

Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Lazlo Kyoshi Sacuno Luz

**Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado  
Federal**

Brasília – DF  
2015

Lazlo Kyoshi Sacuno Luz

**Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) 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. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

**Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Universidade de Brasília - UnB

---

Prof<sup>a</sup>. Fernanda Jaqueline Lopes

Universidade de Brasília - UnB

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

Professor Doutor Roberto de Góes Ellery júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Diana Vaz de Lima  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Lazlo Kyoshi Sacuno Luz

**Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) 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. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília – DF  
2015

Sacuno Luz, Lazlo Kyoshi .

Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal . Lazlo Kyoshi Sacuno Luz – Brasília, 2015. p. 43

Orientador (a): Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília, 2015/02.

Bibliografia.

1. Introdução. 2. Revisão bibliográfica 3. Metodologia. 4. Análise e Interpretação do Estudo de Caso. 5. Conclusão. I. Sistema de Informações de Custos. II. Custos no serviço público. III. Senado Federal

CDD –

**Ao meu irmão e coerdeiro, o Senhor Jesus, O Cristo, autor e consumidor da minha fé,** pois sem sua entrega, eu não poderia desfrutar da verdadeira liberdade nele e da vida eterna com o Pai.

**À minha mãe,** que desde sempre me ensinou o valor da educação com distinto zelo e amor.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas pela disponibilidade e vontade de me ajudar no roteiro e desenvolvimento deste trabalho e pelo acompanhamento e orientação durante a realização deste;

À minha amada esposa, Maya, que, sempre ao meu lado, me acompanhou neste ciclo de graduação que se encerra.

“Todo aquele, pois, que escuta estas minhas palavras, e as pratica, assemelhá-lo-ei ao homem prudente, que edificou a sua casa sobre a rocha;

E desceu a chuva, e correram rios, e assopraram ventos, e combateram aquela casa, e não caiu, porque estava edificada sobre a rocha.

E aquele que ouve estas minhas palavras, e não as cumpre, compará-lo-ei ao homem insensato, que edificou a sua casa sobre a areia;

E desceu a chuva, e correram rios, e assopraram ventos, e combateram aquela casa, e caiu, e foi grande a sua queda. ”

(JESUS, DE NAZARÉ)



## **Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**

### **RESUMO**

A legislação recente, em especial, a Lei Complementar n.º 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que a Administração Pública dos três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios devem implementar sistema de informação de custos que permita a avaliação da gestão desses órgãos. Cumpre investigar como se dá esse processo de implantação desse sistema no âmbito do Senado Federal. Como instrumento de pesquisa qualitativa, lançou-se mão de entrevista dirigida com gestor do órgão. Ademais, pesquisaram-se normativos internos e documentação de eventos relevantes que traçaram as tentativas de instituição do SIC. Evidenciou-se que o Senado, por hora, não dispõe de sistema de custos. Pela entrevista aplicada, salientaram-se os motivos pelos quais o órgão descumpra a legislação (possível falta de interesse político) e as dificuldades por ele enfrentadas, tais como carência de pessoal e infraestrutura de TI. Apesar desses gargalos, a Administração planeja implementar o SIC entre 2017 e 2018. Sugerem-se possíveis alternativas para implementação no curto prazo, tais como aproveitamento da estrutura acadêmica e de desenvolvimento de TI, disponíveis naquela Casa Legislativa.

**Palavras-Chave:** Sistema de informações de custos. Setor público. Senado Federal. Lei de Responsabilidade Fiscal. SIC.

## **LISTAS**

### **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Esquema de custeio ABC – dos recursos aos objetos de custos.....	30
Figura 2 – Evolução dos normativos relativos a custos no setor público.....	36
Figura 3 – Evolução dos modelos conceituais e operacionais de custos aplicados ao Setor Público no Brasil .....	37
Figura 4 – Modelo de apresentação do Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público utilizando a média como referência .....	41

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity Based Costs* (Custeio baseado em atividades, na sigla em inglês)

APR – Ato do Presidente do Senado

BACEN – Banco Central

BC – Banco Central

BCB – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CONORF – Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal

E-Gov – Escritório de Governança e Gestão Estratégica

IFES – Instituições Federais de Ensino Superior

ILB – Instituto Legislativo Brasileiro

LAI – Lei de Acesso à Informação

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

Prodasen – Soluções de tecnologia da informação e comunicação do Senado Federal

RASF – Regulamento Administrativo do Senado Federal

REASP – Repositório dos Relatórios de Custos aplicados ao Setor Público

SAC – Sistema de Apuração de Custos

SAFIN – Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade

SELOR – Sistema de Elaboração da Lei Orçamentária

SESu – Secretaria de Administração Superior do Ministério da Educação

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIC – Sistema de Informações de Custos

SICGESP – Infrasing de Informação e Gestão de Custos aplicado ao setor público

SICSP – Sistema de Informações de Custos no Setor Público

SIEST – Sistema de Informação das Estatais

SICONV – Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse do Governo Federal

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UnB – Universidade de Brasília

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
1.1 Problema.....	09
1.2 Justificativa.....	09
1.3 Objetivo geral.....	10
1.3.1 Objetivos específicos.....	10
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>11</b>
2.1 Conceito relevantes para a compreensão do Sistema de Informações de Custos.....	11
2.2 Marcos legais que ensejaram a implementação dos SIC no Brasil.....	15
2.3 Evolução dos modelos metodológico-conceituais e experiências de outros órgãos.....	19
2.4 Documentação de eventos relevantes para a implementação do SIC no SF.....	23
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>27</b>
3.1 Considerações sobre a representatividade dos dados.....	27
3.2 Método de coleta dos dados.....	27
3.3 Elaboração da entrevista dirigida.....	28
3.4 Procedimentos técnicos.....	28
3.5 Análise dos dados.....	28
3.6 Aspectos espaciais e temporais.....	29
<b>4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISE DA ENTREVISTA DIRIGIDA.....</b>	<b>30</b>
4.1 Interpretação dos dados da entrevista.....	30
4.2 Considerações adicionais do respondente.....	31
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>40</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>42</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

O setor público brasileiro tem implementado ao longo do tempo um arcabouço legal que busca oferecer ao gestor público e à sociedade melhores indicadores sobre a aplicação dos recursos públicos, especialmente relacionada a informação de gestão.

Desde 1964, a legislação brasileira vem se aprimorando no tocante a exigir da contabilidade pública dos três Poderes da República a implantação de sistema de custo. Essa orientação pode ser verificada também nos objetivos traçados pela Lei Complementar n.º 101/2000 conhecida, de forma geral, como a Lei da Responsabilidade fiscal (LRF) que obriga o poder público a instituir e manter sistema de custos que permita o acompanhamento da gestão.

Neste sentido, o modelo conceitual-metodológico do sistema deve atender não só ao controle social, mas também ao gestor público, oferecendo um sistema de informação voltado a gestão na tomada de decisão e na alocação de recursos.

Assim, ao Senado Federal, em quanto órgão da administração pública, cumpre instituir e manter o referido sistema, sendo referencial às demais Casa Legislativas. Trata-se de resposta a determinação legal que permeia a legislação brasileira no tocante à contabilidade pública e à transparência.

### **1.1 Problema**

Dado que a LRF obriga o poder público a instituir e manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, por que motivos o Senado Federal, por hora, não dispõe de tal sistema?

### **1.2 Justificativa**

A Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011 que determina o acesso às informações de despesa, independente de solicitação, devem ser disponibilizadas a comunidade. Determina-se também que a informação colocada pela contabilidade pública deve buscar fugir dos jargões próprios da área e possa ser interpretada de forma mais próxima possível pelos conceitos intuitivos possuídos pelo cidadão comum, que é o financiador do setor público.

A orientação para oferecer informação de fácil compreensão pressupõe que os conceitos

que levam a interpretação dos indicadores sejam de domínio e conhecimento da sociedade. Os relatórios de custos, portanto, se qualificam para ocupar esse espaço definido na Lei de Acesso a Informação-LAI.

A LRF define no parágrafo terceiro do artigo 50 que:

“ § 3o A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. ”

Diante da determinação legal, todos os Poderes da República devem implementar sistema de gestão de custos.

### **1.3 Objetivo geral**

O presente trabalho se propõe a investigar o processo de implementação do §3º do art. 50 da LRF pelo Senado Federal brasileiro.

#### ***1.3.1 Objetivos específicos***

- Entender a temática de custos aplicados ao setor público no Brasil, sob os aspectos legal e conceitual;
- Explicitar os modelos conceituais de custos desenvolvidos no Brasil;
- Entender o processo de implementação do sistema de custos no Senado Federal.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 Conceitos relevantes para a compreensão do Sistema de Informações de Custos

#### 2.1.1 Custos

Diversos autores definem custo, dentre estes podemos citar Martins (1998, p. 25) coloca o custo como o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Para que se possa compreender melhor a definição de Martins é preciso colocar o conceito de gastos, que segundo o autor (1998, p.25) é o “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Leone (1989, p 50) adota a seguinte definição de custo: “O consumo de um fator produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”.

Já Horngren (1985, p. 47) custo poder ser definido como “um sacrifício ou a desistência do uso de recursos para usá-los em determinado fim”.

Os diversos autores que definem custo têm em comum a vinculação do custo ao gasto ou sacrifício de recurso, especificamente vinculado à parte do processo envolvendo a produção de bens ou serviços, visando atividade empresarial ou não.

Adotando um conceito voltado ao setor público, Dantas (2014, p.10) define Custo aplicado ao setor público como um “sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público” Em que o sacrifício é entendido como renúncia voluntária de um bem ou direito.

Adota-se, portanto, ao longo deste trabalho o termo custo definido por Dantas. Pois ao trabalharmos com um órgão público, na qual o produto gerado não pode ser estocado ou vendido, mensurar receita não faz sentido, sendo o sistema de custos utilizado como auxiliar no processo de gestão de custos, na tomada de decisão, no processo de comunicação e de avaliação de desempenho do Senado Federal, enquanto órgão da Administração Pública direta.

### 2.1.2 Métodos de custeio

Após expor as classificações dos sistemas de custos, impende definir de que forma o sistema de custos irá acumulá-lo, isto é, por qual método. Visando complementar a classificação sugerida por Jacobsen e Backer, e tendo como base as classificações dos métodos de custeio contida nas dissertações de Fernandes (2001, p. 89) Peter (2001, p.121) e Santos (1995, p.153) foi sugerida a classificação abaixo, que será revisada neste trabalho, acrescentando-se o método ABC – *Activity Based Cost*.

Métodos ou critérios de custeio:

- Absorção
- Variável
- Pleno ou Total

Para formular esta classificação, foi levado em consideração o objetivo dos métodos de custeio definido por Alves (1997, p. 73) quando explica que “Visa determinar os critérios para identificação e acumulação de custos dos fatores produtivos e determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa, etc.)”

Deste modo, podemos entender os diversos componentes do sistema de custos, quanto ao método ou critério de custeio.

#### 2.1.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção, segundo Martins (2003, p. 214), é um “critério onde se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”.

Em Raupp (2011, p. 6) encontramos o seguinte comentário sobre as características dos custos relacionados ao objeto de custeio no método do custeio por absorção:

“[...]os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio (centro de custo, departamento, atividade, produto etc.). Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são **alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.**” (Grifo nosso)

Conforme ensina Slomski (2006), “Em qualquer método, o que será discutido, trabalhado e analisado são os custos indiretos. Os críticos do custeio por absorção condenam o seu uso por entenderem que o rateio é arbitrário, que não identifica corretamente o custo a ser atribuído ao bem ou serviço produzido”.



Por outro lado, Mauss e Souza (2008) comentam que a implementação do custeio por absorção no serviço público “deve encontrar menos obstáculos, por contemplar estrutura e critérios mais simples do que outros métodos mais sofisticados. Por consequência, o método se torna menos oneroso na implementação”.

#### 2.1.2.2 Custeio variável ou direito

O método de custeio variável, como ensina Dantas (2014, p. 4), “[...] pode ser definido como apropriação apenas dos custos variáveis ao custo do produto. Sendo os custos fixos considerados como despesas do período de avaliação.”

Para Horngren et al. (2000, p. 211) o custeio variável é:

“O método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis; eles são custos do período em que ocorreram.”

#### 2.1.2.3 Custeio pleno ou total

O método de custeio pleno visa estabelecer um preço e venda para determinado produto, após a aplicação de um mark-up. Conforme ensina Oliveira *apud* Purper (2013, p. 26):

“O método de custeio pleno, também conhecido como Por Absorção Total ou Integral, caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados; isso faz com que esse método abarque tanto os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral, assim como inclui parcela dos materiais diretos, mão de obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas com vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras, o que auxilia o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas.”

#### 2.1.2.4 Custeio baseado nas atividades (ABC, sigla em inglês)

Em BACEN (2004, pp. 13-14), explica-se que a metodologia ABC – *Activity Based Costs* é composta por três dimensões principais:

- Os recursos
- As atividades; e
- Os objetos de custos

Os objetos de custos (produtos ou serviços que se desejam custear), para serem oferecidos, demandam a execução de atividades (combinação de diversos recursos para gerar

um determinado serviço) que necessitam dos recursos envolvidos em todos os gastos decorrentes da gestão e operação do negócio.

Dessa forma, por meio do estabelecimento de direcionadores de custos (taxas de consumo/alocação de custos) de recursos para atividades e de atividades para objetos de custos, obtém-se o custo dos objetos de custos, consoante esquema a seguir:

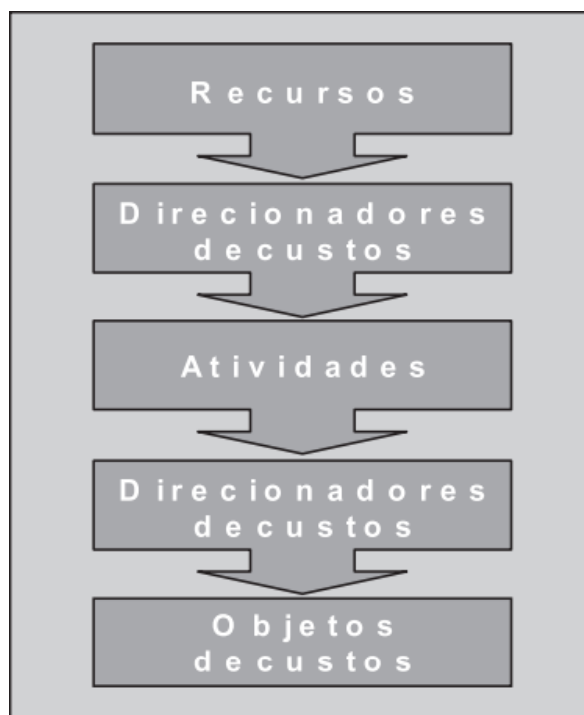


Figura 1 Esquema de custeio ABC – dos recursos aos objetos de custos

Fonte: O Sistema de Custos do Banco Central – Um estudo de caso

Ainda sobre o ABC, Kaplan e Cooper (2000) explicam que o Custeio Baseado em Atividades (ABC na sigla em inglês) é desenvolvido em quatro etapas sequenciais:

- Criar dicionário de atividades;
- Determinar o gasto em cada uma das atividades;
- Identificar produtos, serviços e clientes; e
- Selecionar geradores de custo de atividades que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes.

Para Santos *apud* Raupp (2011), “os produtos não consomem recursos, mas sim atividades. Portanto, devem-se determinar os custos dos produtos por meio das atividades necessárias à sua produção, ou seja, há a necessidade de definir previamente as atividades e os custos correspondentes para apropriação em cada produto correspondente.”

De acordo com Kaplan e Cooper (1998, p.99) o ABC não está centrado na alocação dos custos e sim no entendimento de como os custos ocorrem no processo operacional, sendo que o foco do ABC “não é mais como alocar custos, mas, em primeiro lugar, as razões que justificam o dinheiro gasto pela organização.”

Porém, expondo as fragilidades do ABC, Kaplan e Anderson *apud* Dantas (2014, pp. 5-6), que foram uns dos disseminadores do método, reconhecem os pontos fracos da metodologia após a aplicação e o relato das experiências práticas desenvolvidas desde 1980, afirmam que:

“Os procedimentos para estimar um modelo ABC, enquanto factível em estudos-piloto iniciais, tem-se revelado **difícil e caro** para estender a sua aplicação a totalidade da empresa. Além disso, mesmo depois que o modelo inicial foi construído, a atualização das informações requer essencialmente reestimativas por meio de uma nova rodada de entrevistas e pesquisas para que possa refletir as mudanças nas operações da empresa. Consequentemente, **os modelos ABC muitas vezes não são mantidos** e rapidamente suas estimativas de custos tornam-se obsoletas.” (Grifo nosso).

## **2.2 Marcos legais que ensejaram a implementação do Sistema de Informações de Custos no Brasil**

Os próximos itens compõem um panorama dos eventos relevantes na legislação que foram dando corpo, ao longo dos últimos 50 anos, ao Sistema de Informações de Custos de que hoje se dispõe no Brasil. A figura 2 demonstra a evolução do arcabouço legal.

### **2.2.1 Lei n.º 4.320 de 1964 – Lei Geral dos Orçamentos**

A Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964, promulgada nos últimos dias do mandato do Presidente João Goulart, trouxe em seu artigo 85 uma orientação do que mais tarde seria uma firme intenção, por parte do Governo Federal, de instituir um sistema de custos. O texto menciona “determinação de custos dos serviços industriais” marcando o viés da atuação macro do Estado na economia, como orientação dominante à época.

No que diz respeito à validade, a Lei n.º 4.320 foi recepcionada integralmente pela Constituição Federal de 1988 na forma de Lei Complementar, servindo hoje ainda de forma ampla à normatização dos procedimentos orçamentários, enquanto não se editar lei complementar que venha substituí-la.

### **2.2.2 Decreto-Lei n.º 200 de 1967**

Em pleno período de intervenção militar, outorga-se o Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, que trouxe comandos importantes para orientar a implementação de sistema de custos com base em informações gerenciais, não só de atividades industriais, mas das atividades administrativas e finalísticas do Estado. Além do mais, o texto aponta para a prestação de contas dos gastos em serviços com base na eficiência de custos alcançada pelos gestores.

Ressalte-se que essa orientação moderna para o desempenho das funções estatais com eficiência já figurava no normativo legal desde 1967, sendo positivada na Constituição de 1988 somente pela promulgação da Emenda Constitucional n.º 19 de 1998. Outro ponto que indica atuação inovadora para a época é a apuração dos resultados da gestão, inclusive por meio de comparação destes com os resultados da iniciativa privada, quanto à produtividade de pessoal.

Quanto à validade, o texto do Decreto-Lei n.º 200 de 1967 foi parcialmente recepcionado pela Constituição Cidadã de 1988, no tocante à organização da Administração Federal.

### **2.2.3 Lei Complementar n.º 101 de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal**

A chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – traz, no §3º do art. 50, dispositivo que – mais do que orientar – cria, de forma imediata, obrigação ao Estado e direito ao cidadão, no tocante ao sistema de custo de que trata o texto.

O dispositivo representa obrigação para o Estado na medida em que deve prover os recursos necessários para a implementação e para a manutenção do sistema de custos na Administração Pública, que, em sentido amplo, abarca toda a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados Federados e dos Municípios, vez que a LRF é lei nacional (cria direitos e obrigações, não só para a União, mas também para os demais entes federados).

Por outro lado, o comando do art. 50 confere direitos ao cidadão enquanto agente de controle social. O usuário dos relatórios gerados pelo sistema pode, assim, formar sua cognição quanto ao desempenho dos gestores governamentais nos diversos níveis.

### **2.2.4 Lei n.º 10.180 de 2001**

A Lei n.º 10.180 de 6 de fevereiro de 2001, norteadada pela LRF, trouxe comandos significativos no tocante à implementação do sistema de custos mencionado no §3º do art.

50 da LRF. No art. 18, a Lei 10.180 disciplina as competências das unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade Federal.

### **2.2.5 Decreto n.º 6.976 de 2009**

Dos resultados dos trabalhos de Comissão Interministerial de Custos, de 2005 a 2008, resulta a edição do Decreto n.º 6.976 de 7 de outubro de 2009, que inclui as unidades de gestão interna dos Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público da União na definição de órgãos setoriais do Sistema de Contabilidade Federal, que tem como finalidade, segundo o art. 3º, inciso IV da norma, “[...]registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...]os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;” (Brasil, 2009).

Além disso, o art. 7º, inciso XIX, traz como competência do órgão central do Sistema de contabilidade “[...]manter **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; ” (Brasil, 2009, grifo nosso), fazendo menção expressa ao sistema de custos propugnado na LRF.

### **2.2.6 Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n.º 157 de 2011**

A Portaria STN n.º 157 de 2011 efetivamente cria o SIC e traz, na epígrafe, consideração bastante explicativa sobre os fins a que a norma se propõe:

“Considerando a importância do Sistema de Custos do Governo Federal que tem por objetivo **proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público**, resolve:

Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal. ”  
(STN, 2011<sup>a</sup>, grifo nosso)

Para Fernandes *apud* Kappke e Souza (2013, p. 82), a edição da Portaria n.º 157 de 9 de março de 2011 apresenta diploma legal que oficializa a criação do Sistema de Custo do Governo Federal, destacando que “Para o governo brasileiro esse ato representa um marco nos esforços de desenvolvimento na administração pública por meio da eficiência organizacional e da *accountability* no gerenciamento dos recursos públicos pela União”.

### **2.2.7 Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n.º 716 de 2011**

A Portaria STN n.º 716 de 24 de outubro de 2011 disciplina as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Informações de Custo (SIC) criado na Portaria n.º

157, definindo as unidades de gestão interna dos Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público da União como órgãos setoriais do SIC.

Mais adiante, esse normativo vem embasar a edição de ato normativo interno do Senado Federal.

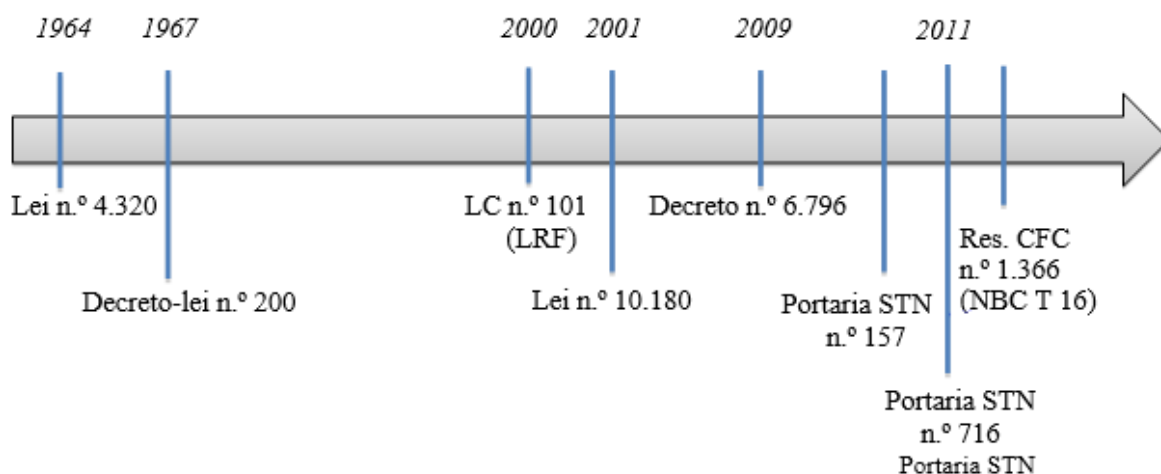
### **2.2.8 Resolução CFC 1.366/2011**

Em 25 de novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de competência normativa, publica a Resolução CFC n.º 1.366/2011 – NBC T 16.11, que tem por finalidade estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. (CFC, 2011)

A norma constitui, portanto, leitura elementar de qualquer um que se proponha a entender as bases conceituais do SIC, como sistema de custeio e se acumulação de dados. A NBC T 16.11 explora com detalhes os seguintes aspectos:

- Objetivo;
- Alcance;
- Definições;
- Características e atributos da informação de custos;
- Evidenciação das informações de custos;
- Princípio da competência;
- Cota de distribuição de custos indiretos;
- Variação da capacidade produtiva;
- Integração com os demais sistemas organizacionais;
- Implantação do subsistema de custos;
- Responsabilidade pela informação de custos; e
- Demonstração do resultado econômico.

A figura 2 demonstra a evolução do arcabouço legal:

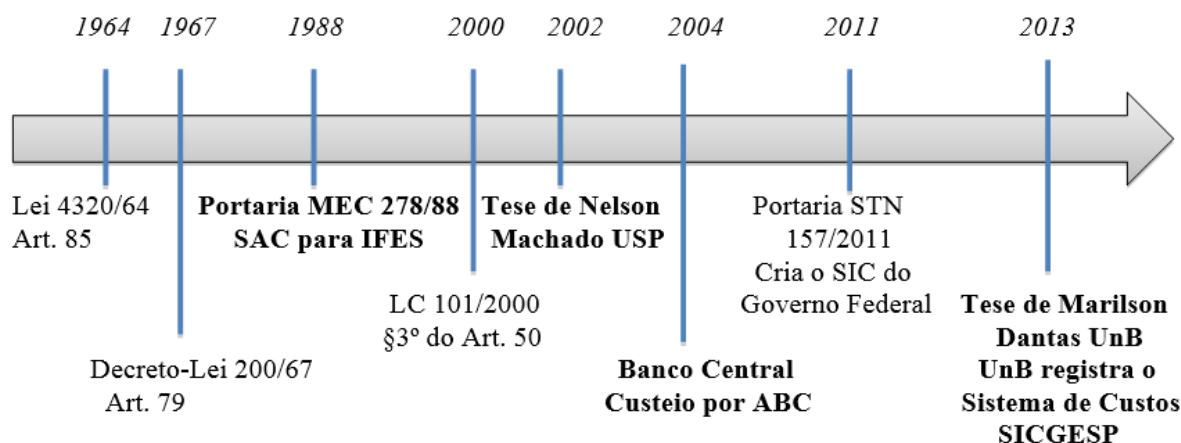


**Figura 2** Evolução dos normativos relativos a custos no setor público no Brasil

Fonte: autor, 2015

### 2.3 Evolução dos modelos metodológico-conceituais e experiências de outros órgãos da Administração Pública

Fazendo um paralelo com a evolução da legislação de custos, os modelos conceituais e operacionais nessa temática aplicados ao setor público evoluíram nas últimas décadas em conformidade com a provocação do legislador, que já apontava a necessidade da informação de custos desde 1964, conforme a figura 3 a seguir:



**Figura 3** Evolução dos modelos conceituais e operacionais de custos aplicados ao Setor Público no Brasil.

Fonte: Autor, 2015

### ***2.3.1 Sistema de apuração de custos para as instituições federais de educação superior (1991)***

A Portaria n.º 278/MEC/SESu, de 1988, instituiu uma comissão incumbida de desenvolver o SAC – Sistema de Apuração de Custos para as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), envolvendo especialistas em custos de diversas Universidades Federais.

Como resultado das atividades da comissão foi apresentado, em 1990, o Manual de orientação para implementação do SAC que definia os procedimentos e formulários necessários para as coletas de informações que deveriam suprir o sistema.

Já em 1991 foram apresentados os primeiros relatórios à Secretara de Administração Superior do MEC (SESu), conforme a metodologia definida no SAC, pelas Universidades Federais de Pernambuco, de Goiás e Fluminense.

Com relação ao método ou sistema de custeio, o manual do SAC define o custeio pleno como o mais adequado às instituições de ensino superior, enquanto o custeio por absorção seria o mais adequado para o processo produtivo relacionado à produção industrial, em que os custos fixos são menos representativos no custo total, apresentando uma forte limitação para ser aplicado nas IFES.

É importante destacar que o SAC se propõe a fornecer um grau de comparabilidade das informações geradas pelas diversas IFES. Segundo Maria da Glória Arrais Peter et al. (2001, p. 90) foi estabelecido como diretriz para desenvolvimento do sistema que seja aplicável como metodologia única a toda as IFES, respeitando a particularidade de cada uma e também podendo apropriar o custo pela estrutura organizacional.

A autora, porém, indica que a proposta definida pelo MEC apresenta problemas graves, na medida em que foi considerada muito complexa e apresentou problemas teórico-conceituais nos conceitos básicos. Além do mais, o fato de se trabalhar com centro de custos, na visão de Johnson (1994), não permite relacionar os custos às suas causas ou geradores. A despeito disso, a proposta representou avanço importante nas discussões sobre um modelo de sistema de custos que atenda a todos os órgãos do Governo Federal.

### ***2.3.2 SIC por ABC no Banco Central do Brasil (2004)***

Como indicação do planejamento estratégico, o Banco Central iniciou as discussões sobre adoção de sistema de custo em 1992. A ideia era implementar o sistema de custos a partir de recursos internos, porém, por questões técnicas, o projeto não avançou.

Em 1998, também como resultado do planejamento estratégico aprovado para os três anos seguintes, o BC elaborou proposta para incluir o projeto de sistema de custos em programa de



financiamento do Banco Mundial. Contratou-se consultoria individual, mas, não obstante os esforços empreendidos, o projeto não prosperou, sendo suspenso para possibilitar o aperfeiçoamento do sistema proposto, tornando-o mais compatível à realidade do órgão. (BACEN, 2004, p.10)

Após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, as iniciativas de desenvolvimento do sistema de custos foram impulsionadas. Criou-se grupo de trabalho para estudar quais métodos de custeio que melhor aderem às especificidades do órgão.

Em 2004, o sistema de custos estava operante, sendo publicado o estudo da implantação pela equipe da Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento. Explorando melhor o processo, Kappke realizou pedido de informações ao Banco Central, relatando que:

“O Sistema de Custos e Indicadores Gerenciais (SCIG), que registra os custos do Banco Central do Brasil utilizando o método ABC, foi implementado pela KPMG [...]. A licitação foi feita por meio de Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), resultando na contratação da KPMG por R\$ 4.423.733,00” (Bacen apud Kappke, 2013, p. 84).

Quanto aos valores despendidos, o autor, sem levar em conta o interstício de oito anos, julga que os gastos foram elevados, uma vez que o Data Warehouse do Governo Federal, utilizando o método de custeio direto custou aproximadamente R\$ 2 milhões, em 2012, para ser implantado. (Kappke, 2013, p. 84)

Seguindo as lições relatadas pelo Banco, foram encontradas dificuldades relevantes na implantação do sistema de custos pelo método ABC, dentre as quais podemos elencar (Bacen, 2004):

- Prazo curto para a implantação do projeto de tal alcance (9 meses);
- Multiplicidade de tecnologias e plataformas de informação;
- Detalhamento excessivo das atividades, gerando obstáculos no tratamento gerencial das informações;
- Necessidade de múltiplas reuniões para alinhamento entre as equipes do Banco e da empresa;
- Necessidade de formulação detalhada das especificações do sistema a ser desenvolvido;

### 2.3.3 *Universidade de Brasília – SICGESP*

A Universidade de Brasília (UnB), envolvida no esforço de produzir uma solução de sistema de custo e gestão que possa ser aplicado de forma integral no âmbito dos Estados e Municípios, vem desenvolvendo pesquisa de custo aplicado ao setor público.

A pesquisa de doutorado de Dantas (2013) denominada “Um Modelo de Custos aplicado ao Setor Público” sob a visão da *accountability* deu origem ao modelo operacional que se materializa nos dois sistemas de custos e gestão da UnB, denominados SICGESP e RECASP.

Os sistemas propostos se fundamentam na representação do ambiente em que o setor público está inserido, sendo composto pelo modelo legal, conceitual e operacional.

O modelo operacional, que se materializa na ferramenta que os usuários operam, deu origem a dois sistemas representados pelos programas de computador Recasp e Sicgesp de propriedade da UnB.

Quando ao modelo conceitual, o sistema de custos e gestão deve reconhecer a complexidade do serviço público e oferecer uma medida de avaliação que possa ser utilizada por todos os gestores em todos os níveis da organização.

Tal medida de gestão e eficiência do sistema deve oferecer a comparabilidade da informação tanto de forma horizontal ao longo do tempo, quanto de forma vertical em um determinado momento do tempo “t”, propiciando a tomada de decisão em todos os níveis da administração pública, o estratégico, tático e operacional.

Na sequência, o modelo operacional resultante do modelo teórico/conceitual funciona de forma a processar as informações advindas dos sistemas estruturantes, possibilitando mensurar com base no modelo proposto de informação comparável os custos do setor público.

Por fim, o relatório proposto pelo sistema atende a apresentação simples e intuitiva da informação de custos comparável, sendo o processo de gestão de custos a grande resposta na melhoria da eficiência do gasto do setor público, oferecendo aos gestores um instrumento de controle dos recursos aplicados.

O modelo proposto para o relatório é o seguinte:

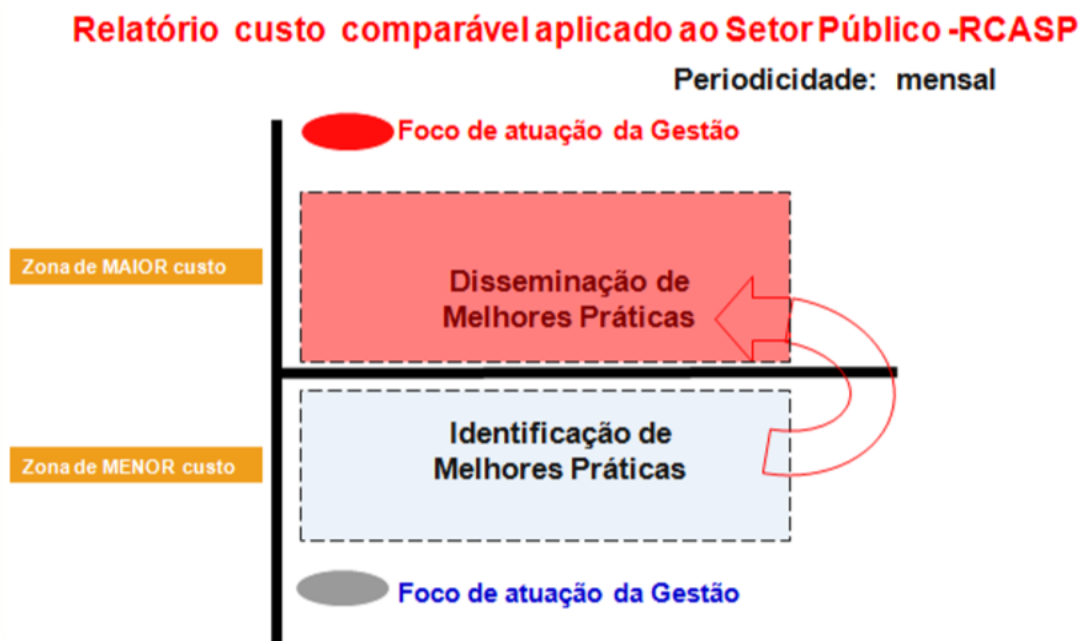


Figura 4 RCASP – Modelo de apresentação do Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público utilizando a média como referência.

Fonte: Dantas (2014)

O relatório do sistema foi modelado para que os gestores venham a atuar nos pontos extremos das informações fornecidas pelos relatórios, levando a efetiva melhoria do processo de gestão na organização, sendo esta forma de atuação disseminada na organização em todos os níveis de gestão.

## **2.4 Documentação de eventos relevantes para a implementação do SIC no Senado Federal**

Nesta seção são descritos os processos pelos quais o Senado Federal passou no tocante à criação das bases para a implementação de sistema de custos. Levantaram-se normas internas, projetos, grupos constituídos e eventos que, de alguma forma, concorreram para a tentativa de implementar o SIC.

### **2.4.1 Siga Brasil**

No início dos anos 2000, a Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal – CONORF, em parceria com o Prodasen e o ILB (Instituto Legislativo Brasileiro), desenvolveram a ferramenta Siga Brasil capaz de congrega informações orçamentárias e

financeiras dispersas em diversos sistemas, tais como SIAFI, SIOP, SICONV, etc., e gerar relatórios sobre os gastos do governo integrados em um único repositório de dados.

Inicialmente, essa ferramenta serviu para auxiliar o corpo técnico do Congresso Nacional na missão fiscalizatória conferida pela Constituição Federal, insculpida no artigo 70.

Contudo, a partir de 2004, o Senado abriu a plataforma do Siga Brasil para acesso de toda a sociedade, inaugurando uma verdadeira ferramenta de controle social, facilitando o acesso à informação e promovendo transparência orçamentária. Cabe mencionar que o Senado Federal recebeu vários prêmios nacionais e internacionais pela elaboração do sistema.

Em certa medida, o Siga Brasil tem objetivos semelhantes ao SIC – Sistema de Informações de Custos – no que diz respeito ao controle de custos e geração de informação para tomada de decisão.

Contudo, o Siga Brasil atende a desideratos diferentes dos que propugna o SIC. Segundo Hansen e Mowen (2001, p.57), dentro do sistema de informações contábeis, destacam-se dois subsistemas: “o de informações de contabilidade financeira e o de informações de gestão de custos”.

Efetivamente, o Siga Brasil não poderia substituir o SIC porquanto atende a propósitos de contabilidade orçamentária e financeira, enquanto o SIC atende a propósitos de gestão de custos e de informação para tomada de decisão.

#### **2.4.2 Comitê de Avaliação Interna de Custos**

Em 13 de março de 2012, o então Presidente José Sarney edita o Ato do Presidente (APR) n.º 10/2012, que cria Comitê de Avaliação Interna de Custos que tem por missão (Senado, 2012, art. 1º) “[...] **desenvolver e implementar estrutura de apuração e controle de custos** em conformidade com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) ”. (Grifo nosso)

Por “desenvolver e implementar estrutura de apuração e controle de custos”, entendemos ser a discussão sobre um modelo conceitual metodológico que se alinhe às especificidades estruturais do Senado Federal.

O parágrafo único do art. 1º disciplina que “O Sistema de Custos no âmbito do Senado Federal, em conformidade com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), será operacionalizado pela Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade (SAFIN)”

Enxerga-se, portanto, um primeiro movimento no Senado Federal no sentido do cumprimento efetivo do §3º, art. 50 da LRF, iniciando os trabalhos pela criação do Comitê

que tinha por integrantes os chefes do que, atualmente, representam as seguintes unidades (incisos do art. 2º):

- Coordenação de Planejamento e Fomento;
- Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade;
- Coordenação de Contabilidade;
- Coordenação de Benefícios Previdenciários; e
- Coordenação de Auditoria, Controle e Prestação de Contas.

É importante salientar que, à época da edição do APR n.º 10/2012, o Senado Federal passava por reforma administrativa interna, estando em tramitação o Projeto de Resolução do Senado Federal n.º 96 de 2009, no qual havia dispositivo que cria “unidade administrativa incumbida da avaliação e controle de custos”, conforme informa o parágrafo 2º do APR n.º 10 de 2012, sendo extinto o Comitê após a entrada em vigor na norma.

A reforma administrativa, de fato, ocorreu, tendo sido criado o Escritório de Governança da Diretoria-Geral (E-Gov), incumbido de “exercer a função de Órgão Setorial do Sistema de Custos do Governo Federal” pela avaliação e controle de custos, conforme regra o Regulamento Administrativo do Senado Federal (RASf), a Resolução n.º 40/2014, art. 254, §1º, IV. A edição do APR n.º 10/2012, portanto, tem relação direta com o comando do §3º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **2.4.3 Criação da Secretaria de Transparência e do Comitê de Transparência do Senado Federal**

No bojo da reforma administrativa promovida no Senado Federal, já na gestão do Presidente Renan Calheiros, em fevereiro de 2013, a Comissão Diretora cria a Secretaria de Transparência e o Conselho de Transparência e Controle Social, no Ato da Comissão Diretora n.º 3 de 2013. O ato define as competências da Secretaria de Transparência e do Conselho de Transparência.

Segundo extraído em Senado (2013), “O Conselho da Transparência [...] terá a missão de coordenar no Senado Federal as demandas sociais acerca de Lei de Acesso à Informação[...]”. O Conselho é composto, além de servidores das áreas de pesquisa e opinião, de informação e documentação e de comunicação social, por representantes da sociedade civil organizada.

Notadamente, esses eventos têm relação direta com a publicação da Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei n.º 12.527 de 18 de novembro de 2011), no sentido de dar cumprimento aos princípios de publicidade ativa (divulgação de informações sem a necessidade de provocação), e transparência na gestão dos recursos públicos.

Nesse contexto, as estruturas de transparência criadas vêm ao encontro dos princípios que orientam para a instituição do SIC, no âmbito do Senado Federal.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 3.1 Considerações sobre a representatividade dos dados

Inicialmente, intencionava-se solicitar acesso a atas de reunião e relatórios do Comitê de Avaliação Interna de Custos, descrito no item 2.42, para investigar os resultados alcançados pelo grupo e realizar de entrevistas com os membros para elucidar o processo de implementação do SIC no Senado Federal.

Contudo, ao contatar os membros elencados no ato que instituiu o Comitê, informou-se que não houve reuniões formais com atas ou relatórios que pudessem documentar os trabalhos, sendo esses capitaneados por apenas um servidor, que tem acompanhado o processo de implantação do SIC. Assim, consideramos que os dados obtidos com servidor indicado representam o posicionamento do Comitê.

#### 3.2 Método de coleta dos dados

Quanto à coleta dos dados, a presente pesquisa utiliza entrevista dirigida qualitativa aplicada àquele servidor indicado pelos membros do Comitê de Avaliação Interna de Custos. Pode-se consultar o modelo da entrevista no Apêndice A deste trabalho.

Para Cervo e Bervian *apud* Figueiredo e Souza (2008, pp. 113-114):

“Recorre-se à técnica de entrevista sempre que se ‘tem a necessidade de obter dados que não podem ser encontrados em registros e fontes documentais e que podem ser fornecidos por certas pessoas’, ou ainda quando se deseja obter informações para complementar dados extraídos de outras fontes.”

Figueiredo e Souza (2008, p. 114) entendem que a entrevista dirigida “[...] segue um roteiro preestabelecido, com perguntas previamente definidas. É um diálogo preparado com objetivos definidos e uma estratégia de trabalho determinada.”

### **3.3 Elaboração da entrevista dirigida**

Tomou-se o cuidado de elaborar as perguntas de forma impessoal para resguardar o sigilo do respondente. As perguntas se orientam por uma pesquisa efetivamente qualitativa, buscando informações sobre o modo e o alcance das ações voltadas à implantação do sistema.

Contudo, antes que qualquer valoração, há de se confirmar se efetivamente há, no Senado, sistema de custos hábil para acompanhamento da gestão. Esse dado é extraído na primeira pergunta da entrevista para traçar a orientação das perguntas que seguem.

Caso haja sistema de custos implementado, a entrevista instrui a seguir na sequência de itens (2 a 4) que remetem ao passado, isto é, perguntam como ocorreu o processo de instituição interna do SIC, quais metodologias foram utilizadas, quais dificuldades foram encontradas, se há espaço para aprimoramentos e qual foi o envolvimento de outras unidades administrativas no processo.

Porém, caso não haja tal sistema, a entrevista orienta a seguir na sequência de itens que remetem ao presente e ao futuro, em que se inquire sobre cooperação técnica com outros órgãos, percalços encontrados, as expectativas da administração e os prazos estabelecidos.

Por fim, a entrevista aponta, na última sequência de perguntas, para os trabalhos do Comitê, sendo confirmada a afirmação de que não cumpriu os objetivos traçados no APR n.º 10/2012.

### **3.4 Procedimentos técnicos**

As respostas, por meio de anotações do autor, foram transcritas da oralidade para a forma escrita. Solicitou-se permissão para registro da entrevista em áudio, porém, o respondente entendeu por bem não realizar gravação, uma vez que poderia ocasionalmente mencionar assuntos delicados à Administração.

### **3.5 Análise dos dados**

A análise dos dados parte da verificação da entrevista respondida na forma escrita, que constitui documento do autor para interpretação dos significados que tenham para os objetivos deste trabalho. A entrevista respondida na forma escrita não foi disponibilizada, porquanto pode servir de meio de identificação do respondente.



### **3.6 Aspectos espaciais e temporais**

A entrevista dirigida se desenvolveu na cidade de Brasília-DF, nas dependências do Senado Federal, aplicada pessoalmente pelo autor. A aplicação ocorreu em 18 de novembro de 2015.

## 4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISE DA ENTREVISTA DIRIGIDA

### 4.1 Interpretação dos dados da entrevista

Pelo o que se pôde inquirir do respondente, confirma-se que o Senado Federal, por hora, não dispõe de sistema de custos que gere informações hábeis à avaliação e ao acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, como propugna o §3º, art. 50 da LRF.

Espera-se o envolvimento de todas as secretarias, que são as unidades de nível estratégico da gestão no Senado Federal, no conhecimento de seus serviços, atividades e possíveis direcionadores de custo, tais como número de servidores, área, processos etc. A prestação desses dados pelas secretarias ao E-Gov da Diretoria-Geral, constituirá etapa na implementação do SIC.

Quanto a possíveis cooperações técnicas com outros órgãos, há compartilhamento de experiências com Comando da Aeronáutica na definição dos procedimentos de apuração de custos. A metodologia aplicada naquele órgão é o ABC – *Activity Based Cost* –, custos baseados nas atividades, sendo essa a tendência no Senado Federal, mas sem definição certa, por hora.

Com relação à metodologia de custeio ABC, pode-se destacar o artigo de Kaplan e Anderson (2004, p.2), um dos criadores do ABC, em que afirma:

“Os procedimentos para estimar um modelo ABC, enquanto factível em estudos-piloto iniciais, tem-se revelado **difícil e caro** para estender a sua aplicação a totalidade da empresa. Além disso, mesmo depois que o modelo inicial foi construído, a atualização das informações requer essencialmente reestimativas por meio de uma nova rodada de entrevistas e pesquisas para que possa refletir as mudanças nas operações da empresa. Consequentemente, **os modelos ABC muitas vezes não são mantidos** e rapidamente suas estimativas de custos tornan-se obsoletas.” (tradução e grifo)

Dentre os obstáculos que impedem a implantação do SIC, ou ainda, os motivos que justificam a não instituição no Senado, elencaram-se os seguintes:

- Há descompasso entre as normas internas da Casa e os sistemas informacionais, os quais não podem ser modificados, no curto prazo, para se adaptarem os normativos;

- Não há integração entre os sistemas informacionais do Senado, fato que acaba por gerar dados inconsistentes, duplicados ou incompletos.
- Carência de pessoal, em quantidade e em qualidade, para levar o projeto a diante.

Pela inquirição realizada, extrai-se também a necessidade de a gestão financeira de encontrar sistema que atenda à exigência de automatização, isto é, que demande a menor intervenção manual possível. Encarando isso como obstáculo, some-se o fato de os sistemas informatizados de pessoal e de patrimônio não serem integrados entre si e entre os sistemas orçamentários e financeiros (Siafi).

Sobre os obstáculos à não implementação do SIC, ficou demonstrado que a carência de pessoal é decisiva. Asseverou-se que, com o quadro de servidores lotados nas áreas de finanças, orçamento e contabilidade, há dificuldade de cumprir com a agenda de rotinas básicas de planejamento, empenho, liquidação e pagamento, não restando, portanto, agenda para estudar a implementação de outros sistemas como, por exemplo, o SIC.

Quanto à abrangência das atividades submetidas à apuração de custo, enfatizou-se que os custos com pessoal, que representam parcela substancial do orçamento autorizado do Senado (85%), deverão a figurar na alimentação do SIC.

Sobre o nível de detalhamento, a intenção inicial é segregar as áreas fim e administrativa para, em seguida, estender aos níveis de comando estratégico, tático e operacional, inclusive de gabinetes parlamentares e lideranças partidárias.

Explicitadas as dificuldades presentes, para dar andamento ao projeto de implementação do SIC, faz-se necessária a integração de sistemas de informação em uso na Casa, com vistas a minimizar a necessidade de prestação de relatórios por fora do sistema, ou seja, via e-mail ou memorando. Em seguida, cumpre realizar estudo sobre os métodos de custeio que mais se adequam às especificidades do Senado Federal e, por fim, promover o treinamento do pessoal de finanças que deverá operar o SIC.

Sabe-se, porém, que há firme intenção de implantar o SIC no médio prazo. O delineamento do sistema deve ocorrer em 2016, com possível funcionamento em 2017.

#### **4.1.1 Considerações adicionais do respondente**

O respondente pondera que, embora não haja estrutura de sistema que atenda com exatidão a definição de sistema de custos, o Senado dispõe de sistema de controle da

execução orçamentária e financeira, via Siafi. Além desses, os gestores financeiros do órgão utilizam ferramenta de informação produzida pela Casa pelo Prodasen para controle orçamentário das diversas unidades do organograma. Aponta que esses controles já são indicativos dos custos do órgão.

Sabendo da base legal que obriga os órgãos da Administração Pública a implementarem o SIC, o respondente afirma que a não implantação não se dá por falta de recursos orçamentários, mas por inconsistências administrativas internas.

Por fim, o gestor afirma que há intenção de implementar o SIC em 2017, mas não se pode garantir o cumprimento do prazo com razoável segurança diante dos desfalques de pessoal pelos quais a SAFIN vem passando. Segundo ele, representantes da STN, em 2014, o consultaram sobre o andamento das ações para implementação do SIC, de forma similar a entrevista realizada nesta monografia.

## 5 CONCLUSÃO

É fato sabido, e ratificado neste trabalho, que o Senado Federal não dispõe, atualmente, de sistema de informações de custos que permita avaliar e acompanhar sua gestão orçamentária, financeira e patrimonial, como mandam os diversos normativos revistos na seção 2.2 deste trabalho. Dentre eles, destaquem-se a LRF de 2000, a Lei n.º 10.180 de 2001 e a Resolução CFC n.º 1.366 de 2011, que no item 7 veicula: “O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público”.

Quando da edição do Ato do Presidente (APR) n.º 10 de 2012, pelo então presidente José Sarney, enxergou-se um movimento do Senado Federal no sentido do cumprimento dos normativos, iniciando os trabalhos pela criação de Comitê de Avaliação Interna de Custos.

Porém, revelou-se que o comitê de custos criado pelo APR n.º 10 de 2012 não apresentou os resultados esperados no desenvolvimento e implantação de estrutura de apuração e controle de custos. Após a reforma administrativa, em curso à época da edição do APR, a estrutura daria lugar ao SIC, sob avaliação da “[...]unidade administrativa incumbida da avaliação e controle de custos[...]” (Parágrafo único do art. 2º), atualmente, o E-Gov da Diretoria Geral.

Na interpretação dos dados ficam demonstrados os gargalos por que passam a área de finanças e contabilidade do Senado Federal. São problemas não só conjunturais, mas também estruturais.

Os primeiros dizem respeito à falta de pessoal qualificado para dar andamento à implementação do SIC, ou, ainda sob outra ótica, a indisponibilidade de agenda do reduzido quadro de pessoal de finanças para tratar do projeto, uma vez que devem responder prioritariamente às rotinas de execução orçamentária e financeira.

Os gargalos estruturais remetem à não integração dos sistemas de informação do Senado Federal. Caso o SIC tivesse de ser implementado imediatamente com a estrutura de TI de que dispõe no Senado, haveria a necessidade de transitar informações por fora dos sistemas, isto é, por e-mail ou memorando. Assevera-se que, independentemente da metodologia de custeio definida, o volume de informações requerido para alimentar o sistema demandaria uma infinidade de esforço administrativo não só das diversas áreas prestadoras de informação, mas principalmente da SAFIN, a quem a norma incumbe de operar o SIC.

Observa-se, portanto, falta de priorização para o cumprimento fiel aos normativos citados, pela alta gestão do Senado Federal, leia-se: a Comissão Diretora, composta pelo Presidente, 1º e 2º Vice-Presidentes, além dos 1º, 2º, 3º e 4º Secretários da Mesa do Senado Federal.

Havendo entendimento pela priorização da implantação do SIC no âmbito de Senado Federal, os gargalos estruturais e conjunturais seriam suprimidos pela determinação, ao Prodasen, para reforma ou redesenho dos sistemas informacionais internos no sentido de se aproveitarem as informações de custos que são geradas nos terminais já existentes. Quanto ao pessoal, poder-se-ia dispor do corpo acadêmico da Casa, em especial da Consultoria Legislativa, para estudo da metodologia que melhor se adequaria às especificidades do custeio do Senado Federal, por meio de projeto demandado pela Comissão Diretora.

Não obstante o relativo atraso da gestão do Senado Federal no cumprimento da legislação, sabe-se que a alta gestão do Senado se orienta por princípios de transparência e eficiência na gestão, como exposto no item 2.4.3 (Secretaria e Conselho de Transparência), sendo fator facilitador à implementação do SIC. Sabe-se também que a Casa dispõe de estrutura de desenvolvimento de TI capaz de superar os gargalos de sistema de informação para abrir caminho à implementação do SIC, como se demonstrou no item 2.4.1 (Siga Brasil).

Compreendeu-se que não há desconhecimento, por parte dos gestores de finanças do Senado, sobre a obrigatoriedade da instituição e manutenção de sistema de custos, tampouco há limitações orçamentárias impeditivas ao estabelecimento do SIC.

Apontou-se que, embora haja controles orçamentários e financeiros internos e relevante prestação de serviço de divulgação à sociedade pelo Siga Brasil, o Senado Federal carece de estrutura metodológico-conceitual de custo para subsidiar a implantação do SIC.

A despeito dos problemas apontados e da percepção de não priorização da alta administração quanto à instituição do SIC, pode-se constatar que existe uma disposição dos gestores financeiros do órgão em buscar um modelo conceitual adequado para a implementação do sistema de custos, tendo a preocupação de cumprir o artigo 50 da Lei de responsabilidade Fiscal e o artigo 5.º da Lei de acesso a Informação.

É importante destacar que existe a percepção de que o processo de implementação caminha lentamente, a despeito do que deveria ser o papel do Senado como indutor de melhores práticas no Legislativo brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Nadson Jaime Ferreira Alves. Modelo conceitual de mensuração de resultado para micro e pequenas indústrias: um enfoque em gestão econômica - GECON, Dissertação de Mestrado. São Paulo: 1997. FEA/USP

BACEN. Equipe de Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento. O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil: um estudo de caso. Brasília, 2004. Disponível em:  
[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf). Acesso em: 18 de nov. de 2012.

BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de Custos. Trad. Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 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, de 25 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto n.º 6.976, de 7 de outubro de 2009 – Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 101, de 04 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, Brasília, de 05 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 10.180, de 6 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 República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 6 de fevereiro de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 18 de novembro de 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro. Metodologia Científica. 4ª ed. São Paulo: Makron, 1996, p. 136.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 2 de dezembro de 2011.

CONORF, Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal. Manual de Treinamento SIGA Brasil. Brasília: 2008. Mimeo.

DANTAS, José Marilson Martins . Sistema de Custos para Organizações de Serviços Complexas: O caso do Setor Público. VI Congresso CONSAD de Administração Pública, Brasília, Painel 31. Paper 91, mar. 2014.

DANTAS, José Marilson Martins. Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*. Tese de doutorado em Ciências Contábeis. Brasília: UnB, 2013.

Entrevista com garantia de anonimato. [nov. 2015]. Entrevistador: Lazlo Kyoshi Sacuno Luz. Brasília, 2015. Sem arquivo sonoro, a pedido do entrevistado. A as perguntas encontram-se no Apêndice A desta monografia.



FERNANDES, Maria Sueli Arnoud. Custeio baseado em atividade aplicado à categoria de apartamentos em hotelaria, Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 2001.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; Souza, Soraia Riva Goudinho de. Como elaborar Projetos, Monografias, Dissertações e Teses: da redação científica à apresentação do texto final. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

HANSEN, Don R, MOWEN, Maryanne M. Gestão de Custos – Contabilidade e Controle. Trad. Robert Braian Taylor , São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T, FOSTER, George, DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos. Trad. Danilo A. Nogueira , São Paulo: Atlas, 1985.

JOHNSON, H. Thomas. Relevância Recuperada. São Paulo: Pioneira, 1994.

KAPLAN, Robert S, NORTON, David P. A estratégia em ação. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.

KAPPKE, Adriano Ernesto; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC): um estudo da realidade brasileira e um comparativo com o sistema adotado em Portugal. Brasília: Revista Brasileira de Contabilidade, 2013.

LEONE, George S. Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. . São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. Custos – planejamento, implantação e controle . São Paulo: Atlas, 1989.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos .6a. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MAUSS, C zar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. Gestão de custos aplicados ao setor público. Atlas, 2008.

PURPER, Rodrigo. Os métodos de custeio pleno e baseados em atividades no processo decisório de uma indústria gráfica. Monografia de gradua o em Engenharia de Produ o. Lajeado: Univates, 2013.

PETER, Maria da glória arrais. Descri o e análise do sistema de apura o de custos das institui es federais de ensino superior. Painel aprentado VIII Congresso Brasileiro de Custos – São Leopoldo, RS, Brasil.

RAUPP, Fabiano Maury. Gestão de Custos no Legislativo Municipal como instrumento de presta o de contas: Um comparativo entre o Custeio por Absor o e o Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Cadernos Gestão Pública e Cidadania, 2011.

SANTOS, Joel José. Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de deprecia o, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. São Paulo: Atlas, 2009

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelos de decisão para gestão de preço de venda, Disserta o de Mestrado. São Paulo: Disserta o de Mestrado, 1995. FEA/USP.

SENADO. Ato do Presidente n.  10, de 13 de março de 2012. Institui o Comitê de Avalia o interna de Custos, no âmbito do Senado Federal e designa servidores para sua composi o. Boletim Administrativo do Senado Federal, Brasília, DF, de 15 de março de 2012.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2006

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.  157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a cria o do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 9 de março de 2011.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n.º 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 24 de outubro de 2011.

## APÊNDICE A – Entrevista qualitativa dirigida

### ENTREVISTA DIRIGIDA APLICÁVEL A GESTORES DAS ÁREAS DE FINANÇAS, CONTABILIDADE E ORÇAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO DO SENADO FEDERAL

Esta entrevista é parte integrante do Trabalho de Conclusão de Curso do graduando Lazlo Kyoshi Sacuno Luz no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (mat. 12/0124688).

Os respondentes não serão identificados individualmente no TCC, sendo apenas destacadas e comentadas as respostas, sendo resguardo o respondente, conforme as boas práticas da pesquisa.

Dados censitário:

Cargo:

Formação de Graduação:

Maior título de pós-graduação:

Sexo: (    ) M (    ) F Faixa de Idade: Abaixo de 25 anos / Entre 25 e 30 anos / Entre 31 e 40 anos / Entre de 41 e 50 anos / Acima de 50 anos

-----  
A presente entrevista tem como objetivo coletar informações para subsidiar pesquisa sobre aplicação do comando do §3º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal pelos órgãos da Administração Pública Federal, leia-se:

*“A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”*

1. Atualmente, no âmbito do Senado, há sistema de informações de custos que atenda ao disposto no art. 50, §3º da LRF?

[    ] SIM (não responda as questões 5, 6 e 7)

[    ] NÃO (pule para questão 5)

2. Como a gestão do Senado tem operacionalizado o SIC?

2.1. Quais são as Secretarias envolvidas?

2.2. Há cooperação técnica com outros órgãos da Administração Pública? Quais?

2.3. Quais são os aplicativos utilizados na operacionalização do SIC?

3. Quais foram as dificuldades encontradas para a implantação do sistema?

3.1. A administração encontrou dificuldades para a definição dos aplicativos que atendam às especificidades do Senado Federal?

3.2. A administração encontrou dificuldades conceituais-metodológicas de definição e classificação das informações de custos?

4. Há espaço para melhorias?

4.1. Quais foram as fragilidades detectadas?

5. Como a gestão do Senado pretende implantar do SIC?

- 5.1. Quais Secretarias devem ser envolvidas?
  - 5.2. Há intenção de celebrar acordos de cooperação técnica com outros órgãos da Administração Pública para a implantação do SIC?
  - 5.3. Quais aplicativos a administração do Senado pretende escolher? (e.g.: SIC do Governo Federal / SIC por ABC aplicado pelo BACEN / SICGESP da UnB / outro)
6. Quais obstáculos impedem a implantação do sistema?
    - 6.1. A administração encontrou obstáculos para a definição dos aplicativos que atendam às especificidades do Senado Federal?
    - 6.2. A administração encontrou dificuldades conceituais-metodológicas de definição e classificação das informações de custos?
    - 6.3. A administração encontrou dificuldades de metodologia e na definição de modelo de custeio?
7. Quais devem ser os próximos passos da administração do Senado para a implementação do SIC? Quais são as expectativas?
8. O Ato do Presidente do Senado n.º 10 de 2012 cria um comitê para o desenvolvimento e a implantação do sistema de informações de custos no Senado, quanto a isso:
    - 8.1. Quais foram as conclusões dos trabalhos do comitê?
    - 8.2. Houve discussão sobre o método de custeio mais aderente às especificidades do Senado Federal (e.g.: Absorção / Variável / Total / ABC - Atividades)? Qual foi o mais indicado? Por quais razões?
    - 8.3. Houve discussão sobre a abrangência do SIC (e.g.: todo o orçamento do Senado, parte do orçamento) nos relatórios finais?
    - 8.4. Houve discussão sobre o detalhamento do SIC (e.g.: demonstrativo por Secretaria/Coordenação/Serviço ou por atuação legislativa X administrativa) nos relatórios finais?

**ANEXO 1 – APR n.º 10/2012****ATO DO PRESIDENTE Nº 10, de 2012**

Institui o Comitê de Avaliação interna de Custos, no âmbito do Senado Federal e designa servidores para sua composição.

**O PRESIDENTE DO SENADO FEDERAL**, no uso das suas atribuições,

Considerando a criação, por meio da Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, pelo Ministério da Fazenda, do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), bem como a definição das competências dos Órgão setoriais integrantes desse sistema, por meio da Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, da mesma autoridade;

Considerando a necessidade de constituição de Comitê de Avaliação Interna de Custos, com vistas a desenvolver e implementar estrutura de apuração e controle de custos no âmbito do Senado Federal, resolve:

Art. 1º Fica instituído o Comitê de Avaliação Interna de Custos no âmbito do Senado Federal com o objetivo de desenvolver e implantar uma estrutura de apuração e controle de custos em conformidade com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

Parágrafo único. O Sistema de Custos no âmbito do Senado Federal, em conformidade com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), será operacionalizado pela Secretaria de Finanças, Orçamento e Contabilidade (SAFIN).

Art. 2º Ficam designados os servidores relacionados a seguir para atuar como membros do Comitê de que trata esta Portaria, sob a presidência do primeiro, sem prejuízo de suas demais atribuições funcionais:

- I - Robson Aurélio Neri, matrícula 105070;
- II - Olivan Duarte de Almeida, matrícula 53305;
- III - Luiz Henrique de Paiva Marques, matrícula 223466;
- IV - Lucineide Soares da Silva, matrícula 53445;
- V - Antonio Lisboa de Queiroz, matrícula 225700.

Parágrafo único. O Comitê mencionado no caput será extinto na data de entrada em vigor do projeto de reforma administrativa que ora tramita (Projeto de Resolução do Senado Federal nº 96, de 2009), devendo os resultados dos seus estudos serem repassados para a unidade administrativa incumbida da avaliação e controle de custos a ser criada pela norma resultante do citado projeto.

Art. 3º Este Ato entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, 13 de março de 2012. Senador **José Sarney**, Presidente do Senado Federal.

Publicado no BAP 4934, de 15/03/2012