

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

Isolda Lima Gomes das Neves

**Sistema de Custos: uma análise do processo de implementação na Justiça Federal**

BRASÍLIA,  
2018

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

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

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Isolda Lima Gomes das Neves

**Sistema de Custos: uma análise do processo de implementação na Justiça 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,  
2018

Isolda Lima Gomes das Neves

**Sistema de Custos: uma análise do processo de implementação na Justiça 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, 13 de junho de 2018.

**Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Universidade de Brasília - UnB

---

Prof. Me. Elivânio Geraldo de Andrade

Universidade de Brasília - UnB

Neves, Isolda Lima Gomes das.

Sistema de Custos: uma análise do processo de implementação na Justiça Federal. Isolda Lima Gomes das Neves – Brasília, 2018. 47 p.

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

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) –  
Universidade de Brasília, 2018/01.

Bibliografia.

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia. 4. Análise e  
Interpretação dos Dados. 5. Considerações Finais. I Anexos

A Deus.

A minha família.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus que sempre esteve comigo nos meus piores momentos e nunca me deixou desistir dos meus sonhos.

Aos meus pais por sempre me incentivarem a estudar e buscar meus objetivos.

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas por me apresentar este tema, pela disponibilidade e vontade de me ajudar no roteiro e desenvolvimento deste trabalho e pelo acompanhamento e orientação durante a realização deste.

A Universidade de Brasília por me proporcionar boas experiências acadêmicas.

Aos meus amigos pelos momentos de descontração e apoio.

“Antes de ser um excelente profissional, seja um excelente ser humano.”

(Autor desconhecido)

## **Sistema de Custos: uma análise do processo de implementação na Justiça Federal**

### **RESUMO**

O Sistema de Custos é um instrumento importante na geração de informações para a tomada de decisão dos gestores públicos, uma vez que este proporciona informações gerenciais que possibilitam uma melhor aplicação do orçamento público. A apuração de custos deve ser feita de forma a evidenciar a eficiência e a eficácia na utilização dos recursos. A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu § 3º, Art. 50 institui que a Administração pública deverá manter sistema de custos que permita o acompanhamento e avaliação da gestão dos recursos públicos. Com o objetivo de verificar se já se encontra implementado um sistema de custos na Justiça Federal, que atenda o estipulado na LRF, foi feita uma pesquisa qualitativa com levantamento de dados por meio de questionário. Os resultados evidenciaram que nenhum órgão da Justiça Federal possui um sistema próprio de custos. Alguns dos tribunais estão implementando o projeto da Secretaria do Tesouro Nacional, para inserirem dados de custos no SIAFI. Apenas o Tribunal Federal da 5º região está desenvolvendo o próprio sistema.

**Palavras-Chave:** Sistema de Custos. Setor Público. Lei de Responsabilidade Fiscal. Justiça Federal.

## **LISTAS**

### **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Evolução dos modelos conceituais e operacionais de custos aplicados ao setor público no Brasil.....	19
Figura 2 – Integração da base de dados do SIAFI/SIAPE/SIORG/SIOP com o SIC.....	23
Figura 3 – Representação do ambiente operacional do sistema de custo aplicado ao setor público.....	25
Figura 4 – Composição da Justiça Feral.....	26

### **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Sistemas de Custos.....	32
Gráfico 2 – Percepção sobre sistema de custos.....	35
Gráfico 3 – Percepção sobre informação de custos.....	35

### **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Órgãos utilizados na pesquisa.....	29
---	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BI – *Business Intelligence*

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CJF – Conselho da Justiça Federal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

IFAC – *International Accounting Standards*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

RCASP – Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público

RECASP – Repositório dos Relatórios de Custos aplicados ao Setor Público

SGO – Subsecretaria de Orçamento e Finanças

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

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

SICSP – Sistema de Informações de Custos no Setor Público

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SIORG – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TFR – Tribunal Federal de Recursos

TRF – Tribunal Regional Federal

UnB – Universidade de Brasília

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
1.1 Justificativa.....	13
1.2 Problema.....	14
1.3 Objetivo geral.....	14
1.3.1 Objetivos específicos.....	14
<b>2 ARCABOUÇO TEÓRICO.....</b>	<b>15</b>
2.1 Legislação e Normas aplicadas a custo no Setor Público.....	15
2.2 Conceitos gerais de custos.....	17
2.2.1 Conceitos de custos aplicados ao Setor Público.....	18
2.3 NBC T 16.11.....	19
2.3.1 Sistema de acumulação.....	20
2.3.2 Sistema de custeio.....	21
2.3.3 Método de custeio.....	21
2.4 SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.....	22
2.5 Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público – SICGESP.....	23
2.6 Breve histórico da Justiça Federal.....	25
2.6.1 Composição da Justiça Federal.....	26
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>28</b>
3.1 Procedimentos técnicos de coleta de dados.....	28
3.1.1 Entrevista .....	28
3.1.2 Questionário.....	28
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....</b>	<b>30</b>
4.1 Análise das respostas do questionário.....	30
4.1.1 Análise das respostas obtidas por meio da ouvidoria.....	32
4.2 Análise da percepção dos servidores acerca da Informação e Sistema de Custos.....	34
4.3 Avaliação global das informações.....	36
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>38</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>40</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>43</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com a crescente demanda da sociedade por serviços públicos e o aumento dos gastos com esses serviços, é necessário uma ferramenta que auxilie os gestores na melhor aplicação dos recursos públicos.

O Sistema de Custos é um instrumento importante na geração de informações para a tomada de decisão dos gestores públicos, uma vez que este proporciona informações gerenciais que possibilitam uma melhor aplicação do orçamento público. A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu § 3º, Art. 50 dispõe que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Dessa forma, a apuração de custos deve ser feita de forma a evidenciar a eficiência e a eficácia na utilização dos recursos públicos.

A apuração de custos pode ser também um mecanismo de governança, na medida em que permite que os órgãos públicos prestem contas de forma mais transparente, à sociedade e aos órgãos fiscalizadores, em contrapartida aumenta o controle social exercido pela sociedade. Transparência e prestação de contas fazem parte dos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas. (IFAC, 2001 TCU 2º versão).

Segundo Alonso (1999, p. 45),

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

Diante do exposto, esta pesquisa tem o objetivo de verificar se o sistema de custos já se encontra implementado nos órgãos da Justiça Federal, determinando a sua fase de implementação e se o modelo de sistema atende o Art. 50 § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 1.1 Justificativa

Diante do atual cenário econômico que o Brasil vem enfrentando, com a escassez de recursos e a necessidade de um controle mais rigoroso dos gastos, faz-se necessário a utilização de instrumentos que apoiem a gestão propiciando informações relevantes para a tomada de decisão e racionalização dos recursos públicos.

A resolução do Conselho Nacional de Justiça (CJN) de nº 102 de 15 de novembro de 2009 é o instrumento normativo que dispõe sobre a regulamentação da publicação de informações referentes à gestão orçamentária e financeira, aos quadros de pessoal e respectivas estruturas remuneratórias do judiciário. A Resolução considera que a padronização da apresentação das informações referentes à gestão orçamentária e financeira dos tribunais e conselhos permitirá a construção de indicadores de eficiência e mecanismos de comparação entre os órgãos jurisdicionados.

Diante desse contexto esta pesquisa justifica-se pela necessidade dos órgãos públicos cumprirem o comando do § 3º, Art. 50 da LRF. É pertinente investigar se a Justiça Federal possui um sistema de custos que atende a legislação ou alguma iniciativa para a implementação do mesmo. Tendo em vista ser um conjunto de órgãos que vem ganhando visibilidade nos últimos anos por suas ações notórias e que movimentam uma parcela significativa de recursos públicos.

## **1.1 Problema**

A pesquisa foi desenvolvida buscando responder o seguinte questionamento: A Justiça Federal possui um sistema de custos que atende o determinado no § 3º do Art. 50º da LRF?

## **1.3 Objetivo geral**

Investigar quais os desafios para a Justiça Federal implementar sistema de custos, e a percepção dos servidores responsáveis sobre a importância do sistema.

### ***1.3.1 Objetivos específicos***

- a) Descrever a legislação relacionada ao tema.
- b) Fazer pesquisa bibliográfica acerca do tema custos aplicado ao setor público.
- c) Percepção dos atores envolvidos na implementação do sistema de custos da Justiça Federal.
- d) Verificar qual estágio se encontra o processo de implementação do modelo de Sistema de Custos na Justiça Federal.

## 2 ARCABOUÇO TEÓRICO

A Contabilidade de Custos tem o papel de gerar informações para os diversos níveis gerenciais, ela serve auxiliar o administrador no planejamento, controle, tomada de decisão entre outras aplicações.

A informação de custos também tem a função de subsidiar informações para os administradores públicos. A mensuração e a evidenciação de custos geram informações necessárias à tomada de decisões, auxilia na criação de indicadores que poderão apontar o grau de eficiência da gestão do gasto público, além de facilitar a prestação de contas e servir como instrumento de controle social. Desde a publicação da LRF (art. 50, §3º) as instituições públicas estão obrigadas a instituírem e manterem sistema de custos.

Citado por Silva, Guimarães (2001, p. 35) destaca:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

### 2.1 Legislação e Normas aplicadas a custo no Setor Público

O primeiro dispositivo legal a indicar a necessidade de apuração de custos no Brasil foi a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que normatiza os procedimentos orçamentários, o dispositivo legal indica à necessidade de controle de custos, porém, limitando o acompanhamento à área industrial. O Art. 99 assim dispõe:

**Os serviços públicos industriais**, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. (Grifo nosso).

Houve uma evolução na legislação, as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, podendo auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão. O Decreto nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, Art. 79 destaca “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”.

Em 23 de dezembro de 1986 foi publicado o Decreto nº 93.872, onde os parágrafos § 1º e § 2º do Art. 137 detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos, por projetos e atividades, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração:

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

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

Um dos marcos mais importante no processo de regulamentação de custos foi a Lei Complementar de nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. O § 3º Art. 50 define “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”.

A Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, em seu Art. 15, V, reafirma a necessidade do Sistema de Contabilidade Federal apurar custos e concedeu a Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar custos na Administração Pública Federal.

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

V – Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão nº 1.078/2004, determinou que fossem adotadas providências para que a Administração Pública Federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que cumpra a o disposto na LRF e na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2004.

Em 09 de março de 2011 foi implementado por meio da Portaria nº 157 o Sistema de Custos do Governo Federal:

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.

Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Art. 3º Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:

I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e

II - os órgãos setoriais.

A Portaria STN nº 716 de 24 de outubro de 2011 disciplina as competências dos órgãos centrais e setoriais do Sistema de Informações de Custo (SIC).

Em 25 de novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução nº 1.366/11, aprovou a NBC T 16.11 (Normas Brasileiras de Contabilidade), com o objetivo de regulamentar a apuração de custos.

## 2.2 Conceitos gerais de custos

Para compreender o sistema de custos é importante conhecer o conceito aplicado. A literatura apresenta diversas definições, a maioria dos autores colocam custos como “sacrifício de recursos”. O setor privado já tem adotados as seguintes definições:

Segundo Martins (2009, p. 25) custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Para Maher (2001, p. 64) custo é “Um sacrifício de recursos.”.

Já Souza e Diehl (2009, p. 10) definem custos como “parte do processo que se agrega ao produto. É a parcela do esforço produzido que é transferida ao produto.”.

Para Megliorini (2007, p. 7) custos “correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas, isto é para gerar a receita”.

Na visão de Silva (2007, p. 27) a palavra custo “está ligada à mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito.”.

Horngren, Foster e Datar (2012, p. 26) definem custos como “recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico.”.

De acordo com Dubois, Kuípa e Souza (2009) custo é “todo gasto que representa a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens e serviços.”.

Bruni e Famá (2009, p. 23) definem custos como “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.”.

Essas definições já estão de uma forma geral, consolidadas no espaço acadêmico ao longo do tempo. Com relação ao setor público essa realidade ainda não existe. A consolidação de cultura de custos ainda é um desafio para pesquisa aplicada no Brasil e no Exterior.

Machado e Holanda (2010) afirmam que há uma dificuldade na aplicação desses conceitos na análise dos gastos no setor público. No setor público as despesas orçamentárias têm um ciclo diferente do ciclo da contabilidade empresarial. O ciclo das despesas passa pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento.

Já Dantas (2013, p. 26) afirma que:

A demora em atender a legislação na implementação de sistema de custo no setor público poderia ser relacionado com a inexistência ou fragilidade de uma base teórica que possa ser adaptada aos aspectos específicos do processo produtivo do

setor público, ou das restrições legais na organização das informações financeiras do setor público.

### ***2.2.1 Conceitos de custos aplicados ao Setor Público***

A literatura, nacional e internacional, ainda não possui discutido e consolidado conceito de custos voltado para setor público, de acordo com o artigo desenvolvido por Padrones e Silva (2015) que explorou a produção científica relativa a custos no setor público nas dissertações e teses defendidas nas universidades federais brasileiras no período de 2008 a 2014.

Os resultados do artigo de Padrones e Silva (2015) apontaram que entre 51 dissertações e teses defendidas apenas 4% representavam o tema Custos. Com o tema Custos na Administração Pública foram defendidos apenas uma tese na UnB e uma dissertação na UFRJ. A pesquisa foi desenvolvida pelo Professor Doutor na sua tese de doutorado na pós-graduação da UnB José Marilson Martins Dantas em 2013.

Citado por Dantas (2013), o IFAC (2000, p. 5) diz que “apesar de existirem grandes semelhanças entre o setor público e privado, uma série de questões de contabilidade de custos governamentais ainda não foram tratadas de forma abrangente na literatura existente.”.

É fundamental que as entidades governamentais conheçam o conceito de custos para que seja possível identificar os recursos empregados em determinado objeto ou serviço. O conceito de custo no setor público deve ser abordado de maneira mais ampla em relação à área privada, pois a contabilidade pública envolve critérios que diferem da contabilidade empresarial.

Custo voltado ao setor público pode ser definido segundo Dantas (2013, p. 27) como:

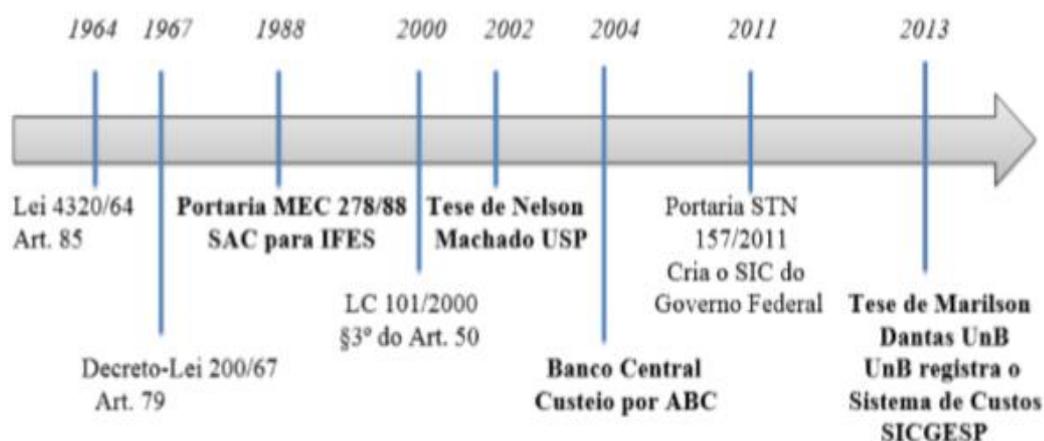
O valor pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante dos valores da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens e serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual o bem ou serviço foi adquirido, como o incorrido no processo interno da entidade para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno;

Elias (2018, p. 53) também cita o conceito definido por Dantas (2013) onde custo é o “Sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público”.

A NBC T 16.11 define custos como “gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.”.

A figura abaixo mostra a evolução dos modelos conceituais de acordo com a normatização.

Figura 1: Evolução dos modelos conceituais e operacionais de custos aplicados ao setor público no Brasil.



Fonte: Sacuno Luz (2015)

A ouvidoria do Tribunal de Contas da União informou que no momento ainda não dispõe de nenhum estudo sobre o conceito de custo aplicado ao setor público.

A tese de Nelson Machado (2002), também não apresenta uma definição sobre o conceito de custo aplicado ao setor público.

### 2.3 NBC T 16.11

Segundo a NBC T 16.11 o Sistema de Informação de Custo do Setor Público (SICSP) é obrigatório em todas as entidades do setor público e deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Os objetivos do SICSP são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Para que esses objetivos sejam atingidos, o SICSP deve utilizar conceito adequado e abordagem tecnológica apropriada que permita a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades fins ou administrativas do setor público.

Machado (2002, p. 146) propõe um sistema de custos cujo objetivo é “prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados”.

Um sistema de custo é formado por três elementos: Sistema de acumulação, Sistema de custeio e Método de Custeio.

### **2.3.1 Sistema de acumulação**

O Sistema de acumulação, segundo a NBC T 16.11:

Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Já Dantas (2013, p. 64) define sistema de acumulação de custos como “o princípio norteador que orienta o tratamento a ser dado à informação de custos, refletindo o reconhecimento das características do processo produtivo e sua forma de financiamento.”.

A NBC T 16.11 define ordem de serviço ou produção como “o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.” Acumulação de forma contínua “é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.”.

Para Machado (2002, p.158) no setor público devido à administração prestar serviços à sociedade de forma contínua como, ensino, segurança, assistência, defesa nacional, entre outros, seria adequado à utilização de um sistema de acumulação de custos por processo. Nesse caso os custos desses serviços devem ser acumulados por um determinado período, sendo os custos unitários desses serviços apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período, ao final do período contábil as contas que acumulam custos são encerradas.

Já Dantas (2013) buscando definir um sistema de acumulação que reflita o processo de organização e financiamento do setor público enfatizando o processo de *accountability*, define o sistema de acumulação por responsabilização para ser adotado no setor público.

O sistema de acumulação com base na responsabilização é definido como a forma de reconhecer a responsabilidade pela decisão de sacrificar um ativo. Esse sistema de acumulação possibilita materializar no modelo conceitual de custos a essência de funcionamento e financiamento do setor público em todos os níveis, estrutura e forma de organização. (DANTAS, 2013 p. 125)

### 2.3.2 Sistema de custeio

O Sistema de custeio está associado,

ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. (NBC T 16.11).

Dantas (201, p. 69) define Sistema de custeio como “o critério de avaliação da unidade de medida que valoriza as variáveis que compõem o custo.”

Para Machado e Holanda (2010, p. 810):

O sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico é elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão. O ideal é que se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados pelo setor público; no entanto, isso não é praticável no início do processo de implantação de custos, mas um ideal a ser perseguido. É importante, todavia, que o sistema de informação de custo crie condições de especificar, no custo orçado, quando se trata de padrão ou de mera estimativa.

Dantas (2013) estabelece o custo histórico como a unidade de medida do sistema de informação de custos aplicado ao setor público, tendo como referência a base de informação dos sistemas estruturantes.

### 2.3.3 Método de custeio

Segundo a NBC T 16.11, método de custeio se refere “ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado.” A norma ainda apresenta os principais métodos de custeio: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

**Custeio direto** - é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

**Custeio variável** - que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

**Custeio por absorção** - que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

**Custeio por atividade** - que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

(grifo nosso)

Machado e Holanda (2010) afirmam que não é fácil escolher um método de custeio, existem defensores para quase todos os métodos e no setor público não há uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio.

Machado (2002, p. 148) propõe que no serviço público seja utilizado o método de custeio direto, alocando os custos fixos e variáveis diretamente aos objetos de custos sem necessidade de rateio ou apropriação, permitindo analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade. Ainda, este método estaria “entranhado no sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos”.

Dantas (2013) entende que o setor público necessita de um método de custeio que respeite a forma de organização e o processo de financiamento. Apoiado nesse pensamento ele define a controlabilidade como método de custeio adequado ao setor público.

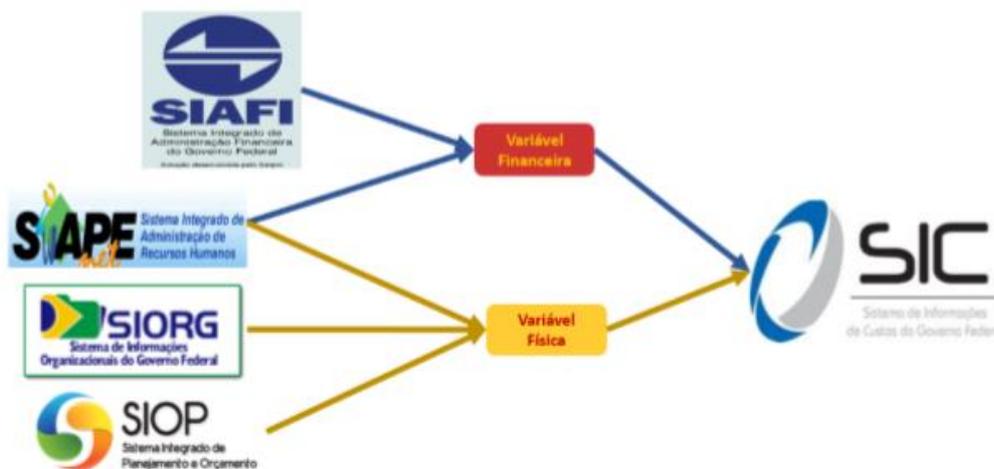
“A Controlabilidade é o método de custeio aplicado ao setor público que pode ser definido como o processo de associação dos custos com base no exercício do controle, que advém da autoridade natural ou delegada.” (DANTAS 2013, p.130).

#### **2.4 SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**

Segundo o sítio da Secretaria do Tesouro Nacional o SIC foi criado por meio da Portaria nº 157 de 9 de março de 2011. E tem como objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais para uma aplicação eficiente do gasto público, atendendo ao § 3º Art. 50 da LRF.

Para a geração de informações o SIC utiliza a extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, SIORG, SIAFI, SIAPE e SIGplan.

Figura 2: Integração da base de dados do SIAFI/SIAPE/SIORG/SIOP com o SIC



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Segundo o Manual de Custos do Governo Federal (2017) o SIC abrange os órgãos da administração direta e indireta, do governo federal, que estão integrados ao SIAPE e ao SIORG. Os órgãos militares do Poder Executivo e os demais órgãos pertencentes aos Poderes Legislativo e Judiciário dependem de integração de base de dados referente aos custos de pessoal e de sua estrutura organizacional.

## 2.5 Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público – SICGESP

A gestão e governança pública foi objeto da pesquisa do professor Doutor José Marilson Martins Dantas em sua tese de doutorado sob o título “UM MODELO DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO SOB A VISÃO DA ACCOUNTABILITY”. Na tese o pesquisador apresenta um modelo conceitual de sistema de gestão de custos adequado às necessidades do setor público. A pesquisa desenvolveu dois *softwares* o Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público (SICGESP) e o Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público (RECASP) desenvolvido sob o banco de dados MYSQL e POSTGREE.

O modelo teórico/conceitual proposto por Dantas (2013) parte da proposição que a informação de custos do setor público deve ter como característica fundamental a fidedignidade e a comparabilidade. A comparabilidade no sentido de oferecer ao gestor público a possibilidade de tomar a melhor decisão possível na utilização dos recursos públicos, fortalecendo o processo de *accountability*.

Elias (2018, p. 53) afirma em sua tese que o modelo proposto por Dantas “trata-se de um instrumento de suporte para a *accountability*, esta melhoria no setor público significa maior transparência e possibilita a instrumentalização do controle social.”.

Ferreira (2017, p. 32) também fala do SICGESP em sua tese,

O intuito principal do projeto é disseminar a cultura de custos a todos os municípios brasileiros, onde o Departamento de Contabilidade da UnB irá dar apoio no processo de implementação aos órgãos que se manifestarem interessados em contribuir com esse processo, especialmente aqueles que possam induzir o comportamento dos demais órgãos públicos.

O SICGESP tem como referência a concordância de três modelos envolvidos no processo de modelagem do sistema, sendo composto pelo modelo legal, conceitual e operacional.

Dantas (2013) detalha o modelo operacional em quatro camadas de operação:

**Interoperabilidade semântica:** é a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes de governo e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e aplicação da conceituação semântica;

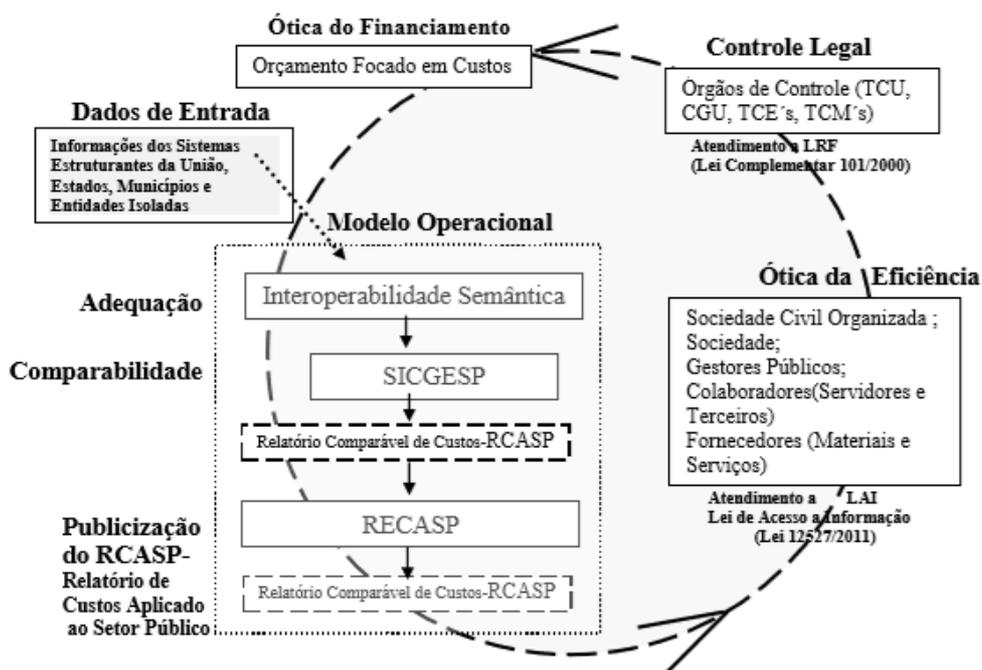
**SICGESP:** é o modelo operacional de *Infrasisig* de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica, e aplica o modelo teórico/conceitual gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público - RCASP;

**RCASP:** é a instrumentalização da informação de custos comparável definidas no modelo teórico/conceitual, materializando-se no RCASP-Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público;

**RECASP** – É a parte do modelo operacional do *Infrasisig* responsável pela divulgação e da consolidação da informação de custos comparável do RCASP.

O Sistema de custos e governança materializado nos sistemas SICGESP e RECASP pode ser representado da seguinte forma:

Figura 3: Representação do ambiente operacional do sistema de custo aplicado ao setor público.



Fonte: (DANTAS, 2013)

## 2.6 Breve histórico da Justiça Federal

Conforme consta do sítio da internet do Tribunal Regional Federal da 1<sup>o</sup> Região, a Justiça Federal brasileira foi criada em 1890 por meio do Decreto 848 de 11 de outubro, um ano após a Proclamação da República. A Justiça Federal era composta pelo Supremo Tribunal Federal, cada estado da Federação e o Distrito Federal contavam com uma Seção Judicial e um juiz.

A Constituição de 1934 manteve a Justiça Federal, mas foi extinta em 1937 pela Constituição do Estado Novo. A Constituição de 1946 recriou a segunda instância da Justiça Federal com a criação do Tribunal Federal de Recursos – TFR.

Na vigência do regime militar o Ato Constitucional 2, de 27 de outubro de 1965, recriou a Justiça Federal de primeira instância na figura dos juízes federais.

Com a promulgação da Constituição de 1988, foram instituídos os Tribunais Regionais Federais – TRFs, com o objetivo de substituir e regionalizar a jurisdição do extinto TFR. Em sequência, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (art. 27, § 6<sup>o</sup>) criou os cinco TRFs e estabeleceu o prazo de seis meses para a instalação de cada um deles.

Os Tribunais Regionais Federais foram inaugurados simultaneamente, com suas sedes em São Paulo, Brasília, Rio de Janeiro, Porto Alegre e Recife no dia 30 de março de 1989, e tiveram suas composições iniciais previstas na lei nº 7.727, de 1989.

### 2.6.1 Composição da Justiça Federal

Figura 4: Composição da Justiça Federal



Fonte: Portal do Conselho da Justiça Federal

Conforme consta do sítio do CJF na Internet, o Conselho da Justiça Federal é o órgão central das atividades sistêmicas da Justiça Federal, cabendo-lhe a supervisão administrativa e orçamentária, com poderes correccionais, cujas decisões possuem caráter vinculante, ou seja, são de observância obrigatória por todas as unidades da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, conforme estabelece o art. 105, parágrafo único, inc. II, da Constituição Federal e no art. 3º da Lei n. 11.798/2008.

Para atender a constituição, o TRF editou a Resolução 1, de 06/10/1988, e fixou as sedes e a jurisdição dos TRFs.

- **Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1)** – possui sede em Brasília e jurisdição no Distrito Federal e nos estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins.
- **Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2)** – possui sede no Rio de Janeiro e jurisdição nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo.

- **Tribunal Regional Federal da 3º Região (TRF3)** – possui sede em São Paulo, com jurisdição sobre os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul;
- **Tribunal Regional Federal da 4º Região (TRF4)** – possui sede em Porto Alegre, tem jurisdição nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná.
- **Tribunal Regional Federal da 5º Região (TRF5)** - com sede no Recife, com jurisdição sobre os Estados de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Esta pesquisa em relação à abordagem se caracteriza como qualitativa, conforme Godoy (1995, p.58) a pesquisa qualitativa,

Parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

Para a coleta de informação foram utilizados como estratégia de pesquisa a entrevista não estruturada e o questionário, que segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 178 e 184) “entrevista é um encontro entre duas pessoas, afim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante conversação de natureza profissional.” e “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador.”.

Em relação aos objetivos esta pesquisa é exploratória, pois, conforme Gil (2010, p. 27) “têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.”.

#### **3.1 Procedimentos técnicos de coleta de dados**

##### ***3.1.1 Entrevista***

Em relação aos procedimentos técnicos, primeiramente foi realizado uma entrevista não estruturada no dia 07 de maio de 2018 no setor responsável por custos do TRF1, durante a entrevista foi aplicado ao servidor responsável pergunta relacionada ao objeto da pesquisa. Para viabilizar a pesquisa posteriormente, o mesmo questionamento foi enviado em forma de pergunta aberta ao Conselho da Justiça Federal e aos outros Tribunais Federais por meio da ouvidoria.

Apesar de a entrevista ser direcionada a apenas um respondente, esse fato se deve ao universo de respondentes serem apenas de seis.

##### ***3.1.2 Questionário***

Após receber as respostas dos Tribunais e do Conselho, foi realizada uma pesquisa de levantamento por meio de um questionário online. O questionário foi elaborado utilizando o Google Docs e é formado por questões contendo respostas das seguintes opções: respostas múltiplas, perguntas abertas e escala Likert.

Segundo Cooper (2003, p.201) a escala de Likert,

é a variação mais frequente usada da escala de classificação somatória. As escalas somatória consistem de afirmações que expressam atitudes favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto de interesse. Pede-se ao respondente que concorde ou discorde de cada afirmação.

Para verificar possíveis falhas, foi feito um pré-teste do questionário que foi enviado por e-mail a um servidor da divisão de patrimônio do TRF1. Apesar de ser testado apenas com um servidor, esse fato se deve ao universo de respondentes serem apenas de seis.

A partir do dia 17 de maio de 2018 o link do questionário online foi enviado para o CJF e para todos os Tribunais Federais por meio da ouvidoria. Até o dia 08 de junho de 2018 foi levantado que dos seis órgãos que foi enviado o questionário, obteve-se resposta de apenas três.

O quadro abaixo apresenta a relação dos órgãos utilizados na pesquisa de questionário, que foi respondido pelo servidor responsável pela área de custos.

Tabela1: Órgãos utilizados na pesquisa.

<b>ÓRGÃO</b>	<b>SETOR RESPONSÁVEL</b>
CJF	SUBSECRETARIA DE PROGRAMACAO ORCAMENTARIA E FINANCEIRA
TRF1	SEÇÃO DE ANÁLISE DE CUSTOS
TRF2	ASSESSORIA JURÍDICA CONTÁBIL E DE CONFORMIDADE/SG
TRF3	SECRETARIA DE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E FINANÇAS
TRF4	DIVISÃO DE PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
TRF5	SUBSECRETARIA DE ORÇAMENTO E FINANÇAS

Fonte: Elaboração própria.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Para a análise dos dados foi feito o levantamento das respostas recebidas pela ouvidoria e do questionário online. Apenas os TRF1, TRF4 e TR5 responderam o questionário, as respostas foram complementadas pelas informações prestadas pela ouvidoria, e o TRF1 pela entrevista. Também foram analisadas as respostas recebidas por meio da ouvidoria, dos outros órgãos que não responderam ao questionário sendo eles o CJF, TRF2 e TRF3.

As questões de nº 1, 3 e 8 foram do tipo múltipla escolha. As questões 2, 4, 5, e 6 foram do tipo abertas.

Foi criado um tópico específico para analisar a questão 7 do questionário sobre a percepção dos gestores acerca da informação e sistema de custos, utilizou-se a Escala Likert e os resultados foram apresentados em forma de gráfico.

### 4.1 Análise das respostas do questionário

O questionário foi respondido pelos gestores responsável pela área de custos dos respectivos tribunais, especificamente o Tribunal Regional Federal da 1ª. Região - TRF1, Tribunal Regional Federal da 4ª. Região - TRF4 e o Tribunal Regional Federal da 5ª. Região - TRF5.

#### **1. O CJF/TRF possui um Sistema de Custos que atenda ao § 3º do art. 50 da LRF?**

A questão de número 1 foi do tipo múltipla escolha entre: sim, não e não sei. Dos três respondentes, apenas o TRF4 confirmou que possui um sistema de custos. Os outros dois tribunais responderam que não possuem sistema de custos.

#### **2. Existe alguma orientação no CJF/TRF para se fazer cumprir o § 3º do art. 50 da LRF? (em caso afirmativo, citar orientação).**

Segundo o TRF1 a orientação é tomar conhecimento de todas as informações relacionadas ao sistema de custos do governo federal. O TRF4 está acompanhando a orientação procedente da Secretaria do Tesouro Nacional. O TRF5 informou desconhecer as orientações.

### **3. Há intenção de celebrar acordos de cooperação técnica com outros órgãos para a implementação do Sistema de Custos?**

A questão de nº 3 foi do tipo múltipla escolha entre: sim, não e não sei. Apenas o TRF1 confirmou a intenção de celebrar acordos com outros órgãos. Os TRF4 e TRF5 disseram não ter interesse.

### **4. Quais seriam os possíveis empecilhos ou dificuldades para a implementação de um Sistema de Custos?**

O TRF1 respondeu que as dificuldades estão na falta de um sistema informatizado adequado e pessoal disponível no setor de informática, e ainda a falta de priorização por parte dos gestores e de sistemas que precisam ser alterados para gerar informação de custos.

O TRF4 respondeu que o sistema de custos já se encontra em fase de implementação nos moldes estabelecidos pela Secretária do Tesouro Nacional. Para a implementação de um sistema paralelo ou com fins gerenciais, as dificuldades maiores seriam com relação ao investimento e tecnologia necessária, assim como a capacidade atual da instituição no aumento de mão de obra técnica especializada para o necessário acompanhamento e análises dos dados.

Já o TRF5 respondeu que não existe nenhuma dificuldade. Atualmente, o TRF5 está desenvolvendo, através da sua área de Tecnologia da Informação, um sistema de Gestão Orçamentária que irá possibilitar a alocação das despesas por centro de custos.

### **5. Quais os próximos passos para a implementação do Sistema de Custos?**

O TRF1 respondeu que está aguardando orientação da administração superior do tribunal. O TRF4 está seguindo o cronograma de implantação de acordo com o orientado pela Secretaria do Tesouro nacional. O TRF5 está aguardando a conclusão do sistema de Gestão Orçamentária que se encontra em desenvolvimento.

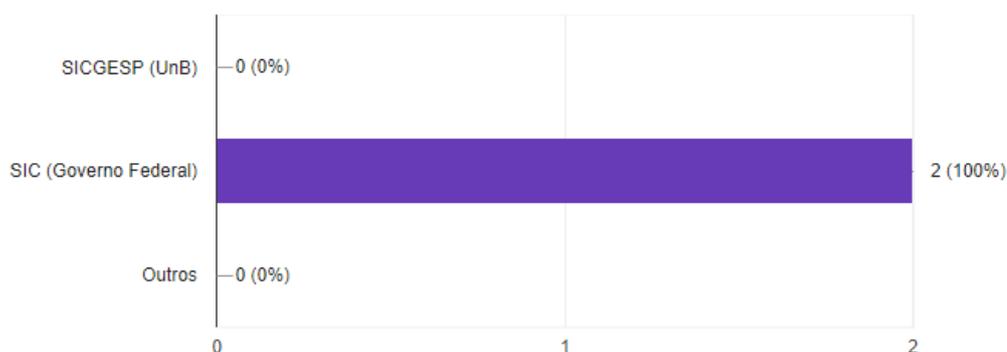
### **6. Existe alguma iniciativa do órgão ou algum setor responsável pela implementação do Sistema de Custos?**

O TRF1 criou a Seção de Análise de Custos/Divisão de Contabilidade, mas no momento fazem apenas análises com relatórios no Excel, manipuladas manualmente. O TRF4 está seguindo as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional. O TRF5 está desenvolvendo, através da sua área de Tecnologia da Informação, um sistema de Gestão Orçamentária que irá possibilitar a alocação das despesas por centro de custos.

## 8. Você tem conhecimento de algum dos sistemas listados abaixo?

Essa questão foi do tipo múltipla escolha entre os sistemas: SICGESP (UnB), SIC (Governo Federal) e Outros. Os TRF1 e TRF4 afirmaram conhecer o SIC, o TRF5 não respondeu.

Gráfico 1: Sistemas de Custos



Fonte: Elaborado pelo autor.

### 4.1.1 Análise das respostas obtidas por meio da ouvidoria

As informações sobre os órgãos que não responderam ao questionário, CJF, TRF2 e TRF3, foram obtidas por meio da ouvidoria. Para complementar os dados foram utilizadas também as informações prestadas pelos TRF4 e TRF5.

**CJF** – o Conselho da Justiça Federal informou que possui uma Seção de Orientação Contábil e de Custos cuja atribuição é promover as ações descritas na LRF. No entanto, há uma proposta em tramitação na Casa para criação de um setor específico voltado somente às atividades relativas à avaliação e orientação de custos no âmbito da Justiça Federal.

**TRF2** – questionado sobre sistema de custos, informaram que no âmbito da Justiça Federal, até o presente momento, não houve orientação do Conselho da Justiça Federal no que diz respeito à implementação do sistema. Tal orientação torna-se necessária considerando que o Conselho da Justiça Federal é o órgão central do sistema responsável pela supervisão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo grau cujas decisões têm caráter vinculante, conforme a Constituição Federal/88.

Existe orientação interna, divulgada no TRF2 e respectivas Seções Judiciárias, noticiando o andamento do projeto de implantação do sistema de custos pela Secretaria do

Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade pública, especificamente do projeto “Detacustos para todos”, conforme TRF2-MRU- 2017/00075, que trata da utilização, no SIAFI, da Aba centro de custos quando da realização dos registros contábeis no SIAFI, para todas as Unidades Gestoras pertencentes ao orçamento fiscal e da seguridade social, mesmo para as Unidades Gestoras que não utilizam centro de custos.

Tal procedimento passou a ser adotado em abril/2018. O tribunal está acompanhando o projeto de implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal que está sendo desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional, entretanto, considerando que a adesão ao SIC é facultativa e deve ser realizada pelo órgão central do poder judiciário, estão aguardando orientação do Conselho da Justiça Federal no que tange a definição de uma modelagem própria para as Unidades Gestoras da Justiça Federal.

Com relação à definição ou conceito de “DETACUSTOS” não foi encontrado nesta pesquisa qualquer referência no site da Secretaria do Tesouro Nacional - STN ou em qualquer outra base nos sites de busca na internet, dificultando o entendimento e explicação da sua base conceitual.

**TRF3** - informou que a Secretaria do Tesouro Nacional está em fase final de implementação do projeto para que todas as Unidades Gestoras pertencentes ao orçamento fiscal e seguridade social, passem a inserir dados de custos no SIAFI, tendo sido iniciado a partir de abril de 2018.

**TRF4** – a ouvidoria informou que o tribunal não possui um sistema de custos próprio ou em desenvolvimento. Eles esclareceram que medidas desta natureza via de regra não tem origem em iniciativa do Tribunal, mas sim dos conselhos superiores que estabelecem procedimentos e normas de padronização do funcionamento administrativo e financeiro dos órgãos da Justiça Federal e do Poder Judiciário como um todo, no caso o Conselho da Justiça Federal e Conselho Nacional de Justiça, respectivamente.

Entretanto, foi recentemente implantado, no último mês de abril, de acordo com as orientações precedentes da Coordenação de Informação Fiscal e de Custos da Secretaria do Tesouro Nacional, a utilização de centro de custos via procedimentos de registro dos dados através dos documentos de contabilização no (SIAFI) e que passarão a alimentar o "Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - SIORG", sob a gestão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Segundo informado tal medida tornou-se a partir de então de uso obrigatório por todas as Unidades Gestoras do orçamento fiscal e da seguridade social no âmbito do Governo Federal e certamente, entre outras questões de natureza gerencial e estratégica, atenderá ao disposto pelo § 3o do Art. 50 da LRF. Dado ao

curto espaço de tempo de implantação são poucas ainda as informações disponíveis nesta área no âmbito do Poder Judiciário, além de estar em curso, na Justiça Federal de 1o e 2o Graus, uma série de estudos e análises no sentido de padronização dos registros e procedimentos.

**TRF5** – informou que não dispõe, no momento, de nenhum sistema de custos implantado. Para cumprimento do § 3º do art. 50 da LRF, utilizam-se relatórios extraídos do Tesouro Gerencial, que é um sistema criado pelo Governo Federal para acompanhamento da execução orçamentária de todas as unidades gestoras da Administração Direta que utilizam o SIAFI.

Atualmente, encontra-se em desenvolvimento pela Subsecretaria de Informática e pela Subsecretaria de Orçamento e Finanças, o SGO – Sistema de Gestão Orçamentária, que irá possibilitar a implantação de um sistema de acompanhamento de despesas por centro de custos além de diversas outras funcionalidades e informações gerenciais. Por enquanto, existe um Painel (relatório) criado em um sistema de *Business Intelligence* (BI), que possibilita o acompanhamento das despesas do TRF5 de forma simples, em nível de centro de custos, cujos dados são obtidos através de planilhas de execução orçamentária extraídas do Tesouro Gerencial. O TRF5 está desenvolvendo o seu próprio sistema de Gestão Orçamentária, então no momento eles não tem a intenção de celebrar acordos de cooperação técnica com outros órgãos.

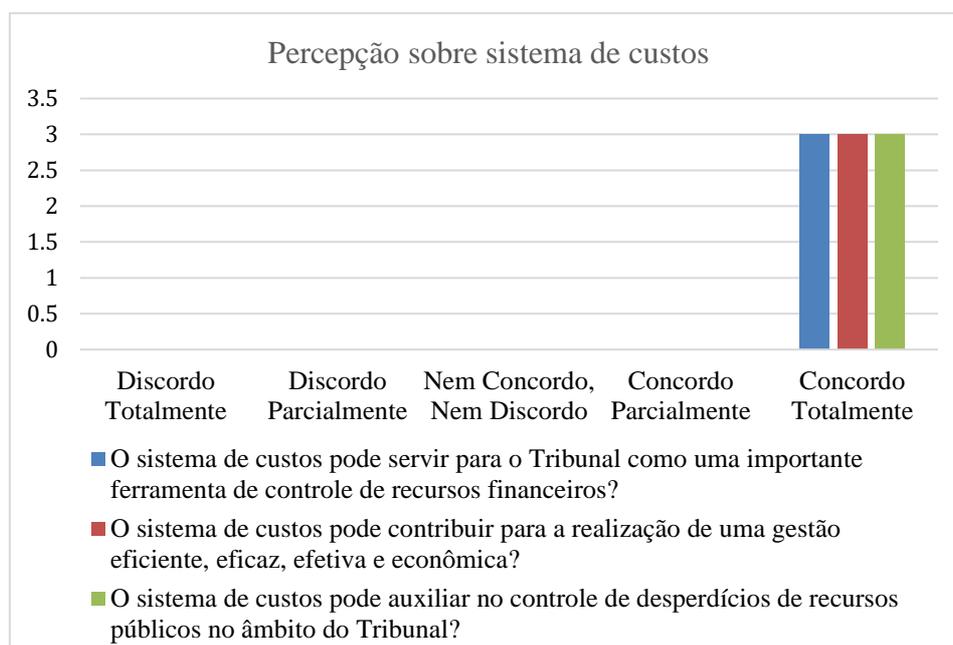
#### **4.2 Análise da percepção dos servidores acerca da Informação e Sistema de Custos**

Esse tópico faz parte da questão nº 7 do questionário e foi elaborada para medir o grau de concordância dos servidores da área de custos da Justiça Federal sobre a importância da informação de custos. A questão continha 6 proposições sobre sistema e informações de custos. Foi utilizado à escala Likert, cada proposição continha 5 opções entre: discordo totalmente à concordo totalmente.

Os servidores que participaram da pesquisa que fazem parte da Seção de Análise de Custos (TRF1), Divisão de Programação Orçamentária (TRF4) e da Subsecretaria de Orçamento e Finanças (TRF5).

Todos os servidores dos TRF1, TRF4 e TRF5 que responderam ao questionário, concordaram que o sistema de custos é uma ferramenta importante no tribunal e que pode ser utilizada no controle dos recursos financeiros e no controle de desperdícios dos recursos, em contrapartida, torna a gestão eficiente, eficaz e efetiva.

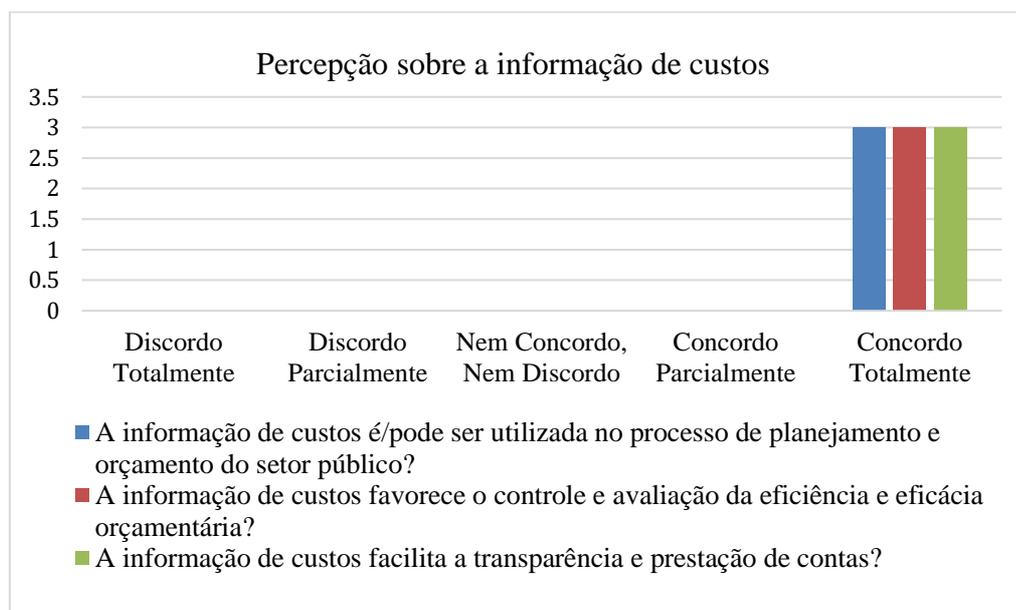
Gráfico 2: Percepção sobre sistema de custos



Fonte: Elaboração própria.

Sobre a informação de custos todos os servidores que responderam ao questionário também concordaram que ela pode ser utilizada no processo de planejamento e orçamento do setor público e favorece o controle e a avaliação da eficiência e eficácia orçamentária. Além de facilitar a transparência e prestação de contas.

Gráfico 3: Percepção informação de custos



Fonte: Elaboração própria.

### 4.3 Avaliação global das informações

Dentre as respostas variadas, identificou-se que nenhum dos tribunais possui um sistema de custos próprio em funcionamento. Os TRF2, TRF3 e TRF4, estão participando do projeto desenvolvido pela Secretária do Tesouro Nacional iniciado em abril de 2018. Eles utilizarão a Aba centro de custos do SIAFI para inserirem os dados de custos. As informações sobre o projeto ainda são poucas, os tribunais estão seguindo o cronograma de implementação procedente da secretaria.

Apesar do TRF4 responder no questionário que possui um sistema de custos, esse sistema não é do próprio tribunal, trata-se do projeto desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Ainda não é possível afirmar se o sistema citado nas respostas coletadas atenderá ao exigido pela LRF.

Sobre o TRF1, o que foi possível apurar é que no momento a seção responsável pela análise de custos está aguardando orientação da Administração superior do tribunal, e que estão tomando conhecimento de todas as informações relacionadas ao sistema de custos do governo federal.

Entre os órgãos da Justiça Federal, destaca-se positivamente o TRF5 que está desenvolvendo o próprio sistema, que acompanhará as despesas por centro de custos e fornecerá outras informações gerenciais. Enquanto aguarda a finalização do sistema, para cumprir o determinado na LRF, eles estão utilizando os relatórios extraídos do Tesouro Gerencial. Não foram informados outros detalhes acerca do sistema que está sendo desenvolvido.

É possível inferir que os tribunais estão aguardando os conselhos superiores, no caso o CJF, emitirem normas e procedimentos sobre a implementação de um modelo de custos específico para a Justiça Federal e para o Judiciário como um todo. Verificou-se também que os tribunais poderão ter dificuldades nos quesitos de carência de pessoal especializado e na área de tecnologia da informação, para criação de um sistema de custos que permita a geração de relatórios de natureza gerencial.

Os dados obtidos mostram que a utilização do sistema e a informação de custos podem contribuir numa gestão pública mais eficiente, eficaz e efetiva, especialmente na Justiça Federal, em contrapartida facilita a transparência, prestação de contas e o controle social.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo investigar se a Justiça Federal possui um sistema de custos e a percepção dos servidores responsáveis sobre a importância do sistema.

Pode-se observar por meio das respostas obtidas pelo questionário e pela ouvidoria que no nenhum dos órgãos da Justiça Federal possui um sistema de custos próprio e que atenda a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O processo de implementação ainda demanda tempo, os TRF2, TRF3 e TRF4, estão participando do projeto desenvolvido pela Secretária do Tesouro Nacional iniciado em abril de 2018. Eles utilizarão a Aba centro de custos do SIAFI para inserirem os dados de custos. As informações sobre o projeto ainda são poucas e esses tribunais estão seguindo o cronograma de implementação procedente da secretaria. Apenas o TRF5 está desenvolvendo um sistema próprio. O TRF1 está aguardando orientação da Administração superior, e no momento, estão tomando conhecimento de todas as informações relacionadas ao sistema de custos do governo federal.

A iniciativa sobre os procedimentos e normas a respeito de um modelo de custos, específico para a Justiça Federal, deve partir do Conselho da Justiça Federal, tendo em vista que este é o órgão responsável pela supervisão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo grau cujas decisões têm caráter vinculante.

Os servidores que participaram da pesquisa que fazem parte da Seção de Análise de Custos (TRF1), Divisão de Programação Orçamentária (TRF4) e da Subsecretaria de Orçamento e Finanças (TRF5), mostraram concordar que o sistema de custos é um mecanismo que pode ser utilizado no controle dos recursos financeiros e na gestão mais eficiente e eficaz do tribunal. Na mesma medida a informação de custos pode ser um instrumento utilizado no planejamento do orçamento público e possibilita a transparência e prestação de contas.

Diante dos apontamentos apresentados é importante que a Justiça Federal se empenhe em desenvolver um sistema de custos que atenda o § 3º, Art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que é um órgão que busca promover a justiça e que utiliza recursos públicos. Sendo assim a adoção do sistema permitiria a construção de indicadores de eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial e a prestação de contas de forma mais transparente, à sociedade e aos órgãos fiscalizadores satisfazendo a resolução do Conselho Nacional de Justiça de nº 102 de 15 de novembro de 2009 que dispõe sobre a regulamentação

da publicação de informações referentes à gestão orçamentária e financeira, aos quadros de pessoal e respectivas estruturas remuneratórias do judiciário.

Para as próximas pesquisas sugere-se um estudo mais profundo sobre sistema de custos em outros órgãos do Poder Judiciário.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do serviço público, Brasília, v.50, n.1, p.37-63, jan./mar., 1999. Disponível em:  
< <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346> >. Acesso em: 06 de março de 2018.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2º versão- Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. Disponível em:  
<<https://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-a-governanca/referencial-de-governanca/>>. Acesso em: 17 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm) . Acesso em: 22 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 22 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 23 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 4 mai. 2000. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 22 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm)>. Acesso em: 22 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria n.º 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em:  
<[http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 23 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução n.º 102 de 15 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre a regulamentação da

publicação de informações alusivas à gestão orçamentária e financeira, aos quadros de pessoal e respectivas estruturas remuneratórias dos tribunais e conselhos. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/atos-normativos?documento=69>>. Acesso em: 04 de junho de 2018.

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. Disponível em: <[http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1366.doc](http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 24 de outubro de 2017.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília, 2012. Publicação eletrônica. [51] p. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 24 de outubro de 2017.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

COOPER, Donald R. **Métodos de Pesquisa em administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da *Accountability*.** Tese de Doutorado: UnB, 2013.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ELIAS, Leila Márcia Sousa de Lima. **Sistema de informação de custos no setor público municipal: um estudo sistêmico no estado do Pará.** Tese de doutorado em Desenvolvimento Sustentável do Trópico Úmido. Belém: Universidade Federal do Pará, 2018.

FERREIRA, Leonardo dos Reis Guedes. **SICGESP: uma opção de sistema de informações de custos para o Senado Federal?** Curso de pós-graduação lato sensu em orçamento público. Instituto Legislativo Brasileiro, 2017.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial.** 14 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

GODOY, A. S. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais.** Revista de administração de empresas, São Paulo, v. 35, n.3, p. 20-29, maio/jun. 1995. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol35-num3-1995/pesquisa-qualitativa-tipos-fundamentais>>. Acesso em: 06 de junho de 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo, Atlas, 2010.

HAGIHARA, Marcos Vinícius Sobral. **Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do Distrito Federal.** Trabalho de Conclusão de curso 2016. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14272/6/2016\\_MarcosViniciusSobralHagihara\\_tcc2.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14272/6/2016_MarcosViniciusSobralHagihara_tcc2.pdf)>

Acesso em: 02 de outubro de 2017.

HISTÓRIA DE CUSTOS. Disponível em:

<<https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/grsic/194-4-contextualizacao-historica/246-4-1-linha-do-tempo-da-gestao-de-custos>>. Acesso em: 27 de outubro de 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a Integração ao Orçamento Público e a Contabilidade Governamental**. Tese de Doutorado: FEA/USP, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro 44(4): 791-820, Jul./Ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SACUNO LUZ, Lazlo Kyoshi. **Análise do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos no Senado Federal**. Trabalho de Conclusão de curso. Universidade de Brasília - UnB, Brasília, 2015. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15264/1/2015\\_LazloKyoshiSacunoLuz.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15264/1/2015_LazloKyoshiSacunoLuz.pdf)>. Acesso em: 02 de outubro de 2017.

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

SILVA, César Augusto Tibúrcio; PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. **Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014**. XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC**. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/web/stn/-/sistema-de-informacoes-de-custos-do-governo-federal---sic>>. Acesso em 26 de outubro de 2017.

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. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/legislacao-do-sic>>. Acesso em: 28 de outubro de 2017.

**STN. Manual de Informações de Custos do Governo Federal MIC.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+-+GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f5>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO.** Disponível em: <<https://portal.trf1.jus.br/portaltf1/pagina-inicial.htm>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.

**TCU. Acórdão nº 1078/2004, 2ª Câmara.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O\\_TC-43154.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O_TC-43154.pdf)> . Acesso em: 28 de outubro de 2017.

## ANEXO A – Questionário Online

### Questionário

Meu nome é Isolda Lima, sou aluna formanda do curso de Ciências Contábeis da UnB e estou realizando meu Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sob orientação do Prof. Dr. José Marilson Dantas. Este questionário tem o objetivo de coletar informações sobre o Sistema de Custos na Justiça Federal, atendendo o comando do § 3º do art. 50 da LRF. Leia-se: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial."

Informo que os dados aqui coletados serão tratados com todo sigilo, não sendo necessária nenhuma identificação de sua parte. Desde já agradeço sua valiosa colaboração.

\*Obrigatório

**Assinale o seu respectivo Tribunal Regional Federal (TRF)/Conselho da Justiça Federal (CJF) \***

- CJF
- TRF1
- TRF2
- TRF3
- TRF4
- TRF5

Informações Gerais 

**Gênero \***

- Masculino
- Feminino

**Formação \***

- Nível Médio
- Superior Completo
- Pós-Graduação (especialização)
- Mestrado, Doutorado

**Tempo de serviço público \***

- 0 a 5 anos
- 5 a 10 anos
- Acima de 10 anos

**Sobre o Sistema de Custos** 

Responda diante uma percepção geral do Sistema de Custos no CJF/TRF.

§ 3º do art. 50 da LRF. Leia-se: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial."

**1. O CJF/TRF possui um Sistema de Custos que atenda ao § 3º do art. 50 da LRF?**

- Sim
- Não
- Não sei

**2. Existe alguma orientação no CJF/TRF para se fazer cumprir o § 3º do art. 50 da LRF? (em caso afirmativo, citar orientação)**

Sua resposta

3. Há intenção de celebrar acordos de cooperação técnica com outros órgãos para a implementação do Sistema de Custos?

- Sim
- Não
- Não sei

4. Quais seriam os possíveis empecilhos ou dificuldades para a implementação de um Sistema de Custos? \*

Sua resposta

5. Quais os próximos passos para a implementação do Sistema de Custos? \*

Sua resposta

6. Existe alguma iniciativa do órgão ou algum setor responsável pela implementação do Sistema de Custos? \*

Sua resposta

7. Percepção acerca da informação de custos 

Nessa parte, você deverá se manifestar expressando o quanto concorda ou discorda, da afirmativa.

\*

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem Concordo, Nem Discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
O sistema de custos pode servir para o Tribunal como uma importante ferramenta de controle de recursos financeiros?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O sistema de custos pode contribuir para a realização de uma gestão eficiente, eficaz, efetiva e econômica?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O sistema de custos pode auxiliar no controle de desperdícios de recursos públicos no âmbito do Tribunal?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação de custos é/pode ser utilizada no processo de planejamento e orçamento do setor público?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação de custos favorece o controle e avaliação da eficiência e eficácia orçamentária?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação de custos facilita a transparência e prestação de contas?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Você tem conhecimento de algum dos sistemas listados abaixo?

SICGESP (UnB)

SIC (Governo Federal)

Outros

ENVIAR

Fonte: Google Docs