



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 9, número 2

Feira de Santana, maio/agosto 2017, p.20 – 46

ISSN: 2177-8426

Sistema de Custos no Setor Público: Discussão Sobre o Uso das Informações Geradas para a Tomada de Decisão no Governo Federal

Cost System in the Public Sector : Discussion About the Use of Generated Information for Decision Making in the Federal Government

Abimael de Jesus Barros Costa¹
Lucas Eduardo Coutinho Nogueira²

RESUMO

O presente trabalho consiste num estudo feito sobre a utilização das informações de custos na tomada de decisão dos gestores no governo federal brasileiro. Foi feita uma ampla pesquisa em periódicos, artigos científicos e na legislação vigente que norteiam a utilização de sistemas de informações gerenciais de custos no setor público a fim de fazer o levantamento do referencial teórico do assunto. Por meio dessa leitura aplicou-se à utilização das informações de custos no setor público a Teoria dos Custos de Transação, assim como os preceitos da modernização que vêm ocorrendo na Administração Pública denominada Nova Administração Pública (*New Public Management*). Posteriormente, buscou-se analisar os sistemas de informações de custos existentes nos órgãos dos três poderes da União e no Ministério Público da União, através de saídas de campo nos órgãos selecionados e na leitura de trabalhos publicados. A análise dos sistemas se deu ainda por meio da utilização da técnica de SWOT, visando contentar oportunidades e ameaças externas, assim como as forças e fraquezas internas dos sistemas. Por fim uma análise consolidada foi também realizada. Os resultados encontrados foram um expressivo atraso dos poderes Judiciário, Legislativo e do Ministério Público da União, apesar de existir diversas experiências no Executivo. Foi constatado também que para dar continuidade à gestão de custos no Brasil, será necessário um forte comprometimento dos governantes, uma ampla capacitação do capital humano, assim como o incentivo e a cobrança dos órgãos de controle e, sobretudo o envolvimento da comunidade acadêmica e a participação da sociedade.

Palavras-chaves: Governança no setor público; Nova administração pública; Custos; Sistemas de informações gerenciais; Teoria dos custos de transação.

¹ Doutorando do Programa de Pós-graduação em Transportes do Departamento de Engenharia Civil e Ambiental da UnB/FT, mestre (UnB). É professor Assistente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB)

² Bacharel em Ciências Contábeis pelo DCCA pela Universidade de Brasília – UnB

ABSTRACT

This work is a study on the use of cost information in decision making of managers in the Brazilian federal government. Extensive research in journals was made, scientific articles and current legislation that guide the use of management information systems costs in the public sector to take stock of the theoretical framework of the subject. Through this reading applied to the use of cost information in the public sector the Theory of transaction costs, as well as the precepts of modernization taking place in the public administration the so-called New Public Management (New Public Management). Later, we tried to analyze the costs of existing information systems in the organs of the three powers of the Union and the Public Ministry of the Union, through field trips in selected organs and reading of published works. The analysis of the systems still yield by using the SWOT technique aiming settle external opportunities and threats, as well as the internal strengths and weaknesses of systems. Finally a consolidated analysis was also performed. The results were a significant delay of the Judiciary, Legislative and Public Prosecution of the Union, despite the existence of diverse experiences in the business. It was also found that to continue to cost management in Brazil, a strong commitment from governments is needed, a wide capacity building of human capital, as well as the incentive and the recovery of control bodies, especially the involvement of the academic community and the participation.

Keywords: *Governance in the public sector; New public administration; Costs; Management information systems; Theory of transaction costs.*

1 INTRODUÇÃO

A República Brasileira há tempos não tem sido muito bem administrada e por vezes tem sofrido danos financeiros, em geral, pela classe de políticos que deveriam conduzir o país para um caminho próspero e desenvolvido. Tais representantes do povo ao ascender a esses cargos políticos, em vez de cumprir com as promessas de campanha e gerenciar, de forma eficiente, o gasto público, cometem erros e assumem prerrogativas de seus antecessores, mantendo o sistema pré-existente, ou, às vezes, até piorando-o. Dessa forma nesse jogo de interesses quem sempre padece é povo, pois, ao depositar confiança naqueles em que acreditavam serem os melhores para representá-los, acabam decepcionando-se e sentindo-se lesados. Entretanto, engana-se quem pensa que o povo brasileiro é permissivo com a corrupção e a gestão ineficiente.

No início dos anos setenta, em meio ao regime militar brasileiro, a economia nacional apresentava altas taxas de crescimento econômico, uma balança comercial equilibrada, baixas taxas de desemprego, uma considerável taxa inflacionária, e contas públicas saudáveis. Nesse período, conhecido como “milagre econômico” não havia questionamento quanto a gestão gerencial dos gastos públicos, muito menos acerca da aplicação de sistemas de custos no setor público, visto que a economia ia bem. Muitos anos se passaram até que esse assunto entrou no cenário da administração pública, embora o primeiro registro que se tem da temática de custo na contabilidade pública foi no ano da criação do regime militar,

com a promulgação da Lei nº 4.320/64, que trouxe, em seu art. 99, a necessidade de se mensurar custos no setor público.

A partir da segunda metade dos anos oitenta, com o fim da ditadura militar, na chamada década perdida, o Estado foi obrigado a reorientar sua política econômica e conter suas despesas. Devido à grande exposição que agora se tinha da economia nacional à internacional e a intensificação da crise fiscal do Estado, que ocasionou a estagnação do crescimento do PIB, a retração da produção industrial e a alta inflação. Aumentar a carga tributária não era possível, visto que já era demasiadamente alta. A estratégia adotada foi o corte de gastos. Em 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e o desenvolvimento e a implementação do Sistema Integrado da Administração Financeira (SIAFI), cujo objetivo era controlar a execução da despesa, o Brasil revolucionou a gestão de finanças públicas, conseguindo controlar mais seus gastos públicos, ao fazer os cortes necessários, porém o SIAFI não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos.

Ocorre que a política de corte de gastos, chamada de contingenciamento orçamentário, atravessou as últimas décadas e esbarrou no seu limite, entretanto a economia ainda não atingiu a eficiência de gestão que se vislumbrava. Os sistemas de informação em vigor não são mais suficientes na atual conjuntura, pois não permitem saber em que medida cada tipo de despesa influencia determinado resultado obtido. Em suma, o modelo tradicional de gestão do setor público desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos seus recursos. Atualmente a discussão entre os acadêmicos e nos organismos internacionais não é mais apenas corte nos gastos públicos, e sim como alcançar o gasto eficiente, há que se evoluir a forma de administrar o Estado. É necessário que a Administração Pública faça uso de informações gerenciais para tomada de decisão de forma consciente. O que se pretende com esse novo modelo é introduzir um conceito de qualidade do gasto público, em que a gestão se torne mais eficiente e eficaz, refletindo assim na sociedade.

No âmbito atual da Administração Pública, a mudança do modelo de gestão do setor público para um no qual se utilize também de sistemas gerenciais que apurem os custos dos serviços públicos, gerando informações precisas para a tomada decisão, é extremamente oportuno e se mostra cada vez mais necessário. Deter o conhecimento do custo de cada serviço público é fundamental para alocar os recursos de forma eficiente. O desconhecimento dessa informação é o maior indicador de ineficiência no provimento desses serviços públicos.

Esse novo enfoque com relação à administração pública situa-se no que se convencionou chamar de “*New Public Management*”, ou seja, “Nova Administração Pública”. Esse termo tem sido por vezes utilizado no mundo todo, tornando-se uma tendência que direciona para uma reforma administrativa, em que se tem uma visão mais gerencial e econômica da administração pública.

Diante do contexto, o presente trabalho busca saber quais são as experiências do Governo Federal Brasileiro no tocante a sistemas de informações gerenciais de custos aplicados no setor público, no âmbito dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e no Ministério Público? É necessário para responder esta questão descrever a utilidade das informações de custos geradas e, ainda, conceituar sistemas de informações gerenciais de custos no setor público à luz da literatura, descrever os pontos fracos, fortes, ameaças e oportunidades do uso dos sistemas e apresentar as alternativas de tomada de decisão a partir do uso da informação gerenciais de custos.

O que motivou essa pesquisa foi tomar conhecimento do patamar em que se encontra o Estado Brasileiro no que se diz respeito ao uso dos sistemas de informações gerenciais de custos no setor público. Demandas oriundas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), do processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais e da Lei de Acesso à Informação Pública (LAI) justificam a necessidade de conhecer como o setor público está utilizando essas informações no seu processo de tomada de decisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

Passado o período da ditadura, os anos 80 - época do arrocho fiscal, e na entrada na dos anos 90 -, pressões sociais exigiram uma modernização da forma de se administrar o Estado. A Administração Pública sentiu necessidade de se modernizar e acompanhar a tendência mundial. Era necessário ter um Estado mais regulador, onde se tenha um olhar mais gerencial do serviço público. Eis que surge a aplicação da Teoria de Custos de Transação a fim de minimizar o gasto e obter um melhor arranjo institucional.

A Teoria dos Custos de Transação (TCT) não é um conceito novo, surgido em 1937 através da publicação do livro *The Nature of the Firm* (A Natureza da Firma) do famoso Nobel em Economia (1991) Ronald Coase. Ela começou a ser estruturada devido à insatisfação de Coase com a teoria tradicional que tratava o sistema econômico como auto regulável pelo mercado, a tão famosa “mão invisível” termo introduzido por Adam Smith em “A Riqueza das Nações”, o que conseqüentemente não fornecia a atenção devida às firmas.

Entretanto, o desenvolvimento da Teoria de Custos de Transação, a qual foi um complemento à microeconomia neoclássica, tem como principal expoente o economista Oliver Williamson, também agraciado com o prêmio Nobel em 2009. O autor trouxe importantes contribuições ao tema ao propor uma análise além da tradicional e, ao mesmo tempo, não fugindo dela. De acordo com WILLIAMSON (1998), a TCT é uma forma de se estudar as organizações, em que a transação é a unidade básica da análise, tratando-se de uma abordagem multidisciplinar, pois envolve aspectos de áreas como economia, direito e economia das organizações.

Essa percepção acerca dos custos de transação, levou os pesquisadores a entender de que maneira se dava a escolha dos mecanismos de coordenação da prestação de serviços, ou seja, os mecanismos de governança. O enfoque da teoria dos custos de transação está na busca da maximização de resultados eficientes, por meio da construção de estruturas de governança que permitam reduzir tais custos (AZEVEDO, 2000).

A proposição de WILLIAMSON (1999) é que a escolha dos mecanismos de governança fosse feita com base nos custos de transação, ele admite três formas: via mercado que se dá pelo sistema de preços, sem a interferência de terceiros; a hierárquica na qual a produção é trazida para dentro da organização, e, também, uma combinação entre as duas formas, chamada de híbrida.

Custos de Transação estão associados às contratações são, portanto, dispêndios de recursos com planejamento, adaptação e fiscalização que envolvem uma negociação ou cumprimento de um contrato. Ou seja, segundo Coase (1937), sempre que houver custos em

negociar, monitorar e coordenar o comportamento dos indivíduos, as transações tornam-se custosas e o equilíbrio do mercado não será eficiente.

Conceituado custos de transação, é necessário identificar os pressupostos básicos da existência dessa teoria: a racionalidade limitada, o oportunismo dos indivíduos e a especificidade dos ativos. Segundo WILLIAMSON (1985), os agentes têm restrições em sua capacidade cognitiva para processar todas as informações disponíveis, não podendo prever então todas as alternativas possíveis, constituindo assim a racionalidade limitada. Já o oportunismo dos indivíduos nasce do entendimento de que estes estão interessados na satisfação de seus interesses, e que nessa busca pelo interesse próprio eles podem usar todos os artifícios possíveis, inclusive a trapaça, gerando conflitos e custos de transação nas relações contratuais. A condição de especificidade do ativo se dá quando o número de fornecedores e consumidores interessados no ativo em questão é reduzido, isso gera riscos e problemas de adaptação, logo, os custos de transação serão mais elevados.

2.1.1 Aplicação dos Conceitos da TCT nos Sistemas de Custos Gerenciais do Setor Público.

As transações no setor público estão relacionadas à criação, execução, monitoramento e avaliação de políticas públicas, que são executadas com a finalidade de fornecer bem estar público aos cidadãos. Existem diversos custos envolvidos nessas transações, como: o tempo e esforço gastos pelos parlamentares num acordo sobre determinada política pública, a própria independências dos três Poderes que não necessariamente podem ter o mesmo entendimento de alguma causa, o planejamento de uma política de governo, as articulações dos magistrados no julgamento de uma causa de grande repercussão (HORN, 1995).

Para poder minimizar esses custos de transação, os mecanismos de governança devem estar alinhados com a necessidade específica de cada bem público fornecido pelo Estado. A aplicação da Teoria de Custos de Transação ao setor público reflete-se em três tipos de mecanismos de governança: o Estado mínimo, quando não há interferência alguma do Estado na economia, conceito introduzido por Adam Smith; o Estado provedor, quando o governo fornece todo e qualquer bem público necessário e o Estado gerencial, em que, a partir de concessões com a iniciativa privada, o governo divide a carga da prestação dos serviços públicos.

Os fatores que pressupõem a Teoria dos Custos de Transação manifestam-se de diversas formas no setor público. Devido à racionalidade limitada, um gestor público pode ficar incapacitado de prever todas as alternativas possíveis numa transação ou pode não visualizar a forma mais eficiente de alocar determinado recurso. O oportunismo, por sua vez, pode aparecer tanto na figura daqueles que contratam com a Administração Pública, ou em um parlamentar corrupto, como também em um servidor público indolente e moroso. Já o ativo específico é aquele tipo de serviço público que devido a sua especificidade apenas a administração pública fornece.

A redução dos custos de transação no setor público dependerá da boa adequação dos mecanismos de governança, assim como também de uma gestão gerencial eficiente da Administração Pública. O governo deve, portanto, buscar ferramentas para atingir esse nível de eficiência vislumbrado. Entre várias ferramentas existentes, a utilização de sistemas gerenciais de custos no setor público é uma delas, alguns autores como Alonso (1998), Fernandes (2011) e Faria (2010) corroboram com essa ideia. A tomada decisão do gestor

público aliado a uma precisa informação de custos pode diminuir os custos de transação presentes no setor público.

2.2 NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

Segundo Bresser-Pereira (2000), existem três formas de administrar o Estado: a “administração patrimonialista”, a “administração pública burocrática” e a “administração pública gerencial”. A administração patrimonialista é do Estado, mas não é pública, na medida em que não visa ao interesse público. É a administração típica dos Estados que antecederam o capitalismo industrial, mais particularmente das monarquias absolutas que antecederam imediatamente o capitalismo e a democracia. É a administração que confunde o patrimônio privado do príncipe com o patrimônio público. E que sobrevive nos regimes democráticos imperfeitos por meio do clientelismo. A administração pública burocrática é aquela baseada em um serviço civil profissional, na dominação racional-legal weberiana e no universalismo de procedimentos, expresso em normas rígidas de procedimento administrativo. A administração pública gerencial, também pode ser chamada de “nova gestão pública” (*new public management*), é aquela empreendedora, pautada no controle do resultado e na eficiência.

Nas últimas décadas, a administração pública vem passando por um amplo processo de reforma administrativa, com reflexo na demanda por sistemas de informações mais aprimorados e com ênfase na eficiência e na apuração de custos dos serviços prestados (SILVA, 2007). A Nova Administração Pública ou também *New Public Management* (NPM) é na verdade um termo para se referir a uma onda de mudanças, relativamente padronizadas, na forma de administrar o Estado em diversos países no mundo, tanto no aspecto político, administrativo e cultural (SILVA, 2007).

As referidas mudanças administrativas foram motivadas diante da crise fiscal e financeira que tomou conta dos governos em diversos países no final dos anos de 1960 e durante toda a década de 1970, e agravou-se ainda mais pela a crise do petróleo (BEZERRA e FERNANDES, 2013). A partir de 1980, começou a se difundir um novo modelo para a gestão pública a partir das reformas econômicas neoliberais nos governos Britânico de Margaret Thatcher e do Americano Ronald Reagan. No Brasil, sua difusão se deu no governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, durante a segunda parte da década de 90, com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), que tinha a sua frente o ministro e também professor Luiz Carlos Bresser-Pereira.

A crise econômica de 1970 abriu espaço para a reforma gerencial, tanto no que se refere a uma nova postura moral dos governos frente aos seus gastos, quanto ao tipo de gestão praticada pelo Estado, que agora se volta para a eficiência e os resultados, com as privatizações de serviços públicos não exclusivos, uma administração orientada ao cidadão. A administração pública tem agora uma visão empreendedora, na qual o Estado passa a assumir um papel mais regulador, e não mais produtor de serviços quase-mercado – como telefonia, eletrificação, que agora são disponibilizados pela iniciativa privada (BEZERRA e FERNANDES, 2013).

Segundo MATIAS-PEREIRA (2012), agregando-se a crise econômica dos anos 70, o avanço das tecnologias de informação, assim como a crescente globalização, que se torna

mais acentuada ainda por essas inovações, são elementos que tiveram papéis importantes no processo das reformas gerenciais do aparelho estatal em todo o mundo.

Diversos autores como HOOD (1995), BRESSER-PEREIRA (1998), STEINER (2000), POLLITT e BOUCKAERT (2002) e SILVA (2007), corroboram ao destacar que, devido aos aspectos político, administrativo e cultural de cada nação, não existe um modelo de NPM, e, sim, numerosas variantes nacionais. Isso significa dizer que o processo de implementação de uma reforma gerencial é diferenciado para cada país e também para cada nível governamental. Logo a difusão desse novo modelo de gestão pública variou de acordo com os países e o contexto político-institucional em que foram experimentadas.

Existe, portanto, uma grande dificuldade em realizar uma avaliação da eficácia e dos impactos do movimento gerencialista no mundo, pois a aplicação dos seus princípios variou segundo a diversidade cultural e institucional entre os diversos países nos quais as reformas foram experimentadas (MATIAS-PEREIRA 2012).

Nesse contexto, ao analisar as diferentes variações do tema no mundo, HOOD (1995) associa sete dimensões que a Nova Administração Pública Gerencial traz em relação à administração burocrática: desconcentração e descentralização das atividades; maior competição entre as organizações do setor público; maior uso de práticas gerenciais provenientes das organizações privadas; redução de custos, fazer mais com menos; ênfase na transparência e no controle; padrões de desempenho explícitos e mensuráveis e controle por resultados.

2.2.1 A Nova Administração Pública no Brasil

Os primeiros elementos de uma reforma gerencial no Brasil surgiram já no governo do presidente Fernando Collor com a criação do Programa Nacional de Desestatização e do Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQP), este último ainda deu ainda origem, já com a reforma administrativa do MARE, ao Programa GesPública em 2005.

A tentativa de introduzir a reforma gerencial no Brasil se dá efetivamente a partir de 1995 com a criação do Ministério de Administração e Reforma do estado (MARE). Este tinha como um de seus objetivos gerais “Aumentar a governança do Estado, ou seja, sua capacidade administrativa de governar com efetividade e eficiência, voltando a ação dos serviços do Estado para o atendimento dos cidadãos” (MARE, 1995).

Por meio do documento básico da reforma – o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) -, documento cujos princípios continuam a orientar a ação reformadora do governo, procurou-se definir as instituições e estabelecer as diretrizes para implantação de uma administração pública gerencial no país. De acordo com o PDRAE, a reforma deveria ser entendida dentro de um contexto de redefinição do papel do Estado, redirecionando suas atividades para o fortalecimento das funções de promotor e regulador, deixando de ser ele (o Estado) o responsável pelo desenvolvimento econômico e social pela via da produção de bens e serviços BRESSER-PEREIRA (2000).

A ideia conceitual mais importante do PDRAE foi a divisão do aparelho do estado em quatro setores: núcleo estratégico, atividades exclusivas, serviços não exclusivos e produção de bens e serviços para o mercado. Fundamentalmente, a distinção destes setores dentro do aparelho estatal possibilitaria ao governo privatizar ou conceder ao terceiro setor algumas das atividades que antes estavam centralizadas no Estado, tais como atividades produtivas,

atividades de pesquisa, museus, ensino superior, hospitais, orquestras sinfônicas, telefonia, eletrificação, etc. (MARE, 1995).

A reforma gerencial do MARE, ou “reforma Bresser”, não logrou êxito em todo o seu propósito, sobretudo naquele relacionado à entrega ao terceiro setor dos serviços públicos, pois muitos ainda continuam a cargo do Estado. Entretanto, outros elementos introduzidos pela reforma foram difundidos na cultura do setor público brasileiro, tais como nova política de recursos humanos, pautada pela profissionalização e capacitação, a eliminação de privilégios, a redução de custos com pessoal, a simplificação das compras e terceirização, o uso da tecnologia de informação, oferecendo aos gestores públicos mais informações e de melhor qualidade e a ênfase na comunicação institucional e transparência. O SIAFI, o SIOPE, o SIAPE e o SIC são exemplos de sistemas de informações que a área de tecnologia da informação trouxe de benefício nessa reforma. Além disso, o ponto alto da reforma foi a elaboração da Emenda Constitucional nº 19/1998, que visa implementar os fundamentos da reforma contidos no Plano Diretor.

Desta maneira, pode-se afirmar que a reforma administrativa do MARE teve como elementos importantes, entre outros, a introdução do debate acerca de uma administração pública brasileira com visão empreendedora, num modelo pautado no controle dos resultados (BEZERRA; FERNANDES, 2013). Entretanto, este debate perdeu importância no governo do presidente Lula, não teve continuidade, gerando o que Rezende (2004) chamou de “falha sequencial”.

Essa tendência global da nova administração pública que traz uma visão empreendedora para a gestão pública requer o uso de ferramentas modernas para execução eficaz desse trabalho. Os avanços tecnológicos possibilitaram o desenvolvimento dessas novas ferramentas, as quais os gestores podem se utilizar para ter mais informações de melhor qualidade. A sistemática de apuração de custos através de sistemas de informações gerenciais insere-se nesse contexto de transformação dos princípios, dos métodos e das ferramentas de gestão vivenciado pelas organizações públicas nos últimos anos, a partir de exemplos observados em diversos países, sob a influência do movimento “new public management”. A necessidade de aprimoramento da apuração dos custos nos diversos entes governamentais vem ganhando espaço, com vistas ao aumento da eficiência nesse setor.

2.3 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAL DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A enorme complexidade do mundo atual, impulsionada pelos avanços das tecnologias de informação e pela globalização, traz a necessidade do uso de sistemas de informações para tratar os numerosos problemas que estão surgindo tanto na área privada, quanto na pública (BERTALANFFY, 1975).

Segundo Rocha (1999), os sistemas de informações gerenciais foram concebidos, e vêm sendo há muito tempo utilizados, para contemplar aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais das atividades das organizações; preocupam-se com questões relativas à alocação eficiente e eficaz de recursos e à avaliação de resultados e desempenhos.

Esses sistemas gerenciais atuam sobre os dados e informações do ambiente interno das organizações e objetiva propiciar informações que deem suporte às decisões de seus gestores (RICCIO, 2009).

De acordo com Guerreiro (1989), sistema de informação é aquele que trata, coordenadamente, do processamento de dados derivados das atividades institucionais, gerando e comunicando as informações aos diversos níveis decisórios, permitindo assim cumprir os objetivos.

Segundo estudo internacional aplicado ao setor público, realizado pela IFAC, *“Perspectives no Cost Accounting for Government”* (2000), a utilização da contabilidade de custos vem crescendo mundialmente. Este movimento tem sido motivado pela necessidade de lidar com os crescentes níveis de endividamento público e os orçamentos reduzidos, bem como pela crítica pública relacionada com a gestão dos governos.

Para avaliar adequadamente o desempenho do Estado, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa, a qual seja: os custos. A melhora substancial no desempenho de uma organização governamental requer, portanto, sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos seus processos decisórios (NUNES, 1998).

Silva (1996) preconiza que, no setor público, tais sistemas gerenciais devem focar na avaliação do desempenho dos serviços públicos, o que ocorre de forma diferente no setor privado que está mais preocupado com a avaliação de estoques e apuração de lucros.

Segundo Almeida (2006), a gestão de custos, por meio de sistemas de informações gerenciais, permite à Administração Pública a elaboração de programas para a redução do gasto público. Faculta aos gestores uma atuação mais eficaz sobre os recursos orçamentários. Possibilita o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço e/ou representam desperdício de recursos. Facilita, ainda, as avaliações de produtividade e também da atuação dos agentes públicos.

Os custos são apurados por meio de um sistema de informação de custos. Esse é formado basicamente por três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e método de custeio.

Sistema de acumulação de custos, como diz o nome, é responsável pelo processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade (MACHADO, 2002). Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseados em dados reais, atuais, históricos ou estimados (MACHADO, 2002). Já o método de custeio ou de apropriação de custos está ligado à forma de se rastrear e reatribuir custos para um ou mais objetos, tais como atividades, processos, departamentos, clientes serviços ou produtos (HORNGREN, 2004).

Segundo Martins (2008), os principais métodos de custeio são: Custeio por Absorção, Custeio Variável (ou Custeio Direto) e Custeio por Atividade (ABC).

No custeio por absorção todos os custos de produção, diretos e indiretos, fixos e variáveis, são considerados custos do produto, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos elaborados (GARRISON, 2007). O custeio variável ou direto leva em conta somente os custos variáveis, quer diretos, quer indiretos, são apropriados aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período (MARTINS, 2008). Por fim, tem-se o método de custeio por atividade (também conhecido como Activity Based Cost – ABC), trata-se de um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos (GARRISON, 2007).

O custeio por atividades (ABC), certamente, é o que mais se aplica na Administração Pública, pois já é hábito das instituições públicas definir suas atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades.

Muitos países, como Taiwan, Nova Zelândia, Canadá, EUA, Inglaterra, já têm consolidada a temática de custos em seus governos. No Brasil, apesar de não ser uma prática generalizada, diversos órgãos da administração direta e indireta já vêm utilizando essas metodologias de custos: o Comando da Marinha utiliza o método de absorção, já o Banco Central do Brasil (Bacen), o Comando da Aeronáutica e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) utilizam o método ABC e por fim o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) baseia-se no custeio direto, entre outros (JATOBÁ, 2011).

Diversos artigos e autores também já publicaram sobre a temática de custos e seus métodos de custeio, como: Nunes (1998), Silva (1998), Machado (2002), Remígio (2002), Moura (2003), Bacen (2004), Morgan (2004), Nascimento (2008), Chiau (2010), Jatobá (2011), entre outros.

O estudo *“Perspectives on Cost Accounting for Government”* do *International Federation of Accountants (IFAC)* traz ainda que a contabilidade de custos no ambiente governamental é usada na determinação do orçamento público, no controle e redução dos custos, na medição do desempenho, na avaliação dos programas de governo, na análise das decisões econômicas e de alocação de recursos, assim como na avaliação da gestão dos governantes.

Sistema de gestão de custos, segundo a visão de HORNGREN (2004), é um conjunto de ferramentas e técnicas que, em primeiro lugar, mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização, e, posteriormente, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades.

A contabilidade de custos deverá contribuir para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem a adequabilidade de determinadas ações governamentais, tornando mais eficiente o processo de decisão quanto à alocação dos recursos públicos. Os sistemas de custos devem, portanto, contribuir para a melhoria da eficiência operacional, oferecendo informações relevantes para a tomada de decisão.

Por fim, conforme Jatobá (2011), uma importante consequência da utilização desses sistemas é que eles trazem informações de custos que oferecem melhores condições para que a sociedade compreenda os impactos de curto, médio e longo prazo de qualquer decisão de gasto do governo, e que, de certa forma, influenciará a formação de uma opinião pública melhor fundamentada, contribuindo efetivamente para a avaliação dos gestores públicos, aumentando significativamente o controle social.

3 METODOLOGIA

Metodologia é a parte da pesquisa que vai estruturar o trabalho acadêmico, demonstrando os passos que se deve seguir a fim de alcançar os objetivos delineados pelo autor. É, portanto, parte essencial do trabalho científico. Nesse momento é que se indica o tipo de pesquisa que será empregado, as etapas a serem realizadas, como: a revisão da literatura; a coleta de dados, na qual se delimita o universo da pesquisa e demonstra os instrumentos de coleta; assim como a análise dos dados coletados e da redação final (BOAVENTURA, 2004).

O presente trabalho científico contém três fases para atingir seus objetivos: (i) a revisão da literatura, com o intuito apresentar conceitos de sistemas de informação gerencial de custos; (ii) pesquisa de campo realizada em órgãos públicos federais, previamente selecionados, do Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Ministério Público, e, por fim, (iii) uso da técnica SWOT para fazer a análise dos dados coletados nas pesquisas de campo.

Uma vez escolhido o tema e definido o problema de pesquisa, como também os objetivos a serem alcançados, o caminho comum e indispensável a seguir é a fase de fundamentação teórica do trabalho. A forma mais prática e efetiva de executar essa etapa é por meio da revisão da literatura, esse é um meio de aprofundar-se nos autores que têm trabalhos publicados sobre o tema. O objetivo da revisão da literatura é demonstrar e discutir o que já foi escrito sobre o tema e assim gerar novas ideias úteis que preencham as lacunas existentes sobre o assunto (BOAVENTURA, 2004).

A forma de coleta de dados selecionada para esse trabalho acadêmico foi a pesquisa de campo, devido a necessidade de se conhecer de perto os sistemas gerenciais de custos já empregados pelos órgãos públicos. Pesquisa de campo é uma forma de documentação direta na qual se faz o levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem, compõe-se enfim na observação dos fatos tal qual eles ocorrem naturalmente (LAKATOS, MARCONI, 2002). Nessas circunstâncias, o autor deve definir as informações que irá pesquisar e como irá obter essas informações para assim delimitar o universo de sua pesquisa (LIMA, 2004).

No caso deste trabalho acadêmico, a pesquisa de campo se deu no âmbito de dois órgãos públicos previamente selecionados entre os Poderes da União e o Ministério Público da União, a Secretaria do Tesouro Nacional e o Superior Tribunal de Justiça. A seleção desses órgãos foi feita após a vasta revisão da literatura, assim como pesquisa em meio eletrônico a fim de se pudesse encontrar órgãos públicos que já possuem sistemas de informações gerenciais de custos implementados.

Depois de concluída a coleta de dados por meios das pesquisas de campo realizadas, a análise dessas informações se deu por meio do uso da técnica de SWOT, que é uma ferramenta utilizada para fazer análise de cenário ou ambiente. O termo SWOT é uma sigla oriunda do inglês, um anacrônico de Forças (*Strengths*), Fraquezas (*Weaknesses*), Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*). Por meio dessa ferramenta, é possível fazer análises de empresas ou sistemas, embora seja mais usada para apreciar estrategicamente as empresas, devido sua simplicidade, ela pode também ser aplicada a qualquer tipo de cenário, como os sistemas gerenciais de custos já em uso no governo.

A técnica consiste em cruzar as oportunidades e as ameaças presentes no ambiente externo com os pontos fortes e fracos do ambiente interno. Interpretando essa inter-relação é possível depreender as tendências do sistema e saber que rumo tomar (CHIAVENATO e SAPIRO, 2004). O modelo de análise SWOT já foi empregado em diversas pesquisas acadêmicas na área de contabilidade, assim como na área de sistemas de informação de custos no setor público, a exemplo temos Jatobá (2012).

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO.

A busca por informações sobre os sistemas de custos já utilizados pela Administração Pública deu-se inicialmente por uma extensiva pesquisa em sítios, artigos científicos, periódicos e manuais técnicos. Após essa fase, tomou-se conhecimento de diversos órgãos que já vinham utilizando a informação de custos na sua gestão. Com isso, foram selecionados, no âmbito dos poderes da União, aqueles sistemas que se desejava analisar e saídas de campo foram feitas nos órgãos escolhidos.

No Poder Executivo, após contato via e-mail, foi realizada uma reunião com os gestores do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, na qual se obteve um primeiro contato com o sistema e tomou-se conhecimento de outras pesquisas voltadas especificamente ao SIC.

O contato com o Poder Judiciário foi realizado primeiramente no Supremo Tribunal Federal, a mais alta corte do Poder, e presumia-se que a temática de custos já estava sendo trabalhada. Entretanto, o STF tão somente discutiu o assunto, mas ainda não saiu do papel. Numa segunda investida, o Superior Tribunal de Justiça foi procurado e lá tomou-se conhecimento que já havia um estudo sobre custos e que um protótipo foi construído, porém há algum tempo está parado. Ambos os órgãos também não possuem setoriais de custos em seus organogramas.

O Poder Legislativo, na figura do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, também foi procurado, e após contato telefônico, viu-se que por lá também não existia sistema de custos algum em uso. Por fim, o Ministério Público da União, após consulta, via e-mail e telefone, informou-nos que estão em fase de pesquisa e já possuem uma setorial de custos montada em sua estrutura, porém ainda sem sistema de informações de custos em uso.

4.1 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO PODER EXECUTIVO

4.1.1 Contexto Geral do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

A temática da utilização de sistemas de custos no Brasil não é um assunto novo apesar não estar plenamente consolidado em todo governo. O Poder Executivo é o que apresenta o maior número de experiências, algumas até bem antigas. Órgãos como as Forças Armadas, o Banco Central, o Inmetro, os Correios, entre outros já têm utilizado a informação de custos na gestão. Porém o sistema mais significativo e que será analisado aqui é o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC, devido a sua expressiva importância.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal passou por diversos estudos, debates e instruções normativas até a homologação de sua primeira versão em março de 2011.

A primeira instrução normativa a tratar de custos no Brasil foi a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que, ao disciplinar em seus artigos 85 e 99, determinou que custos fazia parte também da Contabilidade Pública. Em 1967, o Decreto Lei nº 200, em seu artigo 79, buscou modernizar a Administração Pública quando deu uma finalidade gerencial às informações de custos. No entanto, tais normativos não foram suficientes para que a Contabilidade Pública passasse a apurar as informações de custos.

O Decreto Presidencial nº 93.872 de 1986 reforçou ainda mais o tema ao detalhar a forma pela qual a contabilidade pública deveria tratar a apuração de custos, assim como determinou punições para as unidades que não fornecessem as informações.

Todavia, as coisas só tomaram um rumo concreto com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe um novo dispositivo à Administração Pública acerca do tema de custos. A Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 50, § 3º, assim disciplina: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Após a promulgação da LRF, a temática de custos ficou mais evidente. E finalmente em 6 de Fevereiro de 2001, a Lei nº 10.180 organizou e disciplinou o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedendo à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos no âmbito da Administração Pública Federal.

Os esforços para se chegar à primeira versão do SIC foram muitos, começou com o trabalho da Comissão Interministerial em meados de 2005, que foi responsável por elaborar os primeiros estudos, diretrizes e procedimentos que subsidiaram a implantação do sistema. Em continuidade aos trabalhos da Comissão Interministerial, em 2008, foi criada uma Câmara técnica de Qualidade do Gasto (CTQG) conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Ainda em 2008, realizou-se um evento de trabalho denominado “Sistemas de Custos na Administração Pública: Modelo Conceitual e Estratégia de Implementação”. Nesta oficina, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados de alguns sistemas estruturantes do governo federal. Em consequência, em outubro de 2008, o Sistema de Custos saiu do papel e passou a ter um projeto executivo, tornando-se enfim uma realidade.

No ano seguinte, um grupo técnico da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro, foi formado com o objetivo de produzir a versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A interação foi tão forte que ficou evidente a necessidade de coordenação com atores diversos: ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais, dentre outros.

Finalmente, em 9 de março de 2011, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal, composto por um órgão central e diversos órgãos setoriais. Além disso, a referida portaria criou, dentro da STN, a Gerência de Informação de Custos, a qual é responsável pela manutenção e pelo aperfeiçoamento do SIC.

4.1.2 Estrutura do SIC

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) tornou-se então um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O SIC não é apenas mais um sistema operacional de administração financeira ou um substituto de algum dos sistemas contábeis atuais. Trata-se de um sistema gerencial, voltado para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas de auxiliares do Governo Federal.

O Sistema é um banco de dados que armazena informações extraídas dos sistemas transacionais ou sistemas estruturantes. Trata-se de um *datawarehouse*, uma solução

tecnológica que funciona como um banco de dados armazenando dados correntes e históricos de potencial interesse para os tomadores de decisão, ele capta informações dos denominados Sistemas Estruturantes do Governo Federal.

São três os sistemas estruturantes do Governo Federal que dão apoio ao SIC: o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que permite a execução orçamentária, financeira e contábil do governo federal e fornece os dados monetários ao SIC. O Sistema Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN), que gerencia o Plano Plurianual e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), que processa a folha de pagamento dos servidores do Poder Executivo, são os responsáveis em fornecer os dados físicos ao SIC.

Em relação ao método de custeio do SIC, o sistema foi desenhado para ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade. Um fator importante para viabilizar essa informação foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante; e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Na visão macro, a vantagem é a geração de informações de custos sintéticas e perfeitamente comparáveis com toda a administração pública federal. Já na visão específica, cada órgão setorial poderá, por meio dos sistemas Infra Sig's, aperfeiçoar as suas informações de custos de acordo com a sua realidade operacional.

Na visão macro, o método de custeio adotado pelo Governo Federal na concepção do SIC foi o método de custeio direto. As vantagens da utilização desse método apoiam-se no fato de que nesse não contém nenhum tipo de rateio. Ainda, o método de custeio direto está entranhado aos sistemas de planejamento, orçamento e contabilização nacional.

Na visão micro, vários autores, dentre eles NUNES (1998) e MACHADO (2002) sustentam a tese de que a administração pública deve adotar o método de custeio ABC, haja vista que com o mapeamento das atividades é possível obter-se de forma mais precisa os recursos consumidos.

O regime da Contabilidade Pública Brasileira é a causa de uma das dificuldades da mensuração de custos, o que traz a necessidade de ajustes. Segundo o artigo 35 Lei 4.320/1964, o empenho é o estágio em que se reconhece a despesa pública, trata-se de um regime de competência não integral, pois não leva em consideração os fenômenos econômicos como a depreciação, assim como reconhece as despesas empenhadas, mas e não liquidadas, como despesa pública.

Na apuração de custos, o que deve efetivamente ser levado em consideração é a realização efetiva da despesa, a ocorrência do fato gerador, o qual acontece na liquidação da despesa. É no estágio de liquidação da despesa que se verifica o direito adquirido pelo contratado de receber o crédito, pois é atestado o cumprimento de sua obrigação contratual. Portanto, deve-se tomar como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custos a despesa orçamentária liquidada.

Dessa forma, MACHADO e HOLANDA (2010), conclui que enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência, serão necessários ajustes contábeis.

4.1.3 Informações Geradas pelo SIC