

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

LUCAS EDUARDO COUTINHO NOGUEIRA

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
Uma análise dos sistemas gerenciais de informações de custos no Governo Federal e suas
possíveis utilidades para a tomada de decisão.

Brasília, DF
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Lucas Eduardo Coutinho Nogueira

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:

Uma análise dos sistemas gerenciais de informações de custos no Governo Federal e suas possíveis utilidades para a tomada de decisão.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Mestre Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Contabilidade, finanças e orçamento público.

Brasília, DF
2013

NOGUEIRA, Lucas Eduardo Coutinho.
SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma análise dos sistemas gerenciais de informações de custos no Governo Federal e suas possíveis utilidades para a tomada de decisão. Lucas Eduardo Coutinho Nogueira - Brasília, 2013. Quant. p.

Orientador(a): Prof. Mestre Abimael de Jesus Barros.

Trabalho de Conclusão de curso (Artigo - Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre de 2013.

Bibliografia.

1. Governança no Setor Público; 2.Nova Administração Pública; 3. Custos; 4. Sistemas de Informações Gerenciais; 5.Teoria dos Custos de Transação.I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma análise dos sistemas gerenciais de informações de custos no Governo Federal e suas possíveis utilidades para a tomada de decisão.

À minha mãe, pelo esforço de fazer de mim o homem que sou.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado forças para terminar o trabalho;

À minha família pelo apoio incondicional e incentivo durante todos esses anos de vida;

A todos os meus professores pelos ensinamentos transmitidos durante esses anos;

Ao meu orientador, Prof. Abimael Costa, pela excelente didática nas aulas a que tive o prazer de assistir e principalmente na orientação desse trabalho; e

Àqueles que, direta ou indiretamente, ajudaram na realização desse trabalho.

“Eu gosto do impossível, porque lá a concorrência é menor.”

Walt Disney

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:

Uma análise dos sistemas gerenciais de informações de custos no Governo Federal e suas possíveis utilidades para a tomada de decisão.

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 da denominada Nova Administração Pública (*New Public Management*). Após isso, 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 Governo Federal. 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. 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 o 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

O objetivo principal do Sistema de Custos do Governo Federal é a apuração dos custos dos programas e atividades das unidades da Administração Pública Federal e permitir o acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Governo.

Podem ser destacadas ainda outras finalidades, tais como oferecer informações relevantes para a tomada de decisão; subsidiar o processo de planejamento e de orçamento; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para apoiar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados, assim como aumentar o controle da sociedade.

O SIC permite ao usuário gerar relatórios personalizados, segundo suas necessidades, ou relatórios já formatados. Os relatórios disponibilizados pelo órgão central de contabilidade ficam na seção denominada de relatórios compartilhados e podem ser acessados por qualquer usuário do sistema.

Segundo a Portaria STN nº 157/2011, as atividades do Sistema de Custos do Governo Federal compreendem, dentre outras: apurar os custos dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física; elaborar e analisar relatórios oriundos do SIC; elaborar relatórios analíticos, com o uso de indicadores de custos, tendo por base os relatórios do SIC; subsidiar os gestores dos órgãos com informações gerenciais, a partir do SIC, com vistas a apoiá-los no processo decisório; elaborar os relatórios de análise de custos que deverão compor a Prestação de Contas do Presidente da República, conforme as orientações do Tribunal de Contas da União.

4.1.4 Análise de SWOT

No Quadro 1 abaixo, buscou-se, por meio de uma matriz SWOT, sintetizar todos os aspectos do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), deixando evidentes suas forças e fraquezas internas, assim como suas oportunidades e ameaças externas.

Quadro 1 - Análise SWOT do Sistema de Informações Contábeis do Governo Federal	
AMBIENTE EXTERNO	AMBIENTE INTERNO
<p>Oportunidades</p> <p>1) Existência de Instruções Normativas que garantem a utilização do SIC e apuração dos custos no âmbito governamental;</p> <p>2) Grandes Eventos Nacionais, Copa do Mundo em 2014 e Olimpíadas em 2016, aumentam o apelo pela transparência e boa governança no setor público;</p> <p>3) As recentes reformas institucionais da STN aumentaram o <i>status quo</i> da contabilidade aplicada ao setor público;</p> <p>4) Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público alinhadas às melhores práticas contábeis internacionais;</p> <p>5) Condições pré-existentes para a utilização de um regime de competência contábil integral;</p> <p>6) Disponibilidade de recursos financeiros para apoiar a concepção, manutenção e operação do sistema de custos;</p> <p>7) Apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na apuração de custos no Setor Público.</p> <p>8) Crescente conscientização da sociedade e um forte anseio por uma gestão mais eficiente, transparente e limpa.</p>	<p>Forças</p> <p>1) Presença de capital humano capacitado e qualificado na STN para normatizar, estruturar e operar o sistema de contabilidade governamental, bem como o SIC;</p> <p>2) Expressiva capacitação de diversos agentes públicos envolvidos com o SIC;</p> <p>3) Existência de razoável cultura de apuração de custos no Poder Executivo;</p> <p>4) Liberdade que o SIC traz aos órgãos subordinados na definição do método de custeio, podendo escolher aquele que melhor se adequa as realidades setoriais;</p> <p>5) Utilização de um <i>Datawarehouse</i>, o que permite uma grande armazenagem e transações de dados;</p> <p>6) Uso de ferramentas OLTP e OLAP no processamento das transações on-line;</p> <p>7) Interface com o usuário de fácil interação por meio do ambiente web;</p> <p>8) Geração de relatórios personalizados ou ainda pré-formatados pelo órgão central;</p> <p>9) Geração de informações de custos sintéticas e comparáveis com toda a administração pública federal.</p>
<p>Ameaças</p> <p>1) Existência de desvios relevantes na interpretação e falta de atualização da base de contabilidade governamental dispostos na Lei n° 4.320, de 1964;</p> <p>2) Conflito de interesse relevante entre a STN e os outros órgãos;</p> <p>3) Relevante conflito na regulação contábil e financeira do Estado entre a STN e CFC;</p> <p>4) Desinteresse dos políticos em acelerar o processo de informação de custos em todo o Estado;</p> <p>5) Lentidão de diversos órgãos públicos em criar suas setoriais de custos e iniciar o processo de apuração de informação de custos;</p> <p>6) Falta de mão de obra capacitada nos órgãos setoriais;</p> <p>7) Falta de um planejamento rígido, com força legal, para o desenvolvimento dos sistemas de custos em todo o estado;</p> <p>8) Necessidade de capacitar os gestores públicos na área de custos com o fim de incentivar a utilização das informações advindas do SIC.</p>	<p>Fraquezas</p> <p>1) Relatórios financeiros e de contabilidade de custos são vistos apenas como função burocrática, sem importância e inútil, o que gera atendimentos formais aos normativos, sem o envolvimento devido;</p> <p>2) Difícil mudança cultural no âmbito do setor público para a utilização do SIC;</p> <p>3) Falta de incentivo aos órgãos setoriais e aos agentes públicos para o aprimoramento e qualificação da contabilidade de custos governamental;</p> <p>4) Frágil capacidade de interpretação das análises dos relatórios por parte dos gestores que a utilizam para tomada de decisões;</p> <p>5) Inexistência de política ou diretriz interna de custos.</p>

Fonte: elaborado pelo autor

4.2 Sistema de Informações de Custos no Poder Judiciário

4.2.1 Contexto Geral do Sistema de Informações de Custos do Superior Tribunal de Justiça

O sistema informação de custos do Poder judiciário selecionado para análise foi o protótipo desenvolvido em meados de 2007 pelo Superior Tribunal de Justiça. Após uma vasta pesquisa nos órgãos do judiciário da União, esta foi a única experiência concreta encontrada, porém se mostrou bem estruturada e relevante para o trabalho.

O Superior Tribunal de Justiça foi criado pela Constituição Federal de 1988, com a responsabilidade de uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, seguindo os princípios constitucionais e a garantia e defesa do Estado de Direito.

O STJ constitui-se na última instância da Justiça brasileira no que se refere às causas infraconstitucionais, não relacionadas diretamente à Constituição. Como órgão de convergência da Justiça comum, aprecia causas oriundas de todo o território nacional, em todas as vertentes jurisdicionais não-especializadas.

Essa iniciativa do Superior Tribunal de Justiça deu-se devido à crescente conscientização social que juntamente com o maior exercício da cidadania, levou ao aumento na demanda por serviços do Poder Judiciário, refletindo no expressivo crescimento da quantidade de processos dentro da casa.

Segundo o relatório estatístico anual de 2006 do STJ, desde sua criação em 1989 até 2006, houve um aumento de mais de 7.000 por cento nos seus processos julgados, saindo de quase 4.000 processos para mais de 260.000 processos julgados. O incremento na quantidade anual de processos julgados reclamava por um volume cada vez maior de recursos financeiros, humanos, materiais e tecnológicos. Todavia, a impossibilidade de aumento do volume de recursos orçamentários repassados pelo poder executivo ao STJ reforçava a necessidade de modernização de sua gestão.

Pensando nisso, no biênio 2006/2008, o Min. Presidente Barros Monteiro incluiu como meta estratégica de seu Plano de Gestão a redução de dez por cento do custo do processo judicial até 2007, em comparação ao biênio anterior.

A meta 20 do Plano de Gestão de 2006/2008 tinha um objetivo claro: “Implantar um sistema de apuração de custos para calcular o dispêndio de recursos na prestação jurisdicional do STJ, ao longo do tempo, e aferir o custo total de cada processo (sentença do Tribunal), mediante a identificação dos custos que cada unidade agrega”.

Com isso, foram adotadas para o período diversas medidas voltadas à otimização dos gastos com a atividade jurisdicional da Corte, figurando entre elas, como projeto estratégico, o desenvolvimento de um sistema de aferição de custos para o STJ.

A responsabilidade pela concepção lógica do referido sistema de custos ficou a cargo da Secretaria de Controle Interno do órgão, que designou a Seção de Auditoria de Gestão e Controle de Custos, como responsável por escrever o termo de referência do sistema. Essa, por sua vez, no decorrer dos estudos realizados para o estabelecimento das regras a serem utilizadas na construção do sistema, optou primeiramente pelo desenvolvimento de um protótipo.

4.2.2 Estrutura do SIC do STJ

A operacionalização do protótipo do sistema, batizado à época de PRISMA, foi realizada a partir da utilização do software SPSS (Statistical Package for Social Science), versão 15. Também foi desenvolvido um programa em linguagem “Delphi” visando à parametrização de critérios de rateio de alguns contratos, cujas informações já se encontravam cadastradas no Sistema Administra do STJ (Termo de Referência do Sistema de Custos do STJ).

As bases de dados corporativas (oficiais) utilizadas pelo sistema de custos foram extraídas de três sistemas informatizados que o STJ já utilizava para armazenar dados de diversas operações, assim como de alguns aplicativos internos e Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. Os três sistemas corporativos principais que forneceram os dados foram o Sistema de Administração de Recursos Humanos – SARH, Sistema de Administração de Compras, Contratos e Almoxarifado - Administra e o Sistema de Justiça, que acompanha todo o trâmite dos processos judiciais.

Conhecida a realidade operacional do Superior Tribunal de Justiça, optou-se pela utilização do método do custeio por absorção. Não foi utilizado o método de custeio por atividade - ABC, apesar de se mostrar o mais adequado ao panorama do órgão, devido ao elevado custo para a aplicação desse tipo de custeio, à complexidade envolvida e à elevada necessidade de capital humano na alimentação dos dados. Julgou-se oportuno começar com um projeto menor, conhecer primeiro as necessidades do órgão, para então, dentro do interesse de cada unidade, iniciar-se o mapeamento do custo por atividade.

A partir dessas considerações, o modelo de aferição do custo dos processos judiciais seguiu a seguinte lógica:

O grupo de despesas de pessoal e encargos sociais foram alocados diretamente às unidades do STJ por intermédio dos dados constantes do sistema SARH. Não foram considerados os valores relativos a aposentados e pensionistas, por não fazerem parte da força de trabalho e em função de não impactar o orçamento do órgão. No caso das rubricas referentes à Gratificação Natalina (13º Salário) e Adicional de Férias, o sistema de apropriação de custos calculou as provisões mensais.

As despesas de custeio (gastos de funcionamento) foram alocadas, devido à sua natureza, tanto diretamente às unidades, quanto mediante critérios de rateio. As despesas com material de consumo e as de serviços ordinários foram alocadas diretamente às unidades. Já as despesas de serviços realizadas por meio de contratos, como vigilância, manutenção, limpeza, telefone, água e energia, foram alocadas às unidades beneficiadas através de diversos critérios de rateio. Houve casos em que devido à falta de critérios bem definidos para o rateio, algumas despesas foram mantidas numa rubrica de “Situações Especiais”.

O grupo de investimentos (despesas de capital) foi alocado com base na depreciação do respectivo bem permanente e apropriado diretamente à unidade em que está localizado, durante todo o seu tempo de vida útil.

Após esse primeiro momento de distribuição de todos os gastos referentes a despesas de pessoal e encargos sociais, despesas de custeio e despesas de capital, sejam pertencentes à área meio ou à área judicial, a todas as unidades do STJ, na sequência os valores foram transportados para os processos judiciais.

Uma vez apurado o custo de todas as unidades do Tribunal, esses valores foram então repassados aos processos judiciais. Cada um recebeu, diariamente e de maneira discriminada, 05 (cinco) categorias de custos. Estes estavam divididos na área-meio, os custos da área administrativa, e os da área-fim, custo de apoio direto, de apoio indireto, de apoio especializado e de produção de julgados.

A soma mensal dos custos apropriados às unidades administrativas foi dividida por trinta dias, visando-se o custo diário de toda área-meio. Em seguida, o valor diário da área administrativa foi dividido pelo número de processos em trâmite em todo Tribunal no respectivo dia, independentemente da unidade da área-fim em que estejam fisicamente, pois na área meio não há trâmite de processo judicial. Cada fração desse valor foi então apropriada a um processo judicial, individualmente.

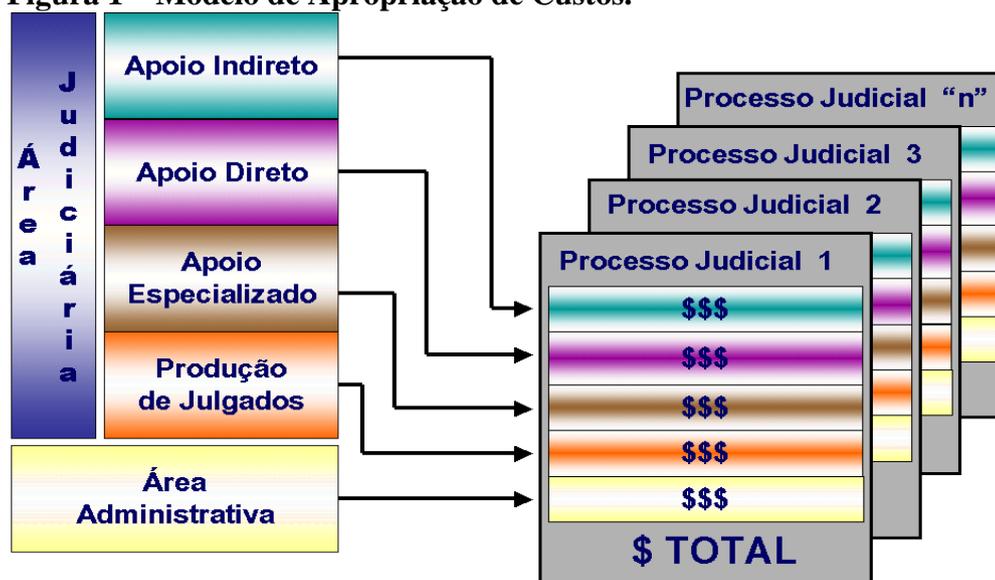
Da mesma forma, os custos das unidades da área-fim; de apoio direto, de apoio indireto, de apoio especializado e de produção de julgados; pelas quais há a passagem de processo judicial, tiveram seus custos mensais divididos por trinta dias e em seguida pela

quantidade de processos em trâmite, no dia, na respectiva unidade. Em seguida, cada fração desse valor também foi então apropriada a um processo judicial, individualmente.

Em resumo, cada processo judicial recebeu custos diários da área administrativa e da área judiciária, sendo que esta última está subdividida em quatro tipos de subáreas. A única diferença entre as formas de apropriação dos custos da área administrativa e das áreas-fim está em que o custo diário da área administrativa será dividido pelo número de processos em todo o Tribunal, ao passo que o custo diário de cada tipo de área-fim será dividido pelo número de processos na respectiva área. Esta diferença existe devido ao fato de os processos judiciais não transitarem pela área meio.

Ressalta-se que as alocações de custos aos processos judiciais são suspensas, temporariamente, durante os períodos em que estiverem fora do STJ, como por exemplo, no Ministério Público ou com os advogados das partes, conforme figura 1.

Figura 1 – Modelo de Apropriação de Custos.



Fonte: apresentação do Prisma no I Congresso de Gestão de Custos na Administração Pública - 2007

4.2.3 Informações Geradas SIC do STJ

O sistema de custos desenvolvido no Superior Tribunal de Justiça baseou-se no custeio por absorção, e a elaboração requereu, dentre outras ações, o conhecimento profundo de sua realidade orçamentária e operacional. A experiência adquirida com o desenvolvimento deste protótipo permitiu chegar às especificações mínimas do sistema de custos do STJ.

As informações geradas pelo Prisma tinha como finalidades gerenciais internas para o STJ, o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho – eliminando as que não agregavam valor, o

subsídio de informações para a redução de custos, o apoio à definição de diretrizes e políticas para a otimização do desempenho, a melhoria na qualidade dos serviços a partir da diminuição de desperdícios e a aplicação racional dos recursos orçamentários do STJ.

O sistema custos proporcionou relatórios que eram capazes de auferir custo de cada diferente tipo de processo judicial no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, como também a informação de custo de cada unidade do órgão, seja da área administrativa ou da área judicial. Os relatórios gerados à época eram capazes de prover as diversas unidades do STJ com informações sobre os custos relacionados às suas atividades, subsidiando o processo de tomada de decisão, o que proporcionou melhores resultados e a redução de custo do processo judicial.

De posse das informações do custo do processo judicial, os gestores do órgão puderam fazer a avaliação da economicidade ou onerosidade da manutenção de uma causa no Superior Tribunal de Justiça, ou seja, o quanto a atividade jurisdicional do STJ reflete em benefícios para a sociedade.

Entretanto, passado o biênio 2006/2008, a continuação da pesquisa e do desenvolvimento do protótipo foi deixada de lado. São vários os motivos para isso ter ocorrido, a mudança de gestão, a saída dos servidores capacitados, a falta de instruções normativas internas rígidas para a apuração de custo, porém o mais evidente é a falta de governança do órgão na gestão da informação de custos.

Essa descontinuidade no desenvolvimento do protótipo em vez de diminuir os custos de transação fez foi aumentá-los. Os sistemas de informação de custos são uma ferramenta usada para reduzir esses custos incrementais das políticas públicas. A não consolidação do Prisma no STJ significou assumir esses custos de transação inerentes à gestão pública. O abandono do projeto gerou ainda mais custos de transação, devido às reuniões e ao tempo depreendido em sua implementação, sem falar nos recursos orçamentários que foram alocados e que deixaram de ter um retorno no futuro.

4.2.4 Análise de SWOT

O Quadro 2 abaixo sintetiza os principais aspectos do protótipo do sistema de informações de custos do Superior Tribunal de Justiça, o Prisma, por meio dessa análise ficam evidentes suas forças e fraquezas internas, assim como suas oportunidades e ameaças externas.

Quadro 2 - Análise SWOT do Sistema de Informações Contábeis do STJ	
AMBIENTE EXTERNO	AMBIENTE INTERNO
Oportunidades	Forças
<p>1) Aprovação do Macro desafio, do VII Encontro Nacional do Judiciário realizado pelo Conselho Nacional de Justiça em novembro de 2013, de aperfeiçoar a gestão de custos no Poder Judiciário;</p> <p>2) Exigência da Secretaria do Tesouro Nacional para a criação da Setorial de Custos;</p> <p>3) Realização externa de treinamentos, palestras, congressos e seminários sobre a gestão de custos;</p> <p>4) Reconhecimento e apresentação do Protótipo desenvolvido pelo Superior Tribunal de Justiça no X Congresso Internacional de Custos em Lyon (França) em Junho de 2007.</p> <p>5) Reconhecimento externo à época do Projeto Prisma como inovador no âmbito do Poder Judiciário;</p> <p>8) Crescente conscientização da sociedade e um forte anseio por uma gestão mais eficiente, transparente e limpa.</p>	<p>1) Realização à época de um módulo específico de projeto estratégico para a sensibilização e a capacitação dos Gestores do Tribunal;</p> <p>2) Realização de palestras, congressos e encontros para a apresentação do sistema às diversas unidades do STJ;</p> <p>3) Realização, do STJ em parceria com o Centro de Estudos do Conselho da Justiça Federal, do Primeiro Congresso de Gestão de Custos na Administração Pública</p> <p>4) A experiência no desenvolvimento do Prisma permitiu ao STJ chegar às especificações mínimas do sistema de custos dentro de suas unidades;</p> <p>5) o Desenvolvimento do Prisma permitiu o conhecimento profundo da realidade orçamentária e operacional do Tribunal.</p>
Ameaças	Fraquezas
<p>1) Inexistência de uma Legislação rígida que obrigue de fato a apuração de custos no âmbito do Judiciário;</p> <p>2) Falta de um planejamento rígido, com força legal, para o desenvolvimento dos sistemas de custo em todo Poder Judiciário;</p> <p>3) Necessidade de capacitar os gestores públicos na área de custos com o fim de incentivar o desenvolvimento do tema.</p> <p>4) Inércia do Judiciário quanto ao tema;</p> <p>5) Falta de visão do poder judiciário quanto à necessidade de se ver como um órgão público além de julgador de processos.</p>	<p>1) Inexistência de política e diretrizes internas de custos.</p> <p>2) Falta de padronização entre os sistemas de informação das unidades internas do STJ;</p> <p>3) Equipe diminuta e falta de mão de obra capacitada interna;</p> <p>4) Não utilização da ferramenta pelos gestores;</p> <p>5) Descontinuidade no desenvolvimento da ferramenta;</p> <p>6) Falta de cultura gerencial voltada à gestão de custos entre os dirigentes do Superior Tribunal de Justiça;</p> <p>7) Desinteresse dos Gestores do STJ em acelerar o processo de informação de custos do órgão;</p> <p>8) Lentidão do STJ em criar sua setorial de custos.</p>

Fonte: elaborado pelo autor

4.3 Análise de SWOT Consolidada dos Sistemas de Custos

Buscando ter uma visão ampla da gestão de custos no setor público, essa análise SWOT que se segue é uma consolidação dos principais apontamentos das duas matrizes. Mais além, devido às especificidades dos dois sistemas, essa análise nos mostra um panorama integrado das dimensões macro do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e micro do protótipo do Sistema de Informações de Custos do STJ (Prisma). Com essa visão, podemos ter uma ideia de como seria uma interação desses dois tipos sistemas, e o que ainda falta para essa integração, de suas possíveis forças e fraquezas, como também de suas oportunidades e ameaças.

Quadro 3 - Análise SWOT Consolidada	
AMBIENTE EXTERNO	AMBIENTE INTERNO
Oportunidades	Forças
1) Crescente conscientização da sociedade e um forte anseio por uma gestão mais eficiente, transparente e limpa; 2) Grandes Eventos Nacionais, Copa do Mundo em 2014 e Olimpíadas em 2016, aumentam o apelo pela transparência e boa governança no setor público; 3) Crescente conscientização na necessidade de Gestão de Custos no Setor Público; 4) Adequação ao conceito da Nova Administração Pública; 5) Edição de Instruções Normativas que tratam da Gestão de Custos no Setor Público; 6) Órgãos de controle como TCU e CGU preocupados e cobrando cada vez mais dos órgãos setoriais a aferição de seus custos.	1) O Sistema de Custos da STN tem o objetivo de fornecimento de uma visão macro dos custos do Estado, enquanto o do STJ tem uma visão gerencial interna; 2) Integração do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal com outros sistemas de custos dos órgãos setoriais; 3) Possibilidade de conversação do Prisma com o SIC; 4) A integração dos sistemas proporcionaria para o órgão setorial informações gerenciais que subsidiariam a tomada de decisões interna, enquanto para o órgão central ele teria uma visão macro da gestão de custos de todo o Governo Federal; 5) Forte incentivo para a capacitação do Capital Humano que irá gerir esses sistemas.
Ameaças	Fraquezas
1) Competitividade do Comércio Exterior; 2) Desinteresse dos gestores e dos políticos em ter informações sobre a eficiência de sua gestão dos recursos públicos; 3) Descontinuidade no desenvolvimento dos sistemas de custos em órgãos setoriais; 4) Morosidade dos órgãos para criar suas setoriais de custos; 5) Falta de Legislações rígidas que deem celeridade ao processo de gestão de custos.	1) Diferentes linguagens tecnológicas dos órgãos setoriais podem atrasar essa interação sistêmica; 2) Não utilização de um banco de dados <i>Datawarehouse</i> no protótipo Prisma como no SIC do Governo Federal; 3) Inexistência de política pública integrada para gestão de custos que dê uma diretriz para o assunto. 4) Falta capacitação dos gestores públicos na área de custos em órgãos do Poder Judiciário, com a finalidade criar uma cultura gerencial na gestão de órgãos julgadores. 5) Os relatórios financeiros e de contabilidade de custos são vistos somente como função burocrática, gerando apenas o atendimento forma dos normativos.

Fonte: elaborado pelo autor

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de se buscar uma melhor gerência dos recursos orçamentários disponibilizados pela sociedade no serviço público é inquestionável. A competitividade com outros países, os avanços tecnológicos e a crescente globalização mudaram a forma de se administrar a máquina Pública.

A Administração Pública está em processo de modernização. Essa modernização está sendo denominada de Nova Administração Pública (*New Public Management*). A Nova Administração Pública trouxe uma ideia arrojada e uma nova forma de ver a gestão dos serviços públicos, assim como trouxe para a área pública conceitos e ferramentas da área privada que dão suporte a uma visão gerencial do Estado.

A gestão da informação de custos, neste contexto, constitui uma ferramenta importante para a eficiência dessa nova gestão. A informação gerada por esses sistemas tem uma enorme utilidade, reduz os custos de transação gerados pelas políticas públicas, subsidia os gestores na tomada de decisão, proporciona uma gestão mais eficiente e eficaz dos recursos públicos, possibilita a avaliação de desempenho dos agentes públicos, assim como a transparência da gestão, possibilitando um maior controle social.

No Brasil, apesar da existência de diversos dispositivos legais determinando a apuração e o controle dos custos por parte da Administração Pública, a literatura sobre o assunto para o setor governamental é ainda é pouca. As experiências de implementação de sistemas de informações de custos também não são expressivas. Entretanto, há uma crescente mobilização da comunidade acadêmica, assim como os agentes públicos responsáveis pela gestão do governo.

O desenvolvimento desses sistemas de gestão de custos deve ocorrer de forma gradativa, para que sejam contemplados os fatores culturais e organizacionais de cada órgão e que, principalmente, não caia no desuso ou que apenas seja para o cumprimento dos normativos que o exigem. Os relatórios financeiros e de custos devem subsidiar tomada de decisão e devem contribuir para a gestão administrativa.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal apresenta-se como um marco histórico no desenvolvimento de sistemas gerenciais de apoio à tomada de decisão no âmbito do setor público, tanto por sua abrangência e integração com outros sistemas, quanto por sua metodologia de construção e implantação. O SIC possui a vantagem de proporcionar uma visão macro dos custos do Estado em diferentes órgãos.

O protótipo do sistema de custos desenvolvido no Superior Tribunal de Justiça teve como foco o custo do processo judicial e das unidades administrativas da Corte, seu método de custeio por absorção requereu um profundo conhecimento da realidade do órgão, assim como sua operacionalização. Isso levou a um sistema que gerava informações voltadas especificamente para gerência interna do Tribunal.

Com esta pesquisa foi possível descrever a utilidade das informações de custo geradas pelos sistemas gerenciais do Governo Federal e do Superior Tribunal de Justiça, assim como a importância desse tipo de informação em todo setor público. Os objetivos traçados no início desse artigo foram alcançados por meio do referencial teórico apresentado, em que foi descrito o conceito dos sistemas de informações gerenciais no setor público, e também por meio das análises realizadas dos sistemas de custos no Poder Executivo e Judiciário. Com isso foi possível perceber as alternativas de tomada de decisão que um gestor pode ter a partir do uso das informações de custos.

O grande diferencial dessa pesquisa foi as análises dos sistemas já em uso nos Poderes da União, pois isso mostrou um panorama atual da Administração Pública no tocante à gestão de custos. Ficou evidente o atraso de todo o poder público no uso das informações de custos, sobretudo nos Poderes Legislativo e Judiciário e no MPU, neles as experiências ainda são escassas.

Pesquisas futuras sobre gestão de custos podem abordar com mais detalhe a lógica e metodologia dos sistemas de informações gerenciais de custos nos órgãos setoriais e como eles interagem com o do SIC Governo Federal. Ainda, uma abordagem interessante seria conhecer as experiências dos sistemas em outros países como Estados Unidos, Nova Zelândia, Inglaterra, Holanda e Alemanha, os quais já vêm há algum tempo utilizando as informações de custo nos seus governos.

O processo de disseminação da utilização de informações de custos na Administração Pública tem como principal desafio a mudança de aspectos culturais do setor público, que deve ser iniciado por um amplo processo de capacitação dos servidores públicos que irão gerir os sistemas.

Não obstante, para que essa cultura se concretize plenamente, espera-se principalmente um compromisso dos futuros governantes dos três Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário. Ainda, o adequado incentivo e a cobrança dos órgãos de controle e o envolvimento efetivo da comunidade acadêmica e a participação da sociedade civil.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, A. G.; BORBA J. A. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina.** Disponível em: www.abcustos.org.br/congresso/view/5?ID_CONGRESSO=16 acessado em 20 de novembro de 2013.
- AZEVEDO, P. F. **Nova economia institucional:** referencial geral e aplicações para a agricultura. São Carlos: UFSCar, 2000.
- BERTALANFFY, Ludwing Von. **Teoria Geral dos Sistemas.** 2ª ed. Petrópolis, Editora Vozes Ltda, 1975.
- BEZERRA, D. M.; FERNANDES, A. S. A. **A conjuntura isomórfica das reformas administrativas nos estados brasileiros.** Revista de Pesquisa em Políticas Públicas, Brasília, 1. ed. P. 63-84, jul./ago. 2013.
- BRASIL. **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, 27 fev. 1967, retificado em 8 mar., 30 mar. e 17 jul. 1967.
- BRASIL. **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 União, 24 dez. 1986.
- BRASIL. **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. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.
- BRASIL. **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. In: Diário Oficial da União, Brasília, de 05 de maio de 2000.
- BRASIL. **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. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011.** Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo

Federal. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 10 de março de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Plano de Gestão**. Biênio 2006-2008

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Termo de Referência**: Sistema de Apuração de Custos do Superior Tribunal de Justiça – Sistema Prima. Outubro de 2006

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **A reforma gerencial do estado de 1995**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, Jul./Ago. 2000.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **A reforma do estado dos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. Lua Nova [on-line]. n. 45, p. 49-95. 1998.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia de pesquisa**: monografia, dissertação, tese. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIAU, A. V. **Custos nas instituições federais de ensino superior**: análise comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Abrão. **Planejamento Estratégico**: fundamentos e aplicações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COASE, R. H. **The nature of the firm**. Economica, Oxford, n. 4, p. 386-405, 1937.

CRUZ, R. O. M.; CAPELUPPI, P. M. ; ARAGAO, J. J. G. . **Conceitos da Teoria dos Custos de Transação e suas aplicações na delegação de serviços públicos de transportes**: proposta de uma agenda para discussão. In: XXIII Congresso de Pesquisa e Ensino em Transportes, 2009, Vitória. Anais do XXIII Congresso de Pesquisa e Ensino em Transportes, 2009.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W., BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GUIMARÃES, Tomás de Aquino. **A nova administração pública e a abordagem da competência**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 34, n. 3, p. 125-140, Mai./Jun. 2000.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1989.

HOOD, C. **The new public management in the 1980s**: variation on a theme. Accounting organizations and society, v. 20, n. 3, p. 3-19. 1995.

- HORN, M. J. **Political economy of public administration**: institutional choice in the public sector. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.
- HORNGREN, Charles T.; SUDEN, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. United States of America, 2000.
- JATOBÁ, Maurício Caldas. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**: avaliação do relatório gerencial de custos do ministério da defesa do exército de 2011. 2012. 65 fl. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.
- LIMA, Manolita Correia. **Monografia**: a engenharia da produção acadêmica. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- 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, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.791-820, ago 2010.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. A. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARE (Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado). **Plano diretor da reforma do aparelho do estado**. Brasília: Imprensa Nacional, 1995.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior**: o caso da Universidade de Brasília. 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Brasília, Brasília, 2004.
- MOURA, J. F. de M. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Brasília, Brasília, 2003.
- NASCIMENTO, M. L. **Sistema de Custos do Superior Tribunal de Justiça**: uma abordagem para gestão estratégica de custos na administração pública. 2008. Dissertação

(Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público) – Centro Universitário do Distrito Federal, Brasília, 2008.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. Brasília: Enap, 1998.

PERES, Ursula Dias. **Custos de Transação e Estrutura de Governança no Setor Público**. RBGN, São Paulo, vol. 9, n. 24, p 15-30, maio/ago, 2007.

SUPERIOR TRIBUANA

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional**. Revista do Serviço Público, ano 53. n. 3. Jul./set. 2002.

REMÍGIO, H. G. **Custos no serviço público: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais**. 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de Brasília, Brasília, 2002.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo de Contabilidade como Sistema de Informação**. Tese de Doutorado, São Paulo: FEA/USP, 1989.

RICCIO, Edson Luiz; GRILLO, Rosana C. M. **Sistemas de Informação: ênfase em controladoria e contabilidade**. São Paulo, Atlas: 2009.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese de Doutorado. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SEABRA, Sérgio Nogueira. **A nova administração pública e as mudanças organizacionais**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 35, n. 4, p. 19-43, Jul./Ago. 2001.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). **Custos no Setor Público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007. 248 p.

SILVA, C. A. T. **Utilização do custeio por absorção para fins gerenciais**. UnB Contábil, Brasília, UnB, v. 1, n. 1, 1998.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento da administração pública**. Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

STEINER, R. New public management in swiss municipalities. International Public Managemnet Journal, v. 3, Elsevier Science, Grant Britain. p. 169-189, 2000.

WILLIAMSON, O. E. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**. New York: The free press, 1985.

WILLIAMSON, O. E. **Transaction cost economics: How it works; Where it is headed**. In: De economist. Volume 146, Issue 1, pp. 23-58, April, 1998.