

RECEBIDO EM: 13/07/2017

APROVADO EM: 05/09/2017

SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: UMA ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO NA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO

*COST INFORMATION SYSTEM (CIS) OF BRAZILIAN FEDERAL
GOVERNMENT: A ANALYZE OF THE IMPLEMENTATION IN
ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO*

José Orcélio do Nascimento

Doutorando em contabilidade, mestre em ciências contábeis, contador.

Yanara Raquel Duarte de Andrade

Especialista em gestão e controladoria pública.

Marcus Vinicius Moreira Zittei

Doutor em ciências contábeis e administração.

Mestre em ciências contábeis, contador, professor.

Leonardo Fabris Lugoboni

Doutor e Mestre em administração.

Professor FECAP, INSPER, ETEC-SP

SUMÁRIO: Introdução; 1 Referencial Teórico; 1.1 A Contabilidade de Custos como Instrumento Gerencial; 1.2 New Public Management e Reflexos na Contabilidade Pública Brasileira; 1.3 Exigências Legais para Apuração de Custos no Setor Público; 1.4 Sistema de Informações

de Custos do Governo Federal; 1.4.1 Concepção; 2 Metodologia; 3 Discussão dos Resultados; 3.1 Processo de Implantação do SIC e Caracterização dos Objetos de Custos; 3.2 Metodologia de Apuração de Custos da AGU; 3.3 Responsabilidade pela Informação de Custos; 3.4. Utilização do SIC como Ferramenta Gerencial; 3.5. Adequação do SIC à NBC 16.11; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente estudo tem como objetivo analisar a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) na Advocacia Geral da União e a utilização das informações geradas a partir deste como ferramenta de apoio à tomada de decisão. Buscou-se conhecer a metodologia de mensuração e gestão de custos proposta pelo Governo Federal e a capacidade da ferramenta de atender às necessidades gerenciais dos órgãos que compõem o Sistema de Custos do Governo Federal. O estudo foi conduzido por pesquisa qualitativa com objetivo exploratório e descritivo, para tanto os procedimentos utilizados foram a pesquisa documental e estudo de caso. Os resultados da pesquisa demonstraram que além de evidenciar os custos sob as óticas institucional, funcional e programática, a implantação do SIC possibilitou a mensuração de objetos de custos considerados estratégicos para a alta administração da AGU. A customização das informações geradas pelo SIC proporcionam a mensuração do custo de manutenção das unidades administrativas e o custo das atividades dos órgãos que compõem a AGU. Desta forma, os relatórios emitidos pelo SIC possibilitam o gerenciamento dos recursos e fornecem subsídio para comparação e avaliação do desempenho organizacional, contribuindo para a melhoria do processo decisório na AGU.

PALAVRAS-CHAVE: Custos no Setor Público. Tomada de Decisão. Sistema de Informação de Custo do Governo Federal.

ABSTRACT: This study wants to analyze the implementation of Cost Information System (CIS) of Brazilian Federal Government in Advocacia Geral da União and the use of the information generated from it as a tool to support decision making. It searched to know the methodology of measurement and cost management proposed by the Brazilian Federal Government and the tool's ability to answer the management needs of the departments that compose Brazilian Federal Government's Cost System. The study was conducted by qualitative research with an exploratory and descriptive objective, for both the procedures used were documentary research and case study. The results of the research demonstrated that in addition to showing the costs from the institutional, functional and programmatic perspectives, the CIS implementation made it possible

to measure strategic cost objects for the top management of the AGU. The customization of the information generated by the CIS provides the measurement of the maintenance costs of administrative units and the activities cost of the departments that compose AGU. In this way, the reports issued by the CIS make possible to manage the resources and provide subsidy for comparison and evaluation of the organizational performance, contributing to the improvement of the decision making process in the AGU.

KEYWORDS: Costs in the Public Sector. Decision Making. Cost Information System of Brazilian Federal Government.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública no Brasil vem passando por profundas modificações ao longo do tempo, que exigem cada vez mais dos gestores informações tempestivas para apoiar o processo decisório. Na busca por maior eficiência, eficácia e efetividade, o Setor Público vem incorporando diversas ferramentas utilizadas pela iniciativa privada.

É nesse contexto que a análise dos custos, pressuposto fundamental na Contabilidade Societária, torna-se fator primordial para o fornecimento de informações de cunho gerencial. De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 04), a contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Ainda segundo Martins (2003, p. 219), a utilização da informação de custos de forma estratégica tem o papel de prevenir, evitar, reduzir, eliminar ou otimizar os custos e as despesas, propiciando aos gestores uma postura muito mais proativa do que reativa.

O tema vai de encontro à concepção da Administração Pública Gerencial, implementada no Brasil a partir da Reforma Administrativa de 1995, por Bresser-Pereira através do Plano Diretor da Reforma Administrativa do Estado (PDRAE), cujo objetivo era criar condições para a reconstrução da administração pública em bases modernas e racionais.

Por outro lado, a exigência da apuração dos custos pela Administração Pública no Brasil está prevista desde a Lei 4.320/64, em seu art. 85 dispõe que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais [...]”, e em outros

vários dispositivos legais, entretanto é possível observar que muito há que se evoluir no sentido da efetivação da cultura de custos.

A informação de custos no Setor Público possibilita a avaliação do desempenho institucional e maior qualidade do gasto público e transparência à sociedade. Para tanto, segundo Machado (2002, p.206), o sistema informação de custo deve integrar-se conceitual e sistematicamente aos subsistemas de orçamento público, de contabilidade governamental e de processamento de dados.

Nesse sentido, o Governo Federal iniciou a partir de 2005 um estudo para o desenvolvimento de um sistema de apuração de custos e extração de informações gerenciais. Homologado em março de 2010, o Sistema de Informações de Custo – SIC é um *datawarehouse* que utiliza os dados disponíveis nos Sistemas Estruturantes do Governo (SIAFI, SIGPLAN, SIASG, SIORG e SIAPE), devendo ser utilizado pelas Setoriais Contábeis dos órgãos federais, sob orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal e responsável pela manutenção e aperfeiçoamento do SIC.

Este estudo tem como objetivo geral analisar a implementação do SIC na Advocacia Geral da União - AGU e a utilização das informações geradas a partir do mesmo como ferramenta de apoio à tomada de decisão.

Para tanto tem como objetivos específicos evidenciar o uso da contabilidade de custos como ferramenta gerencial, apresentar as influências do movimento denominado *New Public Management* na Contabilidade Pública Brasileira, discorrer sobre as exigências legais para apuração de custos pelo Setor Público no Brasil, conhecer a metodologia de apuração de custos proposta pelo Governo Federal, e por fim verificar como ocorreu o processo de implantação do SIC na AGU e os principais benefícios decorrentes de sua utilização.

Desta forma, o trabalho busca responder ao seguinte questionamento: *Quais reflexos podem ser verificados no processo de tomada de decisão da AGU após a implementação e utilização do SIC?*

A relevância deste trabalho está em se propor a conhecer o SIC sob a perspectiva do usuário das informações. Pretende-se valorizar a proatividade da instituição em adotar novas ferramentas gerenciais e transpor a resistência cultural, fomentando a gestão de custos no setor público. A escolha da temática de custos no setor público busca sensibilizar os gestores para a

importância utilização da informação de custos como ferramenta estratégica, principalmente neste contexto crise fiscal e restrição orçamentária.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO GERENCIAL

A Contabilidade de Custos surgiu no contexto da Revolução Industrial, quando a Contabilidade Financeira, que havia sido criada para atender às necessidades das empresas comerciais, já não atendia a necessidade de avaliação do estoque de produtos industriais.

De acordo com Martins (2003, p. 14) com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

O surgimento da Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial se deu a partir do crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas (MARTINS, 2003).

A Contabilidade Gerencial, ao contrário da Contabilidade Financeira, era relativamente sofisticada e fornecia informações essenciais para gerenciar a produção primitiva em larga escala da época – têxteis, aço e outros produtos. (GARRISON E NOREEN, 2001). Pode-se dizer então que, apesar de ter surgido como forma de atendimento à demanda de informações externas, o grande potencial para a Contabilidade de Custos está em fornecer informações relevantes aos usuários internos, ou seja, a alta administração.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004), a contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 02), “todas as alternativas importantes consideradas pela administração durante o planejamento têm algum efeito sobre as receitas e os custos, e as informações contábeis gerenciais são essenciais para a estimativa de tais efeitos”.

Nesse sentido, sob a perspectiva do gerenciamento de custos a Contabilidade tem basicamente duas funções essenciais: apoiar o controle e fornecer informações para a tomada de decisão, que constituem de acordo com Martins (2003, p. 15) no que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

A Contabilidade Gerencial tem ainda como características ênfase no futuro, relevância e flexibilidade dos dados, informação oportuna, elaboração de relatórios setoriais e não restrição aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PGCA), uma vez que não é obrigatória e não se submete aos usuários externos, ainda que utilize os mesmos dados primários que compõem os demonstrativos contábeis financeiros. (GARRISON e NOREEN, 2001).

A nova forma de utilização da Contabilidade de Custos ampliou o seu campo de aplicação, extrapolando as empresas industriais. Ainda de acordo com Martins (2003, p. 15), no caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões.

A partir da década de 1970, os governos também foram levados a discussões acerca de um novo modelo de administração pública, em bases gerenciais, na busca por maior eficiência, efetividade e transparência, sendo a Austrália o percussor do movimento (BORGES, MARIO E CARNEIRO, 2013).

2.2 NEW PUBLIC MANAGEMENT E REFLEXOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

As crises econômicas dos anos 1980 e 90 impulsionaram a onda de reformas que se materializaram em programas planejados de mudança institucional e ajuste fiscal - o que se convencionou chamar de "Reforma do Estado" (REZENDE, 2002).

De acordo com Rezende, Cunha e Bevilaqua (2010, p. 960) nas últimas duas décadas, importantes mudanças nos métodos adotados para

aferir os custos das ações públicas foram adotadas, em vários países, como uma reação às exigências de preservação da responsabilidade fiscal e às pressões da sociedade por transparência das decisões sobre a utilização dos recursos orçamentários e melhoria da qualidade dos bens e serviços postos à disposição das respectivas populações.

Este movimento conhecido como *New Public Management* (ou Nova Administração Pública) tem como bases a orientação para resultados e qualidade na provisão dos serviços públicos, através da busca por maior eficiência, introdução de mecanismos de mercado na gestão pública, estruturas descentralizadas, autonomia e *accountability*. (Rezende, 2002). As principais experiências internacionais se encontram na Nova Zelândia, Austrália e Inglaterra e serviram de molde para todos os outros países.

No Brasil, este processo iniciou-se a partir de 1995, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE) e a com a publicação, nesse mesmo ano, do Plano Diretor da Reforma do Estado, orientado para: (1) definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade, (2) garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados, e (3) controle ou cobrança a posteriori dos resultados. (BRASIL, 1995).

Warren e Barnes (2003) *apud* Borges, Mario e Carneiro (2013, p. 471) defendem que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores e, para que isto aconteça, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados. Entretanto, de acordo com Rezende, Cunha e Bevilaqua (2010, p. 961) a contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores.

Para atender esta demanda, iniciou-se um movimento de mudança na Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil do foco orçamentário para o patrimonial, através da convergência aos padrões internacionais, com o objetivo de fornecer aos usuários informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades.

Sob esta ótica, torna-se possível a avaliação dos resultados alcançados, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas, e à instrumentalização do controle social, atendendo à função social da Contabilidade Pública (CFC, 2012).

1.3 EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A apuração de custos pelo setor público foi prevista pela primeira na Lei 4.320/1964, que em seu artigo 85 dispõe que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais [...]”. Conforme Machado (2002), àquela época os serviços industriais compreendiam basicamente o abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e distribuição de energia elétrica.

Em 1967, com o advento da ideia de uma Reforma Administrativa baseada em modelos gerenciais, o que culminou na edição do Decreto-Lei nº 200/67, novamente foi reforçada a necessidade de apuração dos custos dos serviços públicos, de forma a evidenciar os resultados da gestão. Ressalta-se que neste momento a apuração dos custos passa a abranger todos os serviços públicos, não mais se restringindo aos serviços industriais.

O Decreto nº 6.976/09 criou o Sistema de Contabilidade Federal (SCF) com a finalidade de registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar, entre outros, os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Com a publicação da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que dispõe sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, na busca de maior planejamento, transparência e equilíbrio das contas públicas, fica estabelecida no art. 50, §3º a obrigatoriedade de a Administração Pública manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No mesmo sentido, a Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, determinou em seu art. 15 que o SCF deve evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Em 2004, a Segunda Corte do Tribunal de Contas da União (TCU) recomendou através do Acórdão 1.078/04 que o Governo Federal: “[...]”

adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos [...]”.

Nota-se que ao longo dos anos vários dispositivos legais estabeleceram a necessidade da apuração de custos no setor público, seja para controle interno, externo ou controle social. Apesar disso, apenas a partir da LRF começaram os primeiros esforços por parte do Governo Federal no sentido de adotar um sistema que possibilitasse a apuração dos custos dos programas, projetos e atividades.

Com a adesão do Brasil ao processo de convergência às normas contábeis internacionais, a partir de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a editar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), de modo a estabelecer diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação de demonstrações contábeis.

A NBC T 16.11, em vigor desde 1º de janeiro de 2012, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos, constituindo assim o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O processo de convergência da Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais tem contribuído para aumentar a relevância da informação de custos, no contexto da Administração Pública Gerencial, de modo a fornecer informações acerca da eficiência e qualidade do gasto público.

1.4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

1.4.1 CONCEPÇÃO

Após a determinação do Acórdão TCU 1.078/04, formou-se uma Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005 com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

O Relatório final da Comissão destacou a existência de algumas experiências isoladas na mensuração e gestão de custos no Setor Público:

O relatório final da comissão relata que àquela época foram expedidos ofícios aos Subsecretários de Planejamento, Orçamento e

Administração de todos os Ministérios, com o objetivo de verificar a existência de sistemas de custos próprios. Como resposta constatou-se que a quase totalidade dos órgãos não dispunha de qualquer iniciativa que visasse à apuração dos custos.

As conclusões da Comissão indicaram como fatores críticos de sucesso para a implementação da Política de Custos na Administração Pública Federal: “1. a edição de uma legislação; 2. a constituição de um órgão central de custos; e 3. início do programa de capacitação dos servidores” (BRASIL, 2005).

A partir de 2008 o Ministério da Fazenda, representado pela Secretaria do Tesouro Nacional, deu início aos trabalhos no sentido de conceber o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). A partir de então houve a articulação entre os diversos atores envolvidos no processo buscando definir a metodologia de mensuração e gestão de custos que pudesse contemplar toda a Administração Pública Federal (Machado e Holanda, 2010).

A estratégia adotada, de acordo com Machado (2002, p. 26) foi de implementar um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado, sistêmica e conceitualmente, ao orçamento público e à contabilidade governamental que atenda às exigências legais e auxilie na avaliação de resultados e desempenhos dos gestores do setor público.

Cabe ressaltar que as principais bases teóricas e metodológicas para a concepção do sistema advêm das teses de doutorado de Nelson Machado (2002): “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental” e Victor 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”.

O projeto final permitiu fazer uso de estruturas já existentes, utilizando as informações orçamentárias disponibilizadas pelo SIAFI, as informações físicas, constantes no SIGPLAN, e as informações de pessoal, que conformam o conteúdo do SIAPE, articuladas no mesmo banco de dados (datawarehouse) dando a elas o necessário tratamento contábil para convertê-las em informações de custo (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Os Sistemas Estruturantes possuem caráter transacional, uma vez que são alimentados através de operações realizadas por seus usuários diariamente. O SIC não possui caráter transacional, apenas gerencial, pois caso haja necessidade de alterações ou correções nos dados, estas devem ser feitas diretamente nos Sistemas Estruturantes.

Desta forma, o SIC foi homologado pelo Governo Federal em março de 2010. O SIC abrange todos os órgãos e entidades da administração pública que compõem o Orçamento Geral da União, evidenciando custos sob as óticas institucional, funcional e programática (BRASIL, 2016a).

A Portaria STN 157/2011 criou o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal, vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal (SCF), dos quais fazem parte a STN na qualidade de órgão central e os órgãos setoriais, unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no SIC. Ainda de acordo com a Portaria, os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Ministério Público também podem fazer parte do Sistema de Custos do Governo Federal.

É possível observar que o SIC resulta dos esforços do Governo Federal para atender a diversas disposições legais que obrigam à apuração de custos pelo setor público.

Entretanto, conforme Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1567): 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. Ou seja, a conversão de implantação para efetiva adoção é moderada pela utilidade percebida da “inovação”.

Dentre as principais finalidades do SIC estão subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre produzir ou terceirizar determinado bem, serviço ou atividade; possibilitar a medição do desempenho institucional e proporcionar controles mais orientados a resultados (MACHADO e HOLANDA, 2010).

A utilização do SIC como ferramenta gerencial depende da percepção dos usuários acerca da sua capacidade de melhoria das funções de planejamento e execução dos recursos, programas e políticas, contribuindo para melhorar a qualidade do gasto e consolidar a gestão por resultados no âmbito da administração pública.

2.4.2 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS NO SIC

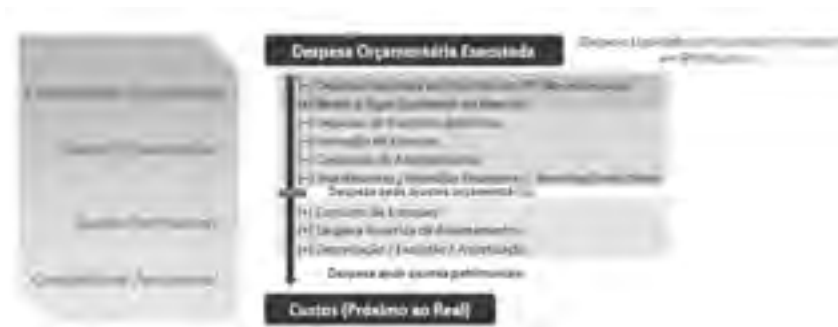
O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão das instituições, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Para que a informação de custos seja gerada são necessários ajustes contábeis de modo a aproximar a Contabilidade Pública marcadamente de caráter orçamentário (regime de caixa ou misto) à contabilidade patrimonial (regime de competência).

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 802) tais ajustes são feitos assumindo, então, que os conceitos de “gastos” e valores “liquidados” se equivalem, pode-se tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custos. As despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiarem exercícios futuros.

Tendo como base a despesa orçamentária liquidada no SIAFI, a Figura 1 sintetiza os principais ajustes a serem realizados nos dados disponíveis nos Sistemas Estruturantes para que se obtenha a informação de custos.

FIGURA 1: AJUSTES CONCEITUAIS PARA GERAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS



Fonte: Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Entendendo e utilizando o SIC (2016).

Os ajustes ocorrem por meio de acréscimos dos valores patrimoniais e exclusão dos valores orçamentários que não são custos do período e demais valores que não compõem a informação de custo, de acordo com os conceitos advindos da contabilidade de custos.

Conforme Machado e Holanda (2010) a proposta do SIC é adotar como método de custeio direto, permitindo o atributo de comparabilidade das informações entre os diferentes órgãos. A partir deste ponto, a informação poderá ser customizada de modo a respeitar a diversidade e a realidade físico-operacional de cada unidade.

No momento em que o órgão necessitar medir alguma informação que não se encontra nos Sistemas Estruturantes ou fazer uso de outros métodos de alocação dos custos, o sistema permite que sejam incluídos objetos e centros de custos específicos, a partir de estudos internos para definir o que será medido. Este refinamento das informações é denominado Detalhamento de Custos (DETACUSTO). Na utilização do DETACUSTO as informações de custos obedecem totalmente ao regime de competência por meio de situações patrimoniais, no qual o custo pode acontecer antes, durante ou depois da etapa de liquidação da despesa.

2 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa aplicada, pois possui enfoque prático e se pretende conhecer algo com vistas a fazer de maneira mais eficiente ou eficaz (GIL, 2002). Quanto à natureza é classificada como uma pesquisa qualitativa, pois segundo Martins e Theóphilo (2009) a investigação qualitativa tem como características a predominância do caráter descritivo dos fatos e dados; a preocupação com o processo e não somente com os resultados; a análise indutiva dos dados e a preocupação com os significados.

Quanto aos objetivos, o trabalho se classifica como uma pesquisa exploratória e descritiva. A primeira, de acordo com Gil (2002, p. 41), tem como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”.

Com base nos procedimentos que se pretende utilizar, caracteriza-se como pesquisa documental e estudo de caso. A pesquisa documental em muito se assemelha à pesquisa bibliográfica, a principal diferença está na natureza das fontes, uma vez que a pesquisa documental faz uso de documentos que geralmente ainda não receberam nenhum tratamento ou que podem ser manipulados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 2002). Os documentos foram extraídos principalmente da página na internet da Secretaria do Tesouro Nacional.

Já o estudo de caso consiste de acordo com Gil (2002, p. 54) no “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. Para viabilizar o estudo de caso, buscou-se escolher um órgão que tivesse evoluído no processo de implantação do SIC de tal modo que pudesse responder com propriedade ao questionamento desta pesquisa. Analisando as principais publicações da STN, decorrentes de participações em seminários e encontros sobre a temática de custos no setor público, verificou-se que a AGU tem se destacado nos trabalhos, constituindo inclusive um referencial para os demais órgãos.

Deste modo, a pesquisa foi conduzida através de entrevista realizada no dia 31/10/2016 na Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Análise Contábil da AGU, setor responsável pelas informações de custos dentro da estrutura do órgão. O instrumento de coleta de dados continha 10 questões e buscou abordar sobre a necessidade de informação do órgão e a qualidade, a relevância e a utilização do SIC no processo decisório.

3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

3.1 PROCESSO DE IMPLANTANÇÃO DO SIC E CARACTERIZAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS

A Advocacia Geral da União é a instituição incumbida constitucionalmente – art. 131, CF – de representar a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe ainda as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo (BRASIL, 1988).

A pesquisa documental evidenciou que a AGU está presente em todo o território nacional (26 estados + DF), sendo 261 unidades em 128 cidades. Considerando a magnitude da instituição, foi perguntado inicialmente se o órgão já utilizava alguma ferramenta para mensuração de custos antes do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC. O respondente informou que não havia nenhuma iniciativa em andamento na AGU antes da homologação do SIC.

De fato, como já exposto no Relatório Final da Comissão Interministerial, antes do SIC haviam apenas experiências isoladas de mensuração e gestão de custos no setor público. Entretanto, ainda que necessitasse de uma moderna base tecnológica para sua implementação, as principais variáveis que postergaram a implementação de um sistema

de custos no Governo Federal são de ordem histórica, econômica, política e cultural (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Em seguida, buscou-se conhecer quais as principais motivações da instituição para utilizar o SIC. A resposta obtida evidenciou a necessidade de informação para tomada de decisão. Posteriormente foi perguntado acerca do apoio da alta administração no processo de implantação do SIC. O respondente informou que houve apoio da administração.

O gestor público necessita de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Ressalta-se que as demandas associadas à informação de custos advêm tanto dos gestores unidade setorial quanto dos gestores das unidades centrais (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011).

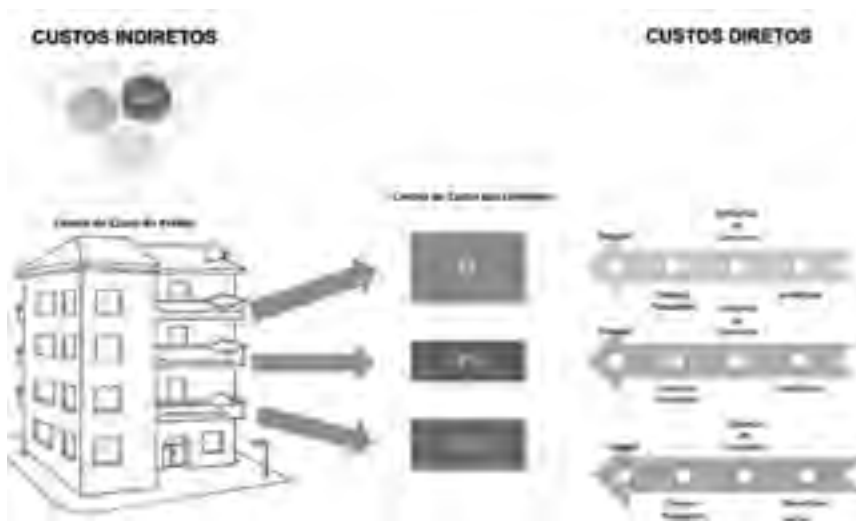
Em seguida, buscou-se conhecer quais os critérios utilizados na definição dos objetos de custos. O respondente informou que o critério utilizado para a definição foi o departamental. Dados obtidos na pesquisa documental evidenciaram que 90% dos recursos de custeio são destinados ao funcionamento e manutenção do órgão. Atualmente a AGU conta com 183 prédios para execução de suas atividades. Pela relevância destes gastos, foram definidos como objetos de custos o custo de manutenção dos prédios que abrigam as unidades e o custo das atividades dos órgãos que compõem a instituição (BRASIL, 2016b).

De acordo com a NBC 16.11, “objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”. A definição de objetos de custo a partir da utilização do DETACUSTO possibilita a geração de informações customizadas, visando ao atendimento das necessidades dos diferentes níveis gerenciais do órgão.

3.2 METODOLOGIA DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA AGU

O método de custeio utilizado pela AGU é o de custeio por absorção, que segundo a NBC 16.11 “consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos) de produção aos produtos e serviços”.

A Figura 2 representa o modelo conceitual para mensuração e gestão de custos desenvolvido pela AGU.

FIGURA 2: MODELO CONCEITUAL DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA AGU

Fonte: Brasil. Advocacia Geral da União. III Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público (2016)

A alocação de custos é dividida em dois tipos de centros de custo: centros de custos das unidades e centros de custos dos prédios que abrigam as unidades. Por unidade pode-se entender como órgãos que exercem atividades consultivas e contenciosas da AGU, consolidando sua missão constitucional.

As unidades são representadas na figura pela Procuradoria Federal (PF), Procuradoria da União (PU) e Consultoria Jurídica da União (CJU). Estes centros de custos recebem todos os custos que podem ser alocados diretamente, tais como pessoal, material de consumo, diárias e passagens, entre outros. Já os centros de custos dos prédios recebem todos os custos indiretos (água, energia, aluguel, etc) que são acumulados e distribuídos posteriormente aos centros de custos das unidades.

As cotas de distribuição de custos indiretos podem ser selecionadas de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; [...] consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc (CFC, 2012).

Quando perguntado sobre os critérios utilizados para alocação dos custos indiretos, o respondente informou que na AGU os custos indiretos são alocados através de rateio por metro quadrado ou por número de

servidores. A regra de cálculo para a distribuição dos custos indiretos é informada no momento do cadastramento do Plano Interno (PI) no SIAFI.

Desta forma, partindo da despesa liquidada para a geração da informação de custos, no momento da liquidação da despesa no SIAFI Web, deverá ser informado entre outros dados obrigatórios o centro de custo. Os centros de custos definidos pela AGU são códigos de 6 dígitos que podem representar uma unidade ou um prédio. Centros de custos terminados em zero representam os prédios e deverão receber apenas os custos indiretos. Os centros de custos de final maior que zero representam as unidades e acumulam os custos diretos.

Foi perguntado ainda sobre as principais dificuldades observadas durante o processo de implantação do SIC. As principais dificuldades apontadas se encontram na alocação do custo de pessoal e patrimonial.

3.3 RESPONSABILIDADE PELA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Buscou-se saber se houve sensibilização dos servidores direta e indiretamente relacionados ao processo de implantação do SIC. O respondente informou que foram demonstrados os possíveis benefícios decorrentes das informações de custos.

Conforme a NBC 16.11 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, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade (CFC, 2012).

Por esta razão é desejável que juntamente com a implantação do sistema seja introduzida também uma mudança cultural, para que todos os envolvidos assumam sua parcela de responsabilidade na geração da informação de custos.

Uma das críticas ao modelo de implantação do SIC sob uma ótica institucionalista é de que o processo carece de uma ação mais efusiva e contundente da alta administração do Governo Federal e de ações de conscientização nos demais níveis da hierarquia governamental (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

Para garantir a correta apuração dos custos no âmbito da AGU, uma das medidas utilizadas é o acompanhamento diário da Setorial

de Custos através do Relatório de Auditoria de Custos (BRASIL, 2016b). Havendo necessidade de regularização dos lançamentos, o relatório é encaminhado à Superintendência de Administração respectiva para providências.

3.4 UTILIZAÇÃO DO SIC COMO FERRAMENTA GERENCIAL

Buscou-se também saber quais os principais benefícios alcançados com a utilização do SIC. O respondente informou que as informações geradas pelo SIC proporcionam uma tomada de decisão mais assertiva e técnica sobre a alocação dos recursos e mensuração de resultados.

De acordo com o Relatório de Gestão da AGU no ano de 2015, os principais relatórios gerados pelo SIC e utilizados pela unidade jurisdicionada para análise de custos e tomada de decisão são: 1) Custo mensal por Unidade Gestora e Plano Interno, 2) Fornecedores a pagar por UG e Plano Interno, 3) Custo por unidade administrativa (centro de custo) e mês e 4) Custo por Programa de Trabalho, Objetivo e Ação.

Questionou-se ainda sobre se existiam melhorias que poderiam ser implementadas no SIC pelo Órgão Central para atender à especificidade da instituição. A resposta obtida foi afirmativa, a AGU sente a necessidade de uma ferramenta de construção de painéis para apresentação das informações obtidas com a utilização do SIC.

3.5 ADEQUAÇÃO DO SIC À NBC 16.11

A segunda etapa da entrevista foi composta por perguntas fechadas, as quais versavam sobre os atributos da informação de custos definidos pela NBC T 16.11. Foi solicitado ao respondente que classificasse as sentenças considerando o estágio atual de desenvolvimento do SIC e a situação da implantação em sua instituição. A Tabela 1. traz os resultados obtidos.

TABELA 1: ANÁLISE DO SIC QUANTO AOS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Atributos	1	2	3	4	5
Relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros					X
Utilidade – as informações disponibilizadas pelo sistema são úteis à gestão tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva					X
Oportunidade – a informação está disponível no momento adequado à tomada de decisão					X
Valor social – a informação proporciona maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;				X	
Fidedignidade – o sistema disponibiliza informações livre de erros materiais e de juízos prévios, apresentando as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal					X
Especificidade – o sistema permite a elaboração das informações de custos de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários					X
Comparabilidade – o sistema disponibiliza a informação registra as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de permitir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares					X
Adaptabilidade – o sistema permite o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários					X
Granularidade – o sistema é capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.					X

Fonte: Dados da pesquisa

Os conceitos utilizados para classificação foram: 1) discordo totalmente; 2) discordo parcialmente; 3) indiferente; 4) concordo parcialmente e 5) concordo totalmente.

Pode-se perceber que o respondente acredita que o SIC atenda total a quase totalidade dos atributos desejáveis à informação de custos, possuindo então grande aderência à NBC 16.11. Entretanto quanto ao atributo “valor social” o respondente considera que o SIC atenda de forma parcial.

Além de constituir importante ferramenta de apoio à tomada de decisão as informações geradas a partir do SIC também devem ser acessíveis à sociedade, de modo a contribuir para a instrumentalização do controle social.

4 CONCLUSÃO

Este estudo objetivou analisar a implementação do SIC na Advocacia Geral da União e a utilização das informações geradas a partir do mesmo como ferramenta de apoio à tomada de decisão. Os resultados da pesquisa demonstraram que além de evidenciar os custos sob as óticas institucional, funcional e programática, a implantação do SIC possibilitou a mensuração de objetos de custos considerados estratégicos para a alta administração da AGU.

A customização das informações geradas pelo SIC com a utilização da ferramenta DETACUSTO e a possibilidade de alocação dos custos diretos e indiretos proporcionam a mensuração do custo de manutenção das unidades administrativas e o custo das atividades dos órgãos que compõem a AGU.

Os relatórios emitidos pelo SIC possibilitam o gerenciamento dos recursos, o controle e a averiguação da qualidade do gasto público. Fornecem ainda subsídio para comparação e avaliação do desempenho organizacional. Conclui-se que a implantação do SIC tem contribuído para a melhoria do processo decisório na AGU, uma vez que o sistema tem se mostrado capaz de corresponder às expectativas dos usuários das informações.

Entretanto apesar das exigências legais e da disponibilização da ferramenta tecnológica pelo Governo Federal, outros órgãos ainda têm caminhado lentamente no sentido de efetivar a mensuração e gestão estratégica de custos. Recomenda-se para estudos futuros a verificação do processo de implantação em outros órgãos da administração direta ou indireta, abrangendo inclusive os demais poderes, de modo a comparar os benefícios e dificuldades observados em cada realidade.

REFERÊNCIAS

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, Abr. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000200009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 ago. 2016.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 out 2016.

_____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 18 out 2016.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 04 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 >. Acesso em: 18 out 2016.

_____. *Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10180.htm>. Acesso em: 18 out 2016.

_____. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 18 out 2016.

_____. Presidência da República. Câmara de Reforma do Estado. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE)*. Brasília, nov. 1995. 68 p. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/Mare/Planodiretor/Planodiretor.Pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1078/2004 – Segunda Câmara*. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf>. Acesso em: 18 out 2016.

- _____. Comissão Interministerial de Custos. *Relatório final. 2005*. Disponível em: <www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 07 out. 2016
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria nº 157, de 09 de março de 2011*. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 07 out. 2016.
- _____. Advocacia Geral da União. *Relatório de Gestão: 2015*. Brasília, 2015. 413 p. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Sistema de Informações de Custos do Governo Federal*. Brasília, 2016a. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>>. Acesso em: 14 jun. 2016.
- _____. Advocacia Geral da União. *III Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público*. Brasília, 2016b. Disponível em: <<http://www.tesouro.gov.br/web/stn/-/iii-seminario-brasileiro-de-contabilidade-e-custos-aplicados-ao-setor-publico>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, Out. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000500014&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 ago. 2016.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. 51 p. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf >. Acesso em: 12 ago. 2016.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.). *Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 ago. 2016

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L; STRATTON, Willian O. *Contabilidade gerencial*. Tradução de Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MACHADO, Nelson. *Sistema de Informações de Custos: Diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2002. Disponível em: <www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2016.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, Ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21 jun. 2016.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, Ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 ago. 2016.

