sistema e os objetivos que devem ser alcançados com o aumento do controle.

Para que se possa visualizar o estágio de implementação em órgãos federais, apresentam-se, no Quadro 1, cinco casos apresentados na oficina e no seminário, nos quais foi explicitada a implantação em entidades da administração federal que estão iniciando o processo de apuração dos custos para finalidades específicas, através do sistema de custos do governo federal.

---

<sup>5</sup> O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos.

<sup>6</sup> O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento é o instrumento que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual. Ele foi concebido para apoiar a execução dos programas, refletindo as características do modelo de gerenciamento: a orientação por resultados, a desburocratização, o uso compartilhado de informações, o enfoque prospectivo e a transparência para sociedade, sendo utilizados pelos Órgãos Setoriais, Presidência da República, Casa Civil, Ministérios e outras Entidades (BRASIL, 2005, p. 3).



	Supremo Tribunal Militar	Ministério da Saúde	Marinha do Brasil	Ministério da Educação	Ministério da Aeronáutica
<b>Finalidade para gestão</b>	Aprimoramento da eficiência e qualidade		Administração com enfoque gerencial	Integração entre planejamento, orçamento e custos	Gestão de Recursos
	Análise das despesas	Otimização de desempenho	Adequar a estrutura interna, auxiliando a decisão de reduzi-la ou aumenta-la	As políticas nacionais de educação serão integradas aos Planos Plurianuais por meio de Subações Orçamentárias cadastradas no SIMEC	
	Transparência junto à sociedade		Otimizar a aplicação dos recursos da Marinha		Possibilitar acesso das informações as Unidades Gerenciais (UG)
<b>Medidas Iniciais</b>	Criação de um Comitê da alta administração e corpo técnico	Criação de um Comitê da alta administração e corpo técnico	Criação de um Comitê da alta administração e corpo técnico	Criação de um Comitê da alta administração e corpo técnico	Criação de Comitê para Validação dos dados do SIC (Comparação com o SIAFI GERENCIAL)
<b>Dificuldades</b>	Necessidade de melhor identificação dos produtos devido à especificidade do setor	Pouco detalhamento das informações geradas	É necessária a mudança de mentalidade dos servidores, visto que esta é focada para o mercado externo e para o cumprimento de normas	Dilema entre visibilidade ou agilidade de execução	Diferenças em alguns saldos dependendo do parâmetro de pesquisa (SIAFI GERENCIAL X SIC)
	Informações que alimentam o sistema de custo ( <i>input</i> ) não são muito precisas			Dilema entre Planejamento ou plano orçamentário	Nível de detalhamento das informações deverá ser melhorado
<b>Situação</b>	Ainda em execução	66% do custo de todos os programas	Não informado	Não informado	Implantado
<b>Sistema de Custeio</b>	Custo Corrente	Custo Corrente	Custo Padrão	Custo Corrente	Custo Corrente
<b>Fornecimento de Informações de custos pelo sistema (SIC)</b>	Informações parciais	Informações parciais	Informações parciais	Informações parciais	Diferenças de saldos entre o SIAFI Gerencial e o SIC

Quadro 1 - Prática da implantação dos sistemas de custos em instituições federais

Fonte: Autores com base em Brasil (2011b) e Brasil (2011c)

Os casos práticos do Quadro 1 têm o intuito de apresentar o processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) para apoio gerencial e melhor alocação dos recursos financeiros, de forma que possam fazer diferença na tomada de decisão governamental do país nesses setores.

Quanto às medidas para a implantação desses órgãos, são evidentes as aplicabilidades mencionadas por Martins (2010). Todas as entidades estudadas criaram um comitê responsável pela implantação dos custos, e os membros desses comitês foram treinados e difundiram o conhecimento para os funcionários, realizando debates para a identificação dos objetos de custos e visando a um maior engajamento dos servidores. Há de se destacar, novamente, que isso não é tão simples: a implantação de um sistema de custos significa maior controle e disponibilidade de informações do que está sendo feito constantemente. Em razão disso, é natural uma resistência passiva dos servidores. Tal dificuldade foi mais constatada na experiência de implantação na Marinha do Brasil e no Supremo Tribunal Militar. Este último relata que sofreu uma forte resistência passiva, sendo informado de que os funcionários, num determinado momento, chegaram a rotular as informações disponibilizadas para cálculo dos custos como “imprecisas”, fazendo com que o processo de implantação ficasse estagnado.

Outra dificuldade encontrada em grande parte dos casos estudados é uma crítica quanto ao SIC. Segundo a Aeronáutica e o Ministério da Saúde, o referido sistema acaba não gerando um nível de detalhamento satisfatório nas informações geradas. Esse problema não impossibilita o andamento do processo de implantação; muito pelo contrário, num primeiro momento, espera-se que essas informações sejam um pouco rústicas, mas que, com o decorrer do processo, se tornem mais acuradas. A aferição cíclica dos custos da entidade é que acarreta um refinamento nas informações, identificando suas necessidades de detalhamento.

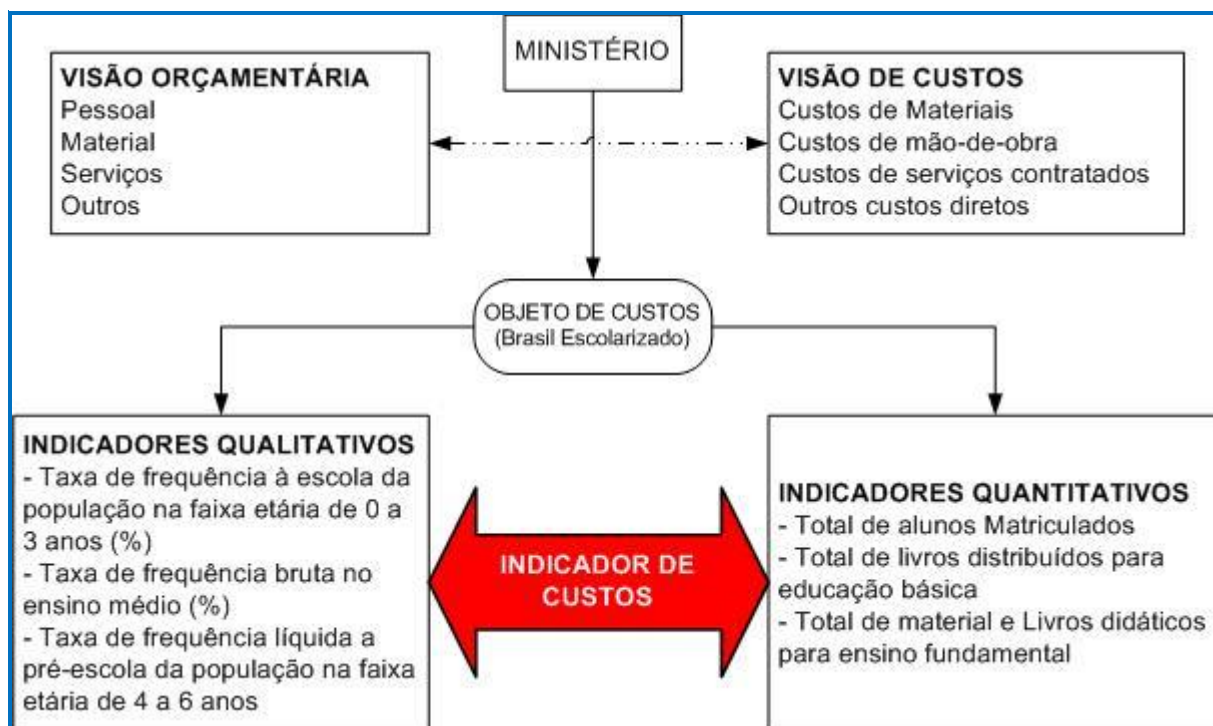
O órgão mais avançado no processo de implantação dos custos é o Ministério da Aeronáutica, que por ocasião do estudo destacou somente enfrentar problemas na fase de estabilização do sistema de custos. Para isso, foram definidos indicadores, a fim de que se possa realizar uma análise de custos do setor e não somente sua contabilização.

Na construção desses indicadores, deve-se observar a essencialidade, o cálculo deve primar pela simplicidade, e as informações geradas devem ser representativas. Para que um indicador seja útil, a informação deve ser gerada em tempo hábil, com baixo custo e fundamentação teórica. Adicionalmente, é importante fazer comparações com outras entidades. Há três tipos de indicadores necessários para uma boa avaliação da entidade: indicadores de resultado, de processo e de estrutura.

No processo de elaboração de um sistema de custos, há de ser feito o mapeamento dos processos para conhecimento do negócio, identificando-se os objetos de custeio e, dessa feita, gerar os indicadores já mencionados. Cabe salientar que um sistema de informações efetivo é peça-chave no processo de implantação, pois dá maior credibilidade às informações que alimentam este sistema.

Contudo, o melhor planejamento para implantação fica por parte do Ministério da Educação, que mesclou três vértices da contabilidade de custos para sua implantação: custo estimado, custo corrente e indicadores de avaliação de desempenho.

A Figura 2, a seguir, descreve o fluxo de informações em um sistema de custos, usando, como exemplo, o Ministério da Educação.



**Figura 2 – Mapa de indicadores relacionado às informações de custeio no Ministério da Educação**

Fonte: Brasil (2011b) e Brasil (2011c)

A Figura 2 evidencia que no Ministério da Educação houve a preocupação tanto de identificação de indicadores qualitativos quanto de quantitativos, a partir da integração da visão orçamentária e de custos sobre o objeto de custeio, ou seja, os projetos, nesse caso, o projeto chamado “Brasil Escolarizado”.

Sob esse enfoque, os projetos do Ministério da Educação são segmentados no momento de mensuração dos custos, tendo seus gastos detalhados em relatórios, podendo haver uma comparação entre os centros de custos. Há também a geração de indicadores dos gastos com relação ao que está sendo executado. Por exemplo, a avaliação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) o sistema apresenta uma comparação entre períodos. Esse cálculo se dá a partir do índice de variação do gasto - orçado e estimado - com o aumento do número de estudantes nas universidades federais, premiando, de certa forma, a entidade que melhor alocar seu orçamento. Portanto, os custos de um período seriam a base para o orçamento do próximo período.

Assim, conforme o setor de planejamento dos referidos órgãos, as informações de custos têm sido validadas, de forma que estes possam ser utilizados para planejamento e orçamento (utilidade já ratificada pelo Ministério da Educação - *vide* Figura 2). Também é objetivo do Ministério da Educação que essa análise de custos influencie na destinação de recursos para as políticas nacionais de educação, mensurando os custos de subações orçamentárias já cadastrados no SIGPlan.

O Ministério da Educação, em relação aos outros projetos de custos do governo federal, apresenta utilização bastante avançada do sistema de custos, elaborando indicadores e metas que auxiliam a distribuição do orçamento ao longo do território nacional. Tal vantagem decorre da utilização de objetos de custos mais visíveis que definem claramente o que o órgão necessita mensurar. Desse modo, é possível concentrar esforços para que essas informações se tornem mais completas e auxiliem a gestão de forma mais acentuada.

Esses casos, evidenciados no Seminário referido (BRASIL, 2011b) e analisado neste estudo, procuram destacar a prática de implantação do sistema de custos em instituições federais, evidenciando as finalidades e medidas iniciais de sua implementação nesses cinco órgãos da esfera federal, destacando as dificuldades enfrentadas no processo inicial e a situação em que se encontravam em 2011, no momento da divulgação desses elementos no II Seminário sobre o sistema de informações de custos do governo federal.

Destaca-se que a Secretaria do Tesouro Nacional é a entidade máxima em pesquisas para custos aplicados ao setor público, tendo começado suas pesquisas em 2009, ano em que ocorreu o I Seminário de Custos para a Administração Pública, o qual já previa mudanças que abarcavam a normatização técnica para sua utilização e um programa que gerasse essas informações e integrasse todos os dados do governo federal por meio de *data warehouses*. A NBC T 16.11, o SIC e a utilização desse sistema pelas entidades federais são fruto de um trabalho inicial feito três anos antes da regularização de uma norma específica para as informações de custos, que ainda tem dificuldades a enfrentar e muito a melhorar. Fato que é normal e esperado, tendo em vista que as respectivas normativas são recentes e o sistema de custos ainda carente de adaptações e aprimoramentos.

## 7. Considerações Finais

A partir deste estudo, constata-se que os sistemas de informações de custos dos órgãos públicos necessitam melhorias, com vistas a transpor a concepção de controle voltado apenas para os aspectos financeiros, voltando-se para uma questão muito mais ampla, que é o desempenho das entidades públicas. A contabilidade de custos, nesse caso, traria controle dos gastos aos gestores e à sociedade como um todo, gerando avaliações internas e externas.

Constata-se que os dados da contabilidade das entidades governamentais federais, base para as informações da contabilidade de custos, ainda são insuficientes devido à defasada visão orçamentária, que ignora uma ampla visão patrimonial. No âmbito da contabilidade de custos, o orçamento tampouco auxilia na melhoria da qualidade da informação, porque lhe faltam dados que permitam ao administrador um controle mais eficiente sobre as ações em execução. Isso se deve mais pela função do orçamento, que tenta muito mais responder a pergunta “onde está sendo gasto” do que “como está sendo gasto”. Assim, a segunda assertiva deve ser respondida por um sistema de custos, conforme previsto na legislação brasileira.

Quanto ao SIC, cabe mencionar a ASQC – *American Society for Quality Control*, que, no ano de 1986, emitiu um parecer afirmando que os sistemas contábeis não captam todas as atividades que garantam a qualidade. Ressalta-se que, quando há captação de dados parciais,

não há informação adequada e sistemática para a tomada de decisões (STARK, 2007, p. 328). Ou seja, apesar de ajustes realizados pela parametrização dos sistemas estruturantes do governo federal, ainda se necessita de melhoramento no que tange à evidenciação de informações, fato que, talvez, seja somente uma questão de tempo.

Esta pesquisa identifica que as principais dificuldades dos órgãos estudados referem-se a: (a) falta de detalhamento das informações geradas; (b) diferenças de saldos, conforme o parâmetro de pesquisa utilizado; (c) pouca agilidade na execução dos dados; (d) falta de atendimento, pelo sistema, das especificidades dos setores; (e) pouca precisão nos resultados; (f) necessidades de melhorias no processamento e evidenciação das informações pelo SIC.

Pode-se constar neste estudo que somente o Ministério da Aeronáutica explicitou o sistema como implantado. Ou seja, a maioria dos organismos federais estudados está com a implantação do sistema de custos em execução. Acrescenta-se, porém, que o Ministério da Educação também já está em um processo bem adiantado gerando, inclusive, indicadores qualitativos e quantitativos sobre os objetos de custos.

Adiciona-se, porém, que mediante os esforços de algumas instituições federais, como é o caso dos órgãos listados neste estudo, a implantação do SIC, já apresenta resultados positivos, embora que as informações sejam ainda parciais e haja necessidades de melhorias.

## Referências

BARBOSA, R. **Obras completas**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1914.

BIELSCHOWSKY, R.; MUSSI, C. (Org.). **Políticas para a Retomada do Crescimento: reflexões de economistas brasileiros**. Brasília: IPEA: CEPAL, 2002. 207 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: set. 2012.

BRASIL. **Lei Federal 4.320, de 4 de maio de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2012.

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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 11 set. 2012.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual de Operação do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual – SIGPlan**. 2005. Disponível em: <<http://www.sigplan.gov.br>>. Acesso em: 24 set. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC**. 2011a. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2012

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Tesouro Nacional. **II Seminário do Sistema de Custos do Governo Federal: Análise e Avaliação das Informações de Custos**, 24 e 25 de outubro de 2011, Escola de Administração Fazendária, Esplanada dos Ministérios, Brasília, DF, 2011b. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/sistema-de-informacoes-de-custos?start=4>>. Acesso em 10 dez. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Tesouro Nacional. **Oficina II – Informação de custo para a gestão de programas nos órgãos setoriais**, 2011c. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/sistema-de-informacoes-de-custos?start=4>>. Acesso em 11 dez. 2012.

CAMBAÚVA, D. **Eficiência contra o desperdício na administração pública**. IPEA Desafios do Desenvolvimento, Ano 10, nº 76, 2013. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2914:catid=28&Itemid=23](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2914:catid=28&Itemid=23). Acesso em: 10 dez. 2012.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**, de 25 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

DORNELAS, M. A. **Metodologia de pesquisa**. Bambuí: Cefet Bambuí, 2005.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Carga Tributária Brasileira**, 2011. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13913/191.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13913/191.pdf)>. Acesso em: 16 dez. 2012.

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

RAMOS, F. A. da C. **Análise Comparativa dos Planos Cruzado e Real**. Rio de Janeiro: FGV, 2004. 102p. Dissertação (Mestrado em finanças e economia empresarial). Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2004.

REIS, H. C.; MACHADO, J. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010. . Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:livro:2010;000884163>>. Acesso em 188 dez. 2012.

REIS, H. C. **Custos e controle gerencial na administração municipal**. Estudo e pesquisa divulgados pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Nov, 2010. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/control3.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2012.

SANTOS, C. H. dos; COSTA, F. R. **Uma metodologia de estimação da carga tributária bruta brasileira em bases trimestrais**. Econ. Apl., v.12, n.4, p.581-606, Dez. 2008.

SANTOS, J. ; CARVALHO, F. **Manual de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

STARK, J. Gestão do sistema de custos. *In*: JOSÉ STARK. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prantice Hall, 2007, p. 322- 342.

TRIDAPALLI, J. P.; FERNANDES, E.; MACHADO, W. V. Gestão da cadeia de suprimento do setor público: uma alternativa para controle de gastos correntes no Brasil. **Revista de Administração Pública**, 45(2), 401-433. Retrieved March 01, 2013.

## IDENTIFICAÇÃO DOS AUTORES

- Em arquivo separado sob o nome identificação.doc, no mesmo e-mail, contendo:

### I - Nomes dos autores:

- **Diego Rodrigues Velho:** Categoria profissional: estudante de ciências contábeis da UFRGS.
- **Ana Carolina Selbach Marin:** Categoria profissional: estudante de ciências contábeis da UFRGS.
- **Ângela Rozane Leal de Souza:** Categoria profissional: Contadora; nº de registro em CRC: 52.107; Mestre em Contabilidade, profissional/pesquisadora ligada ao ensino e pesquisa na área contábil na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- **Cassiane Oliveira Velho:** Categoria profissional: Contadora; Mestre em Contabilidade, profissional/pesquisadora ligada ao ensino e pesquisa na área contábil na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

### II - Título do trabalho:

**Avaliação do estágio de implantação de sistemas de custos em órgãos da administração pública federal**

**Área temática 4:** Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

### RESUMO

Este artigo objetiva demonstrar a importância de um sistema de custos na administração pública e seu estágio de implantação com vistas ao controle gerencial dos gastos do governo, auxiliando na tomada de decisões, bem como na prestação de contas ao público externo (sociedade e órgãos



controladores). Apresenta-se, neste trabalho, o embasamento teórico e a aplicação do sistema de custos, como forma de mensurar os gastos das entidades públicas subordinadas ao governo federal. Ao final do estudo, fica claro que o sistema de custos necessita de melhorias, assim como de controle mais rigoroso para que os dados gerenciais sejam confiáveis e a implantação do sistema seja plenamente eficaz, mudando a cultura e os costumes dos envolvidos. Os resultados passam pela identificação do estágio de implantação do Sistema de Informações Custos do Governo Federal (SIC) para melhor utilização dos dados devido à deficiência de controle das entidades mencionadas, rompendo as barreiras da clássica contabilidade orçamentária do setor público e corroborando o foco de gestão dos gastos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos; Setor Público; Sistemas de Informações de Custos.

### III - Endereço completo, fone comercial e celular, e e-mail para contato:

- **Diego Rodrigues Velho:**

Fone celular: 51 9126-8422

e-mail para contato: diego\_drv3@hotmail.com

Endereço: Prefeitura Municipal de Porto Alegre - Praça Montevideo, 10 - Rio Grande do Sul - Brasil - CEP 90010-170

- **Ana Carolina Selbach Marin**

Fone celular: 51 9126-8422

e-mail para contato: ana.selbach@hotmail.com

Endereço: *Deloitte Touche Tohmatsu* - Av. Carlos Gomes, 403 - Porto Alegre Rio Grande do Sul - 90480003 – Porto Alegre - RS

- **Ângela Rozane Leal de Souza**

Fone celular: (51) 99922628

Fone comercial: (51) 3308-3487

celular: (51) 99922628

e-mail para contato: [angela.souza@ufrgs.br](mailto:angela.souza@ufrgs.br) e [angela.rsl@gmail.com](mailto:angela.rsl@gmail.com)  
Endereço Residencial: Rua Hugo Ribeiro, 88, Ap. 13, Menino Deus, 901050-080 Porto Alegre/RS  
Endereço Profissional: UFGRS/FCE Av. João Pessoa, 52 Sala 11, DCCA, Campus Centro, 90040-000 Porto Alegre – RS.

- **Cassiane Oliveira Velho**

Professora na Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil  
Fone celular: (51) 8139- 8855  
e-mail para contato: [cassiane.velho@ufrgs.br](mailto:cassiane.velho@ufrgs.br) e [cassianev@gmail.com](mailto:cassianev@gmail.com)  
Endereço Profissional: UFGRS/FCE - Av. João Pessoa, 52 Sala 11, DCCA, Campus Centro, 90040-000 Porto Alegre – RS.

#### **IV - Currículo resumido do(s) autor(es):**

- **Diego Rodrigues Velho:**

Aluno de Graduação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Atualmente trabalha como Assistente Administrativo na Prefeitura Municipal de Porto Alegre/RS.

- **Ana Carolina Selbach Marin**

Aluna de Graduação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Atualmente trabalha Assistente de Auditoria na empresa *Deloitte Touche Tohmatsu* em Porto Alegre/RS.

- **Ângela Rozane Leal de Souza**

Professora na Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Possui Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2007) e Graduação em Ciências Contábeis. Atualmente é doutoranda e pesquisadora do CEPAN/UFGRS. Possui

experiência profissional na área contábil e financeira, atuando principalmente nos seguintes temas: controladoria, contabilidade e custos.

- **Cassiane Oliveira Velho**

Professora na Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2000), mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2008) e mestrado em Engenharia de Produção pela UFRGS (2010). Atua, principalmente, nos seguintes temas: análise multicriterial, *total cost of ownership*, seleção de fornecedores e gestão de custos.

**V – Fotos digitais dos autores com boa resolução:**



**Diego Rodrigues Velho**



**Ana Carolina S. Marin**



**Ângela Rozane Leal de Souza**



**Cassiane Oliveira Velho**