

# O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Maria Clara Estevam Kladi  
André Luiz Sant'Ana Ferrari



## O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Maria Clara Estevam Kladi  
André Luiz Sant'Ana Ferrari

### RESUMO

O objetivo deste artigo está em apresentar a trajetória de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal e seu relacionamento com o macro processo orçamentário e financeiro da União. O histórico, a estratégia de implantação e os marcos legais da iniciativa de custos no governo federal são descritos. Demonstra-se a coordenação necessária entre os atores envolvidos e as atividades já desenvolvidas. Adicionalmente, enumeram-se alguns dos avanços decorrentes do projeto. Em seguida, relacionam-se possíveis benefícios da atividade no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal. O artigo também apresenta em linhas gerais os desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo, como o desafio de mudança cultural nas organizações públicas em prol da mensuração dos custos dos bens e serviços produzidos. Por fim, a importância do SIC como elemento de melhoria da qualidade do gasto público é enfatizada.



## **O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E O MACRO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

O Sistema de Informação de Custos – SIC – do Governo Federal é iniciativa que cumpre, após dez anos, determinação contida na Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seu art. 50, essa lei obriga a Administração Pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Contudo, a existência do SIC vai além da simples conformação aos dispositivos da lei. Trata-se de projeto inédito no Governo Federal. O SIC é uma ferramenta versátil, capaz de transitar pelos principais sistemas estruturantes do governo e também de expor as desigualdades entre as estruturas governamentais. É o primeiro passo do Sistema de Contabilidade Federal, mediante seu órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos. Nesse sentido, implica o fornecimento de métricas, baseadas na contabilidade aplicada ao setor público, que sirvam aos administradores públicos como parâmetros de gestão. Implica também maior transparência e controle social, pois permitirá, com sua consolidação, estabelecer comparações entre produtos e estruturas administrativas semelhantes.

Como toda organização, a Administração Pública Federal planeja seus gastos, os executa e deve acompanhá-los e controlá-los. O conjunto das atividades decorrentes dessas ações constitui o macro processo orçamentário e financeiro da União. Até a implantação do SIC não havia documentos unificados sobre a relação entre os gastos e custos planejados no Plano Plurianual, orientados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, detalhados pelas Leis Orçamentárias Anuais e sua efetiva realização, após o pagamento das despesas. O SIC é instrumento que permeia as atividades do macro processo, dando “pistas” sobre a realização dos gastos, sobre o custo relacionado e expondo as prioridades governamentais. Assim, se estabelece como ferramenta estratégica não só para a área financeira e contábil da União, mas também para aqueles responsáveis pelo planejamento das ações e do orçamento governamentais e aqueles responsáveis pelo gasto, nas áreas finalísticas e nas áreas meio do governo.



Porém, sua maior contribuição reside na avaliação dos gastos públicos. Especificamente quanto à eficiência e à qualidade de tais gastos. Hoje, tanto a Administração Pública quanto o Congresso Nacional, responsável pelo controle externo e assessorado pelo Tribunal de Contas da União, preocupam-se com o benefício gerado pelas ações governamentais e os custos envolvidos. Realizam avaliações e auditorias, contratam entidades de pesquisa e conseguem, com freqüência, resultados qualitativos, quantitativos e de impacto aplicados à especificidade de cada programa governamental. Mas, naquilo que as estruturas governamentais possuem de semelhante – como ações de capacitação de servidores e de gestão – inexistia, até a implantação de sistema de custos, um banco de dados em que os produtos estavam associados aos gastos e custos, diretos e indiretos, realizados para atingi-los.

A própria contabilidade do governo federal, em processo de migração do foco orçamentário para o patrimonial, constituiu um dos desafios para a implantação do SIC. Fez-se necessária a simplificação da metodologia de apuração de custos mediante ajustes contábeis. Com isso foi possível alinhar as práticas atualmente adotadas com o custo que já é passível de ser mensurado, reconhecendo limites e visualizando oportunidades de mudança para o futuro.

É nesse contexto que se explora, neste artigo, a trajetória de desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na dimensão relacionada ao macro processo orçamentário e financeiro da União. As seções a seguir apresentam: o histórico e a estratégia de implantação do SIC; os marcos legais; os possíveis benefícios da mensuração de custos no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal e os desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo.

#### a) Histórico e estratégia de implantação do SIC

Os esforços para que se chegasse ao Sistema de Custos do Governo Federal foram muitos. Pode-se destacar o trabalho de Comissão Interministerial em meados de 2005, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”. Tal comissão foi resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, que determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento



da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004”.

Em continuidade aos trabalhos da Comissão Interministerial, foi instituída em meados de 2008 a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.

Ainda em 2008, foi realizada a oficina de trabalho “Sistemas de Custos na Administração Pública: Modelo Conceitual e Estratégia de Implementação”. Neste evento, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, isso por meio da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal.

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

No início de 2009, formou-se grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda com o intuito de produzir versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal em parceria com o Serpro. O referido grupo interagiu fortemente com todo o trabalho do macro processo orçamentário e financeiro que já estava estabelecido e fundiu-se num grupo de trabalho maior, envolvendo também o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Mostrou-se necessária coordenação com atores diversos: ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais, dentre outros. Mediante apoio da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda como *sponsor* do projeto, foi possível articular com estes diversos atores gradativamente. Buscaram-se inicialmente a participação e a cooperação da Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MP) e da Secretaria de Recursos Humanos (SRH/MP), órgãos gestores, respectivamente, do SIDOR e do SIOP, do SIGPLAN, e do SIAPE. Em seguida, a Secretaria de Gestão (SEGES/MP) e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI/MP) foram incorporadas ao processo de trabalho.



Paralelamente, foi introduzida uma série de seminários técnicos conceituais com o envolvimento da comunidade acadêmica: inicialmente FGV, USP, UERJ, UFRN e UFPE e, em seguida, várias outras universidades e entidades do terceiro setor. Os seminários, realizados ao longo de 2009, serviram como ponto de controle, monitoramento e divulgação do projeto. Nesses eventos, foi possível mapear junto ao público-alvo potenciais impactos e usos da informação de custos nas rotinas administrativas e na tomada de decisões. Os seminários foram transmitidos pela internet, com a participação presencial média de 300 pessoas, e permitiram capilaridade da iniciativa junto a instituições acadêmicas, unidades organizacionais e diversos ministérios da Administração Pública Federal e governos subnacionais de um modo inédito. A cada seminário novos parceiros foram agregados. O último, realizado em dezembro de 2009 já durante a etapa de homologação do SIC, contou com palestrante internacional, presença de representantes da Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e governos subnacionais.

Complementarmente às ações anteriormente apontadas, foram ainda realizadas visitas técnicas para conhecer os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro. Foi, ainda, elaborado e aplicado questionário junto aos servidores federais. Com a análise das informações foram ratificadas as diretrizes que já estavam sendo seguidas na implantação do projeto pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto à estrutura do sistema, foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações (datawarehouse) do Sistema de Informação de Custos e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Em março de 2010, a fase de homologação do sistema foi encerrada e as diretrizes de treinamento e capacitação dos usuários iniciadas. Durante esse ano mais de 200 usuários foram capacitados a utilizar a ferramenta. E foram criados, no âmbito dos ministérios, os Comitês de Análise e Avaliação das Informações de Custos, no intuito de validar as informações contidas no sistema.

Além disso, foram realizados mais seminários técnicos conceituais e um congresso relacionando a temática de custos à qualidade do gasto público.



Em 2011, a Gerência de Informação de Custos, responsável pela manutenção e pelo aperfeiçoamento do SIC, foi estabelecida na Secretaria do Tesouro Nacional. Sua instalação deve-se à Portaria nº 157 de 9 de março de 2011, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal, composto por um órgão central e órgãos setoriais.

b) Marcos legais

O primeiro dispositivo legal a incluir a apuração de custos no serviço público brasileiro foi a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, por meio de seus artigos 85 e 99, caput.

O artigo 85 exigia que os serviços de contabilidade fossem capazes de determinar o custo dos serviços industriais.

Complementando o artigo 85, o artigo 99 previa o uso da Contabilidade de Custos como suporte à Contabilidade Industrial, de forma a permitir a apuração dos custos dos produtos cujo processo de transformação fosse realizado pela Administração Pública: “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”

Contudo, a Lei 4.320 se refere unicamente aos custos industriais, isso porque exclui a apuração de custos em outras áreas da administração pública.

Para reparar essa falta, o Decreto-Lei 200/1967 determinou que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Com isso, permitiu que a informação de custos pudesse ser utilizada para geração de informações gerenciais para a Administração Pública na área de serviços ofertados pelo Estado.

Esse decreto é considerado um marco da modernização da Administração Pública e da criação da Administração Gerencial no setor público. Com sua implementação, as informações de custos passariam a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à Contabilidade Industrial. Apesar disso, tais disposições não foram, à época, suficientes para que a Contabilidade Pública começasse a produzir informações que permitissem a apuração dos custos dos programas do governo, e dos serviços gerados.



Anos depois, a edição do Decreto nº 93.872/1986 impôs ônus ao gestor que não apurasse custos. O dispositivo está presente em seu art. 137 § 1º e 2º :

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

No ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novo dispositivo para a Administração Pública sobre o tema de custos, em seu artigo 50, § 3º, *in verbis*: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A necessidade de identificar os custos da Administração Pública é novamente trazida pela Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. A lei em questão trata, entre outros assuntos, da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo e aponta como uma de suas finalidades a evidenciação dos custos dos programas e das unidades de governo, nos termos do seu art. 15º:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

(...) V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;”).

A regulamentação dessa lei veio com a edição do Decreto nº 6.976/2009, sendo a competência do órgão central atribuída na forma do artigo 7º:

compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

(...) XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

Desde 2001, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, consoante com a Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe que “além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo”.



Por seu turno, o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União – TCU determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei.

Finalmente, em 9 de março de 2011 a Portaria do Ministério da Fazenda nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal.

c) Possíveis benefícios da mensuração de custos no âmbito do macro processo orçamentário e financeiro federal

O macro processo orçamentário e financeiro federal pode ser entendido como o fluxo de atividades relacionadas a processos menores, relativos ao planejamento, ao orçamento, à execução financeira e ao monitoramento e avaliação dos gastos públicos e dos objetivos governamentais a que esses se prestam. Os órgãos centrais do Poder Executivo da União diretamente responsáveis por tais processos são, respectivamente: a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, a Secretaria de Orçamento Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Controladoria Geral da União.

É preciso reconhecer que cada uma dessas unidades organizacionais se constitui em complexas estruturas administrativas, compostas por um corpo técnico qualificado e dedicadas às funções lá desempenhadas. Nesse sentido, a sugestão de benefícios que a mensuração de custos importaria a esses órgãos se torna tarefa valorativa e superficial. É um exercício de reflexão limitado pelas especificidades de cada um desses lócus de trabalho, que impossibilitam o esgotamento dos potenciais usos da informação de custos. Assim, esta seção visa à enumeração de benefícios da informação de custos sem a intenção de esgotar o universo dos benefícios possíveis. Visa refletir acerca das atividades de planejamento, de orçamento, de execução financeira e de controle e como a informação de custos poderia melhorá-las.

Quanto ao planejamento governamental, uma das indicações de uso da informação de custos é como insumo à projeção de cenários, desde que essa atividade esteja inserida num modelo de gestão estratégica do órgão ou entidade. Se assim for, explicitará a escolha governamental por um modelo de gestão voltado a resultados fixados nas diretrizes estratégicas e sob controle por meio de



indicadores de desempenho da gestão. Na elaboração dos cenários as informações de custos permitiriam projeções mais fidedignas, usando o custo histórico de programas e ações como parâmetros para o futuro planejado pela organização.

Adicionalmente, as informações de custo relacionadas aos programas e às ações governamentais podem servir de subsídio para a elaboração e para o aprimoramento dos Planos Plurianuais. Se adotadas como insumo para o planejamento, estimulariam uma revisão nas metodologias de elaboração de programas, de ações e de produtos das ações. Embora não possuam impacto direto na mensuração do resultado dos programas, as informações de custos podem explicitar produtos intermediários, atuando como indicador de eficiência dos recursos alocados. Hoje já é possível extrair o custo unitário das ações contidas no plano plurianual do governo federal. Sob essa ótica, evidencia-se que a informação de custos é fator crítico para o sucesso de um planejamento estratégico. Além disso, verificar-se-ia que o plano plurianual subsidiado pelas informações de custos é instrumento indispensável à gestão por resultados.

Quanto aos orçamentos anuais, o potencial benefício decorrente do uso das informações de custos governamentais diz respeito à alocação do gasto público em diversas estruturas administrativas. Estruturas cujos custos são maiores geram, em teoria, mais bens e serviços à sociedade. Adicionalmente, também teriam menor capacidade de resposta à reestruturação de gastos em curto prazo. Assim, caso venha a ocorrer algum tipo de contingenciamento orçamentário, a definição dos parâmetros de gestão dessas organizações pode ser beneficiada com a adoção de indicadores de custo. O acompanhamento do custo de estruturas diversas em tamanho e em prioridade estratégica possibilitaria informações de relevo para a programação orçamentária, tanto no âmbito dos órgãos centrais quanto para os órgãos setoriais. Isso porque permitiria estimar a capacidade de adaptação dessas organizações a mudanças ambientais e corroboraria ou refutaria as prioridades governamentais outrora enunciadas no Plano Plurianual.

Na etapa de execução orçamentária e financeira, a informação de custos pode ser utilizada para amortecer o conflito entre as dimensões técnica e política da alocação dos gastos. A liberação dos recursos financeiros programados no âmbito dos órgãos centrais pode ser subsidiada pela informação de custos dos órgãos setoriais, minimizando ou potencializando os efeitos de pressões políticas. Essa



aplicação da informação de custos é sensível na execução de emendas parlamentares, porem permitiria o enriquecimento do diálogo quanto à aplicação de recursos públicos. Ter ciência dos custos fixos, diretos e indiretos de programas e ações ou até mesmo da composição da força de trabalho (pessoal) aplicada em determinado programa ou ação pode revelar, mais uma vez, as prioridades governamentais.

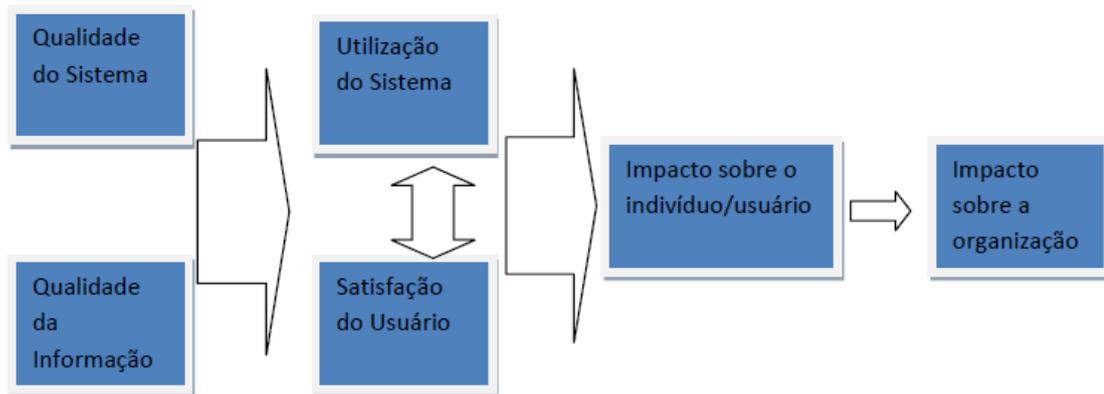
Deve-se ressaltar que a maior aplicação da informação de custos reside no aumento da eficiência e da qualidade do gasto público, e não no controle. As ações de controladoria, imbuídas da intenção de apoiar a gestão, podem se beneficiar dos insumos gerados pelas informações de custos. Essa abordagem necessariamente estaria focada no incentivo à melhoria da gestão, com um compromisso inicial com a redução de custos como etapa para promover maior eficiência no setor público.

d) Desafios impostos ao efetivo uso do SIC nos processos de tomada de decisão no governo

Os desafios para a implantação do SIC podem ser agrupados em duas categorias: quanto à capacidade do sistema em gerar informações úteis aos usuários e quanto à mudança cultural que o sistema estimula nas organizações cujos dados são utilizados para gerar as informações de custo.

No que diz respeito à capacidade do SIC de gerar informações úteis aos usuários, o estudo de Delone (1992) concluiu que um sistema de informação pode ser avaliado a partir de seis macro categorias: qualidade do sistema, qualidade da informação, utilização do sistema, satisfação do usuário, impacto sobre o indivíduo e impacto sobre a organização. Para Delone (1992) a qualidade do sistema e a qualidade da informação afetam individualmente/conjuntamente o uso e a satisfação do usuário. O uso do sistema pode aumentar/diminuir a satisfação do usuário, o que, por sua vez pode inibir/estimular o uso do sistema. O uso do sistema e a satisfação do usuário são a base para o impacto individual, que por sua vez, é o insumo para o impacto sobre a organização. Delone (1992) elaborou o fluxo apresentado na figura 1 para ilustrar a sua conclusão:

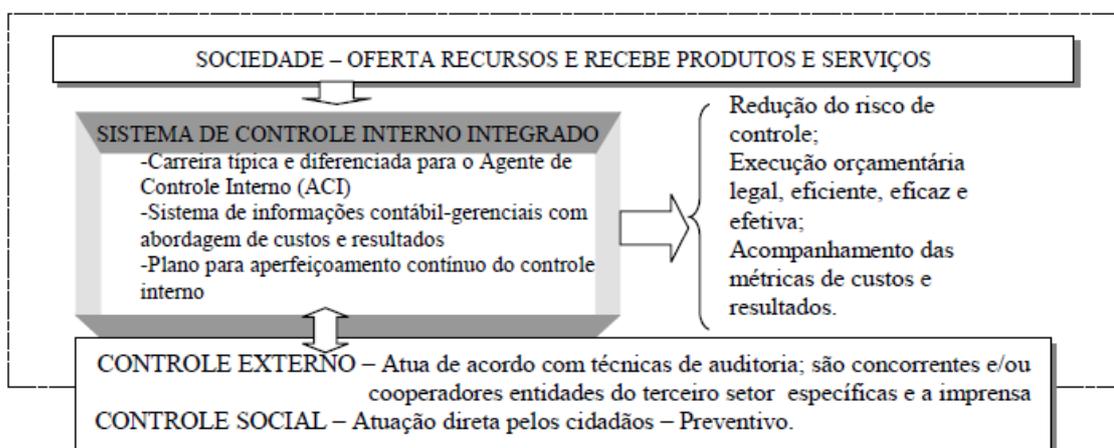




Quanto à qualidade da informação, um sistema de informação deve ser capaz de trazer informações relevantes aos seus usuários. A informação de custos pode ser utilizada diretamente pelo gestor responsável pelo projeto, pelos órgãos de controle, ou ainda pelo cidadão.

Maia e Cunha (2009) realizaram um estudo sobre o sistema de informação de um hospital público e concluíram que a organização não gerencia adequadamente a informação. Para as autoras, no caso específico do hospital estudado, o acesso à informação é difícil e inadequado.

Ribeiro et al (2008), ao analisarem o tema do controle no Brasil, chegaram a conclusão que um sistema de custos deve ser capaz de trazer informações relevantes sobre a eficiência e eficácia do gasto público. Para os autores, tanto a sociedade quanto os órgãos de controle devem ter acesso aos custos do governo. A figura abaixo apresenta o modelo conceitual desenvolvido por Ribeiro et al (2008) para dar suporte à integração entre os controles interno, externo e social.



Lopes (2007) tem uma visão semelhante e afirma que a promoção do acesso à informação pública é uma política essencial para promover a qualidade do gasto. Para o autor, a promoção da transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão governamental e, conseqüentemente, à avaliação da efetividade dos gastos públicos. Lopes elaborou um diagrama para demonstrar os resultados esperados da implementação de políticas de acesso à informação pública:



Na mesma linha, Assis e Villa (2003) ao retratarem a realidade do Sistema Único de Saúde, admitem que o controle social e a democratização da informação se reforçam mutuamente.

Machado e Holanda (2010) apresentaram o processo de implementação do SICGOV no governo federal e chegaram à conclusão que o “maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório”

O referencial teórico apresentado aponta para a possibilidade dos sistemas utilizados para acompanhar a execução financeira e orçamentária fornecerem os dados necessários para um sistema de custo. De acordo com a bibliografia apresentada, o sistema de custos deve propiciar informações relevantes para seus usuários. Do ponto de vista do controle (interno, externo e/ou social), uma informação relevante diz respeito à eficácia e eficiência das despesas do governo. Segundo os autores supramencionados, o acesso a esse tipo de informação pode levar a uma melhoria do gasto público.



Um caminho possível para a geração de informações úteis é a criação de indicadores de custos. Martins (2011) propôs indicadores específicos para as áreas de Saúde, Educação e Defesa (Marinha, Exército e Aeronáutica). Outro caminho é a implementação de melhorias no SICGOV. A Secretaria do Tesouro Nacional está ampliando as funcionalidades do sistema para que os usuários possam: a) utilizar centro de custos; b) acessar a base de dados com atualização diária, para garantir uma maior tempestividade da informação.

No que diz respeito à mudança cultural, Davenport (1998) analisou a implementação de sistemas de informação na Elf Atochem, empresa do setor químico com um faturamento anual superior a USD 2 bilhões. De acordo com o autor, a companhia compreendeu que um sistema de informação, por si só, não é suficiente para garantir a utilização dos dados gerados pelo sistema para a tomada de decisão. Davenport (1998) afirma que sistema computacional é importante, mas não suficiente para mudar o comportamento de uma organização. Para o autor, a mudança cultura depende do envolvimento da alta direção da entidade.

Estudo realizado por Pacheco (2006) sobre a contratualização de resultados no setor público aponta que um dos entraves para o avanço desse tipo de mecanismo legal é a resistência à mudança cultural. Na mesma linha, Coutinho (2000), afirma que a mudança cultural é freqüentemente um óbice para a implantação de transformações gerenciais no setor público

Estudo do IFAC (International Federation of Accountants) sugeriu estratégias para a implementação de sistema de custos. Algumas ações proposta pelo estudo visam minimizar a resistência à mudança cultural, dentre elas: oferecer treinamento adequado para os usuários do sistema e garantir o envolvimento contínuo da alta direção no processo de disseminação da cultura de custos.

Martins (2011) chegou a conclusões semelhantes ao analisar o SIC do Governo Federal. Para o autor, a utilização da informação de custos e a mudança cultural do governo federal devem perpassar os seguintes itens:

- Comprometimento com o processo de mudança
- Envolvimento e participação dos servidores
- Capacidade para vencer o obstáculo da burocracia



#### e) Conclusão

O Sistema de Custos do Governo Federal é mais uma iniciativa que visa melhorar a qualidade do gasto público. A dificuldade de sua implantação pode ser visualizada por meio do período de tempo decorrido entre a menção legal ao cálculo de custos no serviço público, em 1964, e a entrada do sistema em exercício, em 2010, com formalização em 2011.

Vencer a resistência da burocracia pública – receios e preconceitos sobre a mensuração de custos – foi e ainda é um desafio, a ser superado com a consolidação do SIC. Os esforços de coordenação entre o Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão decorreram dessa barreira. Uma das soluções encontradas foi a realização de seminários e congressos com o objetivo de sensibilizar tanto a burocracia especializada, presente nos órgãos centrais e setoriais de contabilidade e finanças da União, como também a comunidade acadêmica e os gestores públicos envolvidos com a implementação de políticas públicas “na ponta”.

Essa estratégia plural e também gradualista garantiu um produto vinculado à geração de utilidade das informações para seus usuários. Assim, o compromisso de transformar os dados contábeis em informações de custos se constitui em elemento vital para a existência do SIC.

A estratégia de implantação descrita também permitiu disseminar a cultura de mensuração de custos nos ministérios e demais órgãos e entidades envolvidas com a execução da despesa pública. Com isso, espera-se que no futuro não só a administração orçamentária e financeira da União se beneficie com as informações de custos. Os possíveis benefícios da informação de custos explicitam a intenção de que os indicadores de custos também sejam úteis para a gestão estratégica dos resultados gerados pelo serviço público.

Por fim, ressaltam-se os dois principais desafios impostos à efetiva adoção da informação de custos e do SIC do Governo Federal como subsídios para a tomada de decisão governamental: a utilidade das informações geradas e a mudança cultural necessária.



## REFERÊNCIAS

ASSIS, Marluce Maria Araújo; VILLA, Tereza Cristina Scatena. **Controle social e a democratização da informação: um processo em construção**. Revista Latino-americana de Enfermagem, 2003 maio-junho. Ribeirão Preto, SP. 2003.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei de Diretrizes Orçamentárias da União nº 12.309, de 9 de Agosto de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 de agosto de 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 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.. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2001.

\_\_\_\_\_. 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de dezembro de 1986.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. PORTARIA Nº 157, DE 9 DE MARÇO DE 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de março de 2011.



BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1078/2004, 2ª Câmara. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

\_\_\_\_\_. **SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL: Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal.** Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF n.º 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial n.º 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília, 2008.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. **Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico-conceitual.** Revista do Setor Público, Ano 51, Número 3, Jul-Set 2000. Brasília, DF. 2000. Disponível em <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/00-Coutinho51\(3\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/00-Coutinho51(3).pdf)>. Acesso em: 10 abril de 2011.

DAVENPORT, Thomas. **Putting the enterprise in the enterprise system.** Harvard Business Review, volume 78, Jul-Ago 1998. Boulder, CO. 1998. Disponível em <[http://members.home.nl/c.schalkx/Papers%20ARP/Davenport%20\(1998\).pdf](http://members.home.nl/c.schalkx/Papers%20ARP/Davenport%20(1998).pdf)>. Acesso em: 10 abril de 2011.

DELONE, William; MCLEAN, Ephraim. **Information system success: the quest for the dependent variable.** Washington, D.C. 1992. Disponível em <<http://www.unc.edu/~kome/inls201/deloneInformationSystemsSuccess.pdf>>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

International Federation of Accountants. **Perspectives on Cost Accounting for Government.** NY, New York, 2000.

LOPES, Cristiano Aguiar. **Acesso à informação pública para a melhoria da qualidade dos gastos públicos – literatura, evidências empíricas e o caso brasileiro.** Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n.8, p. 5-40, dez. 2007. Disponível em <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP8/CFP\\_n8\\_art1.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP8/CFP_n8_art1.pdf)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

MAIA, Carolina de Fátima Marques; CUNHA, Mônica Ximenes Carneiro da. **Gestão da Informação no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital Universitário no Recife.** In Encontro de Administração da Informação de Economia, 2. Anais do II Encontro de Administração da Informação, Recife. Disponível em <[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=466&cod\\_evento\\_edicao=44&cod\\_edicao\\_trabalho=10049](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=466&cod_evento_edicao=44&cod_edicao_trabalho=10049)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.



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 de Administração Pública, Ago 2010, vol.44, no.4, p.791-820. Rio de Janeiro, RJ, 2010. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Brasília, DF: 2011.

RIBEIRO, José Francisco Filho; LOPES; Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008. Disponível em <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/980>>. Acesso em: 10 de abril de 2011.

---

#### AUTORIA

**Maria Clara Estevam Kladi** – Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional.  
Endereço eletrônico: maria-clara.pereira@fazenda.gov.br

**André Luiz Sant’Ana Ferrari** – Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional  
Endereço eletrônico: andre.ferrari@fazenda.gov.br

