



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: A EXPERIÊNCIA DO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO

Autores:

Waldir Jorge Ladeira dos Santos
wcladeira@uol.com.br

Ana Carolina Vasconcelos Colares
carolinacolares@pucminas.br

Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones
kpadrones@hotmail.com

Área temática:

Custo e gestão perspectiva do setor (organizações de comércio, saúde, público, sem fins lucrativos, etc.)

Metodología aplicada:

Survey (M7)

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



Resumo:

Este estudo tem o objetivo de relatar a experiência da implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal, as expectativas para a sua utilização e as dificuldades no processo de implantação. Para isso, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e com procedimentos bibliográficos, aplicação de entrevistas com o órgão central e questionário aos órgãos usuários. Verificou-se que poucos órgãos já estão estruturados para utilização das informações extraídas do SIC para tomada de decisão. Porém, os que estão estruturados ainda o utilizam de forma incipiente e poucos utilizam para subsidiar a tomada de decisão, devido à baixa demanda do gestor por tais informações. Conclui-se que alguns órgãos já estão estruturados para gerar esta informação do SIC auxiliando assim o gestor público a ter mais eficiência nos gastos com recursos públicos, todavia, a cultura organizacional na utilização desta informação para a tomada de decisão ainda é incipiente.

Palavras-chave: Sistema de informação de Custos. Custos no setor público. Tomada de decisão.

INTRODUÇÃO

A demanda crescente por transparência nos atos dos gestores públicos começa a se materializar por meio de normas legais que permitam sanções administrativas, políticas e judiciais. A contabilidade governamental deve acompanhar esta demanda no sentido de tornar-se mais evidente, transparente e com a veracidade necessária para que os demonstrativos contábeis representem a realidade dos fatos ocorridos em decorrência dos atos públicos (MAUSS; SOUZA, 2008).

Antes de 2008, as normatizações tinham um enfoque maior no controle orçamentário e atos públicos, colocando em segundo plano a aplicação dos princípios contábeis e gerando informações que nem sempre representavam a realidade do patrimônio público. Por este motivo, desde 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem modificando a sua normatização em relação à Lei nº 4.320/1964, por entender que ela deve ser compatível com os princípios contábeis e, também, por conta da mudança de interpretação em relação ao objeto da contabilidade pública.

Entende-se, que a contabilidade não serve apenas para o cumprimento da Lei nº 4.320/1964, mas também como instrumento auxiliar nas decisões gerenciais.

As mudanças que estão ocorrendo desde 2008, embora significativas, contemplam a adoção dos princípios contábeis que já eram utilizados na contabilidade privada há décadas e não eram utilizados na contabilidade pública devido a uma interpretação da Lei nº 4.320/1964 com viés mais voltado para o controle orçamentário.

Na percepção de Meneses e Peter (2012), o patrimônio, que é o principal objeto a ser estudado pela Ciência Contábil, tornou-se peça secundária, enquanto que o orçamento era foco prioritário para os registros dos fatos ocorridos na Contabilidade aplicada ao setor público. De acordo com os autores, na intenção de alterar esta situação, iniciou-se o processo de convergência as normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, que buscam tratar o patrimônio como o efetivo objeto da Contabilidade.

Com a implementação dessas mudanças iniciais, haverá quatro grandes desafios na contabilidade governamental: a convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público; o aperfeiçoamento dos controles nos órgãos públicos, especialmente na área patrimonial; a implantação do sistema de custos e a redefinição dos objetivos das áreas relacionadas: Contabilidade, Auditoria Interna e Externa, Patrimônio, Orçamento Financeiro e Controle Interno.

A investigação sobre a implantação do sistema de custos e sua utilidade na tomada de decisão será o principal objeto de estudo dessa pesquisa.

Araújo (2011), na conclusão da sua pesquisa afirma que há um alto nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos do governo federal às teorias da contabilidade de custos, assim como a utilidade da ferramenta no processo decisório e o preenchimento da lacuna legal desde 1964.

Para chegar a essa conclusão em sua pesquisa, Araújo (2011) realizou 17 entrevistas com servidores da CGU, TCU, MF, MPOG e Serpro para identificar se a forma conceitual e tecnológica tinha aderência com a teoria da contabilidade de custos.

Mauss e Souza (2008) corroboram a pesquisa de Araújo quando menciona que o sistema de custos será o principal instrumento para que haja um controle gerencial eficiente e decisões mais precisas e fundamentadas, tanto para avaliar a qualidade do gasto público e os próprios gestores públicos quanto para um planejamento mais preciso.

Kaplan e Cooper (1998, p. 13), afirmam que “um sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e oferecer feedback econômico sobre a eficiência”. Apesar do autor está se referindo aos custos no setor privado, conceitualmente este também se aplica ao setor público uma vez que a eficiência é um princípio constitucional e a informação de custos servirá para subsidiar a melhoria da gestão pública.

Leone (2000, p. 25) corrobora com esta afirmação quando menciona que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Dias et al. (2009) mencionam que a gestão de custos na administração pública tem sido apontada como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos, assim como também na avaliação de desempenho e economicidade. A posição dos autores é ratificada pelas legislações vigentes, onde tais práticas já deveriam estar sendo adotadas há décadas.

Dessa forma, considerando que o sistema de informação de custos (SIC) só foi homologado em março de 2010, a NBCT 16.11 que estabelece critérios para a implementação do sistema de custos em outubro de 2010 e a pesquisa de Araújo em 2011 sobre o SIC se limitaram ao modelo conceitual. Este estudo visa corroborar pesquisas anteriores e investigar,

com seus usuários, o grau de implantação da ferramenta, suas possíveis dificuldades e expectativas na sua utilização.

Sendo assim, com base no processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, bem como estudos relacionados ao tema (MENESES; PETER, 2012; MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011; MACHADO; HOLANDA, 2010; GNISCI; 2010; DIAS *et al*, 2009; MAUSS; SOUZA, 2008), a presente discussão enseja o seguinte problema de pesquisa: **Qual a abrangência de aplicação do sistema de custos pelos órgãos do poder executivo federal?**

1. REFERENCIAL TEÓRICO

A partir dos conceitos de Governança Pública e estudos anteriores sobre o tema permitirá melhor análise do cenário atual no Brasil e entender de que forma o Sistema de Informação de Custos se enquadra nesse contexto.

O entendimento de Kissler e Heidemann (2004, p. 482) sobre governança pública é:

Sob a ótica da ciência política, a governança pública está associada a uma mudança na gestão política. Trata-se de uma tendência para se recorrer cada vez mais à autogestão nos campos social, econômico e político, e a uma nova composição de formas de gestão daí decorrentes.

Löffler (2001, p. 212) entende que:

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Pereira (1998, p. 32) menciona que:

O neoliberalismo surgiu de uma reação contra a crise fiscal do Estado e por isto passou a se identificar com cortes nos gastos e com o projeto de reduzir o “tamanho” do Estado. Logo, porém, tornou-se claro para as administrações social-democratas que o ajuste fiscal não era proposta de cunho ideológico, mas condição necessária para qualquer governo forte e efetivo. Este fato, somado à óbvia superioridade da administração pública gerencial sobre a burocrática, levou governos de diferentes orientações ideológicas a se envolverem em reformas administrativas, quase todas visando a duas metas: redução dos gastos públicos a curto prazo e aumento da eficiência mediante orientação gerencial, a médio prazo.

Os três autores em suas pesquisas realizadas em épocas distintas possuem o mesmo entendimento sobre a governança no setor público, a importância da eficiência dos gastos públicos e que isto representa uma mudança no conceito da gestão pública.

Para Idalberto Chiavenato (1994, p. 70), eficiência é “uma relação entre custos e benefícios.”, ou seja, “melhor utilização dos recursos disponíveis”. E a eficácia é “o alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis”.

Castro (2006, p.5) conceitua efetividade na administração pública comparando com os conceitos de eficácia de outros autores e conclui que:

A efetividade, na área pública, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população. Ou seja, ela é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta indica se o objetivo foi atingido, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.

Kissler e Heidemann (2004, p. 487) afirmam que “Entre as concepções administrativas do novo modelo de gestão, o cálculo dos custos dos serviços foi o que mais avançou como componente de controle operacional.”

Desta forma a implantação do sistema de informação de custos no governo federal vem contribuir para que este novo modelo de gestão seja implantado no Brasil, visando uma administração pública mais gerencial e eficiente.

Kissler e Heidemann (2004, p. 489) corroboram quando afirma que: “A “economicização” do setor público, em nosso entendimento, fortalece a perspectiva da governança pública e estimula novos arranjos institucionais entre atores estatais e sociais.”

Sendo assim, conclui-se que os estudos anteriores realizados sobre o tema corroboram com a ideia que para a obtenção de eficiência na administração pública, permeia pela mudança do modelo de gestão para uma visão mais gerencial.

Ao longo da última década houve alguns estudos importantes sobre o tema, dentre eles, no que tange às diretrizes teóricas conceituais, o trabalho de Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental” que contribuiu para o desenvolvimento teórico do Sistema de Informação de Custos (SIC). Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, uma importante contribuição foi à tese de Holanda (2002): Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP. Experiência essa que contribuiu para o aperfeiçoamento e criação do Sistema de custos (SIC).

Os trabalhos foram defendidos na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e, não obstante, oriundos de reflexão teórica acadêmica, ambos foram também experimentados no governo do Estado de São Paulo entre os anos de 1996 a 2002 e, também, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010).

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), segundo informação no site¹, afirma que:

Utilizam dados dos sistemas estruturantes de governo como base para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros. O SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público. Sua implantação atende ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (STN, 2014)

No entanto a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos já possui base legal desde 1964, conforme pode ser observado no Quadro 3.

¹ STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sistema-de-informacoes-de-custos2>>. Acesso em: 1 out. 2014.

Quadro 1 - A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira

Legislação	Artigos
Lei nº 4.320/1964	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. Art. 99. 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.
Decreto-Lei nº 200/1967	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.879/1986	Art. 137. “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Lei nº 9.724/1998	Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar, com base no disposto no § 8º do art. 37 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, como Organizações Militares Prestadoras de Serviços – OMPS as Organizações Militares da Marinha que atendam ao seguinte: [...] V – apuração de custos por processo contábil específico.
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I – disporá também sobre: [...] e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...] § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: [...] v- fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
Lei nº 10.180/2001	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; Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos. § 1º Ao fixarem os valores a serem transferidos, conforme o disposto neste artigo, os entes nele referidos farão análise de custos , de maneira que o montante de recursos envolvidos na operação seja compatível com o seu objeto, não permitindo a transferência de valores insuficientes para a sua conclusão, nem o excesso que permita uma execução por preços acima dos vigentes no mercado.
Acórdão nº 1078/2004 do TCU	“determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos , que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”.
Decreto nº 6.976/2009	Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...] VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: [...] XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...]

Fonte: Adaptado de SANTOS et al (2013, grifo dos autores); de CARDOSO, AQUINO e BITTI (2011) e MONTEIRO et al (2011)

Conforme observado no Quadro 3, o sistema de custos tem previsão legal desde 1964, desta forma Monteiro *et al* (2011, p.17), questionam:

Considerando que a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava parcialmente contemplada nos artigos 85 e 99 da Lei nº4320 de 17 de março de 1964 e totalmente contemplada no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e sendo esta mesma obrigatoriedade legal explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, os questionamentos decorrentes são: Por que a administração pública federal não havia ainda construído e disponibilizado o seu sistema de informação de custos? Por que, passados exatos 46 anos após a primeira lei (a de nº4320) e 10 anos após o reforço da LRF, ambas com promessa de punição aos gestores pelo seu descumprimento, só em março de 2010 o sistema de informação de custos do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão?

Apesar do questionamento sobre a ausência de um sistema de custos por 46 anos, mesmo após sua imposição legal, Monteiro *et al.* (2011, p.18) afirmam que:

Para uma análise adequada das relações de causa e efeito deste fenômeno, e considerando o volume dessas informações, seria necessária a redação de outro artigo, inclusive para não se cometer injustiças com vários pioneiros que já, dentro de seus universos setoriais, trabalhavam com informações de custos na administração pública federal, mesmo na administração direta; apesar do governo federal não fornecer a informação de custos nos seus sistemas estruturantes. Como exemplo, sem a preocupação de apresentar uma lista exaustiva, podemos citar as Forças Armadas e o Ministério da Educação.

No entanto, Monteiro *et al.* (2011, p.18) expõem em linha gerais alguns fatores que contribuíram para a não implantação do sistema anteriormente:

Dentre eles, é possível considerar a falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. Havia uma lacuna que começou a ser minimizada em 2010 com a homologação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. A importância maior do Sistema está em reverter este quadro, ao bem do interesse público.

Nesse sentido, Silva (1997) corrobora e sinaliza a importância da utilização dos conceitos de custos na administração pública:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle. (SILVA, 1997, p. 45, grifo nosso).

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) reforçam a necessidade de mensuração e evidenciação de custos no setor público, como segue:

Sem que se conheçam os custos, é impossível avaliar se os resultados obtidos em diferentes áreas de atuação das organizações governamentais poderiam ser substancialmente melhorados, ou se poderiam ser alcançados com um menor emprego de recursos humanos, materiais e financeiros. (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 988, grifo nosso).

Silva (1997) e Alonso (1999) também corroboram o entendimento que há dificuldade de se implantar sistema de custos na administração pública. Enquanto o primeiro atribui o fato ao atual estágio da contabilidade pública no Brasil, o segundo entende que se trata de uma questão cultural e, porque não, econômica.

Mauss e Souza (2008) corroboram os comentários de Monteiro et al. (2011) e demais autores (Silva, 1997; Alonso, 1999; Resenha, Cunha e Bevilacqua, 2010) sobre a não implantação de um sistema de custos anteriormente, quando em sua obra cita que no Brasil, o governo federal discute desde 2005, através da comissão interministerial de custos instituído pela portaria 945, que de acordo com a STN (2014) estabelece as diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos federal e que tal iniciativa foi motivada em resposta ao acórdão 1078/2004 do TCU.

O modelo conceitual do SIC é oriundo da tese de Machado (2002) que sugere a utilização do método de custeio direto devido ao seu custo benefício na geração da informação e utiliza a despesa liquidada que segundo Machado (2002), estas podem ser consideradas como custo após algumas reclassificações e ajustes adequados. Sendo assim, o SIC adotou a seguinte lógica para chegar ao valor do custo partindo das informações oriundas dos sistemas estruturantes:

Figura 1 - Modelo Conceitual de Custos aplicado ao Setor público

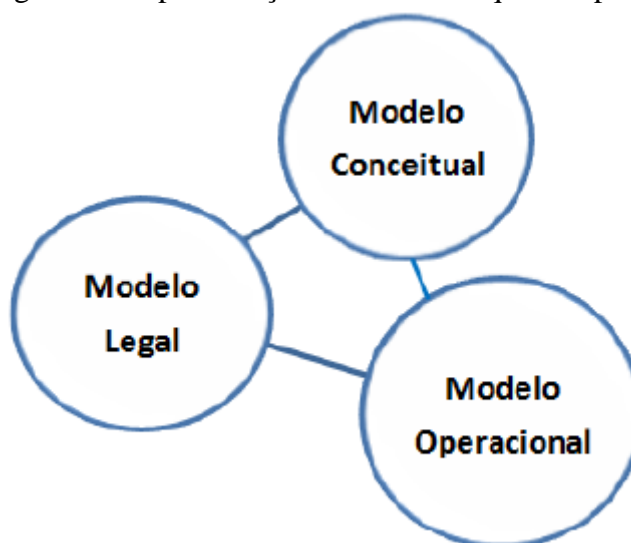


Fonte: Escola Superior de Administração Fazendária - ESAF (2014)

Avanços nos estudos sobre custos no setor público deram origem ao Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP que é um sistema de propriedade da UNB desenvolvido com base na tese de Dantas em 2013 sob o tema “Um Modelo de Custo Aplicado ao Setor Público sob a Visão da Accountability”, sendo um de seus objetivos a definição de um modelo de custo e gestão aplicado a Estados e Municípios. (Dantas, 2014).

Dantas (2014) demonstra com a figura 3, os modelos que compõem o sistema de custos. O modelo legal sendo o amparo que constam nas legislações, decretos e portarias já mencionadas, o modelo conceitual seria o estudo utilizado para a criação dos sistemas de informação de custos, sendo a tese de Machado (2002) para o sistema de informação de custos, o SIC que está sendo implementado no Governo federal e a tese de Dantas (2013) para o Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP para os estados e municípios. Sendo o modelo operacional, o produto destes estudos que se materializou no SIC e SICGESP.

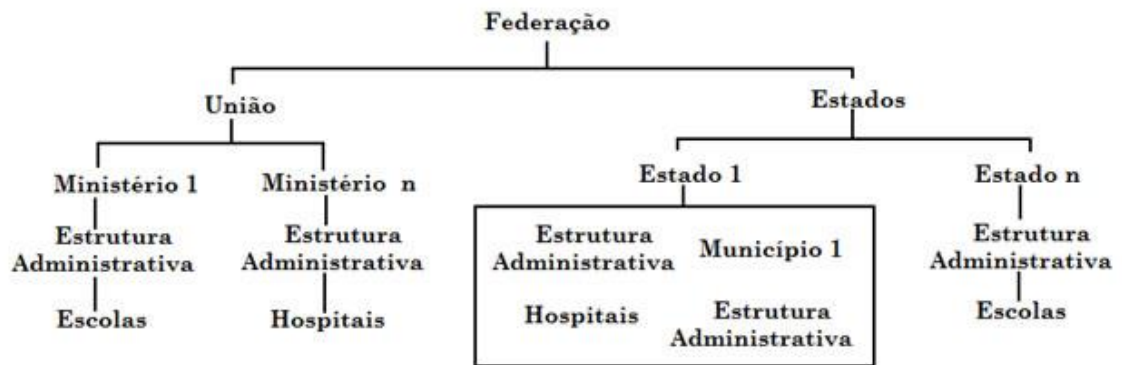
Figura 2 - Representação dos modelos que compõem o sistema de custos



Fonte: Dantas (2014)

Desta forma, com informações fidedignas dos sistemas estruturantes, o Sistema de Informação de Custos - SIC e o Intrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público – SICGESP, podem ser utilizado como instrumento de comparabilidade da informação o que permitirá a construção de demonstrações que atendam os dispositivos legais. A figura 2 pode ilustrar melhor o alcance da demonstração proposta:

Figura 3 - Estrutura da Demonstração de Custos Aplicada ao Setor Público – DCASP-LRF



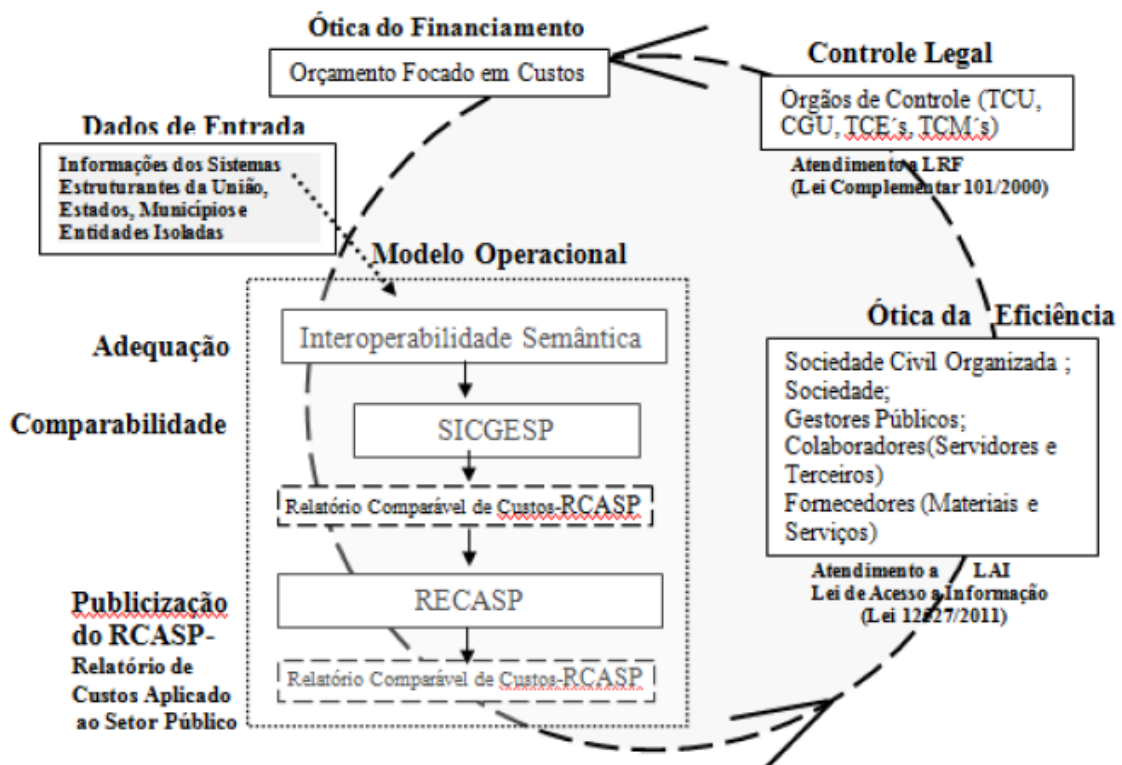
Fonte: Universidade de Brasília-UnB

Dantas (2014) define o custo comparável afirmando que:

O custo comparável é caracterizado pela medida sistêmica de avaliação e desempenho do sistema de custos e gestão aplicado ao setor público. Sendo definido como a informação resultante da aplicação do modelo conceitual que permite calcular o custo das atividades operacionais no nível mais detalhado da organização. Pode ser utilizado da mesma forma pelos demais gestores, e por fim, decorrência, envolve todos os servidores do processo de busca da eficiência.

Dantas (2014) demonstra o modelo conceitual do SICGESP através da figura 4:

Figura 4 - Representação do Modelo do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público



Fonte: Dantas (2014)

Sendo assim, podemos observar a existência de sistema de informação de custos para todos os entes da federação. Araújo (2011) buscou pesquisar o nível de aderência do modelo conceitual do SIC às teorias da contabilidade de custos, através de uma pesquisa qualitativa que deu origem às entrevistas realizadas com servidores envolvidos no desenvolvimento do sistema. A sua pesquisa contribui concluindo que o SIC preenche a lacuna legal desde 1964 e que há um alto nível de aderência do seu modelo conceitual às teorias da contabilidade de custos. E ainda, afirma que:

- [...] Na administração pública, diferentemente do setor privado, não se encontra a limitação legal quanto ao uso de métodos de custeio. Desta forma não existe ilegalidade na adoção de quaisquer métodos de custeio abordados na literatura[...];
- [...] A informação gerada será útil ao processo decisório, o que significa ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas [...];
- [...] Promovendo-se a análise de conteúdo da Dimensão Conceitual foi constatado que seus conceitos e definições correspondem integralmente ao preconizado pela Contabilidade de Custos e perfeitamente aplicáveis a Contabilidade Governamental;
- Existe previsão de expansão da versão inicial do SIC e
- A importância do SIC é enfatizada como elemento de mensuração de custos, de melhoria da qualidade do gasto público e do vetor indutor da construção da mentalidade de custos na Administração Pública que, poderá vir a ser o grande salto da administração patrimonial e burocrática para a administração gerencial frente aos desafios que se apresentam.

Araújo (2011) conclui ainda que mediante a adoção do regime de competência puro, o funcionamento do SIC permitirá, no médio prazo, o incremento das possibilidades de melhoria da eficiência do gasto governamental brasileiro.

Desta forma este estudo visa contribuir e corroborar com a pesquisa de Araújo (2011) e demais estudos, identificando o objetivo da utilização do SIC na administração pública.

2. METODOLOGIA

Esta seção aborda a metodologia adotada e como é realizada a coleta de dados.

Segundo Beuren (2010, p.34), a metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

Tendo em vista a incipiência do tema proposto, bem como o limitado campo científico na área de controle gerencial no setor público, este estudo se classifica como exploratório. Conforme Raupp e Beuren (2003, p. 80), a caracterização do estudo como pesquisa

exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.

Para Vergara (1998), a pesquisa exploratória é realizada quando:

“A investigação exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem não comporta hipóteses, que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa” (VERGARA, 1998, p. 45).

Adicionalmente, é também classificado como descritivo, uma vez que visa analisar os recursos alocados nos órgãos usuários do Sistema de Informação de Custos do poder executivo federal. Destaca-se que a pesquisa descritiva é caracterizada por [...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto (CHAROUX, 2006, p. 39).

Segundo Vergara (2007), a pesquisa pode ser classificada como descritiva quando:

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2007, p.47).

Sendo assim, a pesquisa também é classificada como quanti - qualitativa, pois apesar de não utilizar ferramentas estatísticas para responder o problema de pesquisa proposto (PEREIRA, 2010), essa abordagem será aplicada na análise dos dados coletados por meio da aplicação de entrevista e questionário.

Adicionalmente Pinsomneault e Kraemer (citado por Freitas et al, 2000, p. 106) afirma que uma pesquisa survey é “a obtenção de dados, geralmente através de questionário, que obtém dados ou informações sobre características, informações e opiniões sobre determinado grupo ou pessoas”.

Desta forma, objetiva-se trazer para as instituições pesquisadas o benefício da informação visando à melhoria da gestão pública e, conseqüentemente, da qualidade do gasto público. Informação essa ainda tão pouco utilizada e difundida nos órgãos públicos, apesar de sua importância para a tomada de decisão, como afirmam Gama, Duque e Almeida (2014):

(...) pode-se considerar que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais ainda irá percorrer um longo caminho até que todo o processo de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público esteja completo (...) novas políticas de disseminação do sistema sejam adotadas pelo governo para que a convergência seja de fato concluída. Para futuras pesquisas, sugere-se analisar as conseqüências das normas em vigor e adaptadas, compreender as restrições à aplicação pelos contadores públicos e investigar conflitos de interesses na elaboração dos números contábeis.

Na próxima seção abordaremos como foi realizada a coleta de dados.

1.1. Coleta de dados

A primeira etapa da pesquisa foi realizada através de uma entrevista com dois servidores do setor de custos da STN para identificar os órgãos que utilizam o sistema de informação de custos (SIC) e qual a expectativa do órgão responsável, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), pela sua implantação, sobre a utilização do sistema e das informações extraídas do mesmo pelos seus usuários em relação à utilidade do SIC como instrumento para auxiliar na tomada de decisão e melhoria no controle.

Buscando atingir o objetivo proposto, a primeira etapa foi baseada em um estudo com base no método dedutivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica - documental e uma entrevista ao setor de custos da Secretaria do Tesouro Nacional.

A pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi descrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (LAKATOS; MARCONI, 2008). Adicionalmente, a pesquisa documental será baseada principalmente em legislações sobre o tema, tais como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A escolha do método deve-se à eficácia de sua aplicação no cotidiano da Ciência Contábil.

Com base no resultado da entrevista realizada em 29-05-2011 conforme consta na íntegra no Apêndice A e B, foi elaborado um questionário para investigar a utilização do sistema e das informações extraídas deste nos órgãos que já o utilizam. O questionário foi dividido em três grandes grupos: Características do Respondente, Informações sobre utilização e Implantação do SIC e Informações sobre a percepção do respondente sobre a contabilidade de custos no órgão, conforme consta no apêndice C.

No primeiro grupo, Característica do Respondente, objetivou-se traçar o perfil do respondente e as perguntas forma sobre a idade, órgão que trabalha, se exerce cargo comissionado e em que nível hierárquico, tempo de serviço na administração pública, cargo, nível de escolaridade e setor de atuação.

No segundo grupo, Informações sobre utilização e Implantação do SIC, objetivou-se verificar a percepção sobre a importância da utilização das informações extraídas do SIC e se o usuário tem conhecimento técnico sobre o assunto. Alguns exemplos de perguntas

abordadas nesse grupo são: se o órgão já utiliza o SIC, qual o grau de implantação, a frequência de utilização, a finalidade da informação, a qualidade da informação gerada, se o usuário já teve treinamentos sobre o assunto, sobre a utilidade dos relatórios. O questionário na íntegra consta no apêndice C.

No terceiro e último grupo, e Informações sobre a percepção do respondente sobre a contabilidade de custos no órgão, objetivou-se verificar sobre a utilização das informações para a tomada de decisão, o custo x benefício da implantação do sistema e se tais informações auxiliam para avaliação da gestão pública. Uma das principais perguntas deste bloco está na percepção do usuário sobre a eficiência, eficácia e efetividade, assim como a percepção da responsabilização dos maus gestores mediante análise dos dados extraídos do SIC e a expectativa futura sobre a utilização da informação com a finalidade de controle e tomada de decisões. . O questionário na íntegra consta no apêndice C.

A segunda etapa da pesquisa foi realizada por meio de aplicação de questionários tendo como público alvo os usuários do SIC, a lista de usuários foi fornecida pela STN em 26-09-2013 e constavam na listagem 172 usuários distribuídos em 32 órgãos. Foram realizados pré-testes do questionário, com a equipe do setor de custos da STN e alguns acadêmicos da área contábil aplicada ao setor público, para validar seu conteúdo e minimizar efeitos de distorção da informação coletada.

O pré-teste foi realizado com envio do mesmo para servidores, entre analistas, pesquisadores e coordenadores da área de custos da STN, assim como acadêmicos da UERJ, dentre eles mestrandos e professores doutores que tem a sua linha de pesquisa voltada para a área pública. Durante a fase de pré teste os profissionais e pesquisadores fizeram um análise do questionário e as sugestões de melhoria para melhor entendimento do usuário foram aceitas e realizadas antes do início da pesquisa.

A pesquisa foi realizada com toda a população usuária do SIC, conforme relação disponibilizada pela STN. Obteve-se resposta de representantes de 29 órgãos dos 32 órgãos usuários, que representa 90,25% dos órgãos usuários.

Gil (1999) destaca que o *survey* se caracteriza pela solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. A estrutura do questionário aplicado encontra-se no Apêndice C.

Pinsomneault e Kraemer (citado por Freitas et al, 2000, p. 106) afirmam que uma pesquisa *survey* com propósito descritivo se identifica quando “descreve algum fenômeno na

população ou nos seus subgrupos” e ainda, “ se a percepção dos fatos está ou não de acordo com a realidade”.

Fink (citado por Freitas et al, 2000, p. 105) afirma que uma das principais características do método *survey* é “produzir descrições quantitativas de uma população e faz uso de um instrumento pré definido”

Após a coleta de dados dos órgãos usuário do SIC, verifica-se o órgão com maior percentual de implantação e maior periodicidade na utilização do sistema. Realiza-se um estudo de campo para identificar a forma de utilização do sistema e da informação gerada por ele neste órgão e suas possíveis dificuldades de implantação como ferramenta para a tomada de decisão.

2. ANÁLISE DOS DADOS

A aplicação do questionário órgãos usuários do sistema teve como objetivo investigar se estes já estão com o mesmo implantado e de que forma estão utilizando tais informações.

Com base na lista de usuários do SIC fornecida pela STN em 26-09-2013. Obtivemos na listagem 172 usuários, distribuídos por 32 órgãos, conforme Quadro 4.

Quadro 2 - Órgão usuários do SIC

Órgão	Total
AGU - Advocacia Geral da União	5
CGU - Controladoria Geral da União	8
CNJ - Conselho Nacional de Justiça	2
MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (CONAB e EMBRAPA)	7
MC - Ministério das Comunicações	3
MCID - Ministério das Cidades	1
MCT - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	5
MD - Ministério da Defesa	14
MDA - Ministério do Desenvolvimento Agrário	2
MDIC - Ministério do Desenvolvimento, indústria e Comércio Exterior	5
MDS - Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	2
ME - Ministério do Esporte	4
MEC - Ministério da Educação	5
MF - Ministério da Fazenda	30
MINC - Ministério da Integração Nacional	4
MJ - Ministério da Justiça	7
MMA - Ministério do Meio Ambiente	3
MME - Ministério de Minas e Energia	3
MPAQ - Ministério da Pesca e Aquicultura	3
MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	6
MPS - Ministério da Previdência Social	4
MPU - Ministério Público	1
MRE - Ministério das Relações Exteriores	4
MS - Ministério da Saúde	9
MT - Ministério dos Transportes	4
MTE - Ministério do Trabalho e Emprego	5
MTUR - Ministério do Turismo	6
PR - Presidência da República	11
SF - Senado Federal	3

STF - Superior Tribunal Federal	1
STM/JM - Superior Tribunal Militar	1
TST - Tribunal Superior do Trabalho	4
Total geral	172

Fonte: A autora, 2014.

Foi enviado questionário eletrônico por e-mail para todos os usuários do SIC para investigar o objetivo da utilização do SIC em cada órgão. A maioria dos órgãos usuários são os ministérios e órgãos de controle no mesmo nível hierárquico na administração pública. Em alguns casos, órgãos vinculados a um determinado ministério também é usuário do SIC. Nesses casos, em que os Ministérios possuíam órgãos usuários, foram agrupados aos seus respectivos Ministérios, como exemplo a CPRM no Ministério de Minas e Energia que é usuária do SIC, no quadro 6 está incluído no seu respectivo ministério. Desta forma obtiveram-se estes órgãos usuários e a pesquisa foi realizada com toda a população.

Os órgãos que obtiveram mais de um respondente são porque os usuários utilizam o SIC para finalidades diferentes ou os Ministérios também já possuem órgãos subordinados utilizando o SIC, como é o caso do Ministério da Defesa que o SIC é utilizado pelo comando da Aeronáutica, comando do Exército e comando da Marinha. No caso do Ministério da Agricultura, suas empresas públicas: CONAB e EMBRAPA também utilizam um sistema de informação de custos. No caso do Ministério de Minas e Energia, temos a CPRM como usuária do SIC e no Ministério da Saúde a FUNASA, conforme Quadro 5.

Quadro 3 - Órgãos usuários do SIC e respondentes da pesquisa

Órgão	Qtde de respondentes
AGU - Advocacia Geral da União	1
CGU - Controladoria Geral da União	1
MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (CONAB e EMBRAPA)	3
MC - Ministério das Comunicações	1
MCID - Ministério das Cidades	1
MCT - Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	1
MD - Ministério da Defesa (CMDAER, CMDEXE e CMDMAR)	4
ME - Ministério do Esporte	1
MEC - Ministério da Educação	1
MJ - Ministério da Justiça	1
MMA - Ministério do Meio Ambiente	1
MME - Ministério de Minas e Energia (CPRM)	1
MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	3

MS - Ministério da Saúde (FUNASA)	1
MTE - Ministério do Trabalho e Emprego	3
SF - Senado Federal	1
TST - Tribunal Superior do Trabalho	2
Ministério não identificado	1
Total	29

Fonte: A autora, 2014.

3.2.1.1 Análise das respostas do questionário

No primeiro bloco do questionário obteve-se o perfil dos respondentes. Dos 29 usuários, 72% são do sexo masculino e 28% do sexo feminino, 55% possuem cargo comissionado, sendo 45% em nível de coordenação e 17% no nível de direção e gerência.

Em relação ao tempo de trabalho na administração pública, 52% dos respondentes possuem mais de 15 anos de experiência. Um percentual de 55% dos usuários é ocupado por profissionais de contabilidade, sendo 45% contador e 10% técnico em contabilidade, os demais tem formação em áreas correlatas como economia e administração. Em relação ao nível de escolaridade, 80% possui nível pós-graduação, sendo 59% pós-graduação *latu sensu* e 21% mestrado. Quanto a sua lotação, 55% atuam na área de contabilidade e 21% no planejamento orçamentário. E os demais 24% estão lotados nas áreas de execução financeira, patrimônio, licitação e recursos humanos.

No segundo bloco do questionário obtiveram-se informações sobre a utilização e implantação do SIC.

Todos os usuários sabiam da existência do sistema de informação de custos do Governo Federal. Na apuração das respostas da questão 11 sobre a utilização do sistema de informação de custos, em torno de 17% dos respondentes afirmaram que o seu órgão ainda não utiliza o SIC, conforme Tabela 2.

Tabela 1 - Utilização do SIC

	N	%
Sim	16	55%
Não	5	17%
Em implantação	7	24%

Fonte: A autora, 2014

Na questão 12, sobre o grau de implantação do SIC. Observa-se que apenas 24% dos órgãos respondentes estão com o percentual de implantação em fase final, ou seja, de 76% a 99%, conforme Tabela 3. Isto significa que o processo de implantação ainda está em fase inicial e com uma baixa aderência na sua utilização.

Tabela 2 - Percentual de Implantação do SIC.

	N	%
0 a 25%	7	24%
26 a 50%	6	21%
51 a 75%	2	7%
76% a 99%	6	21%

Fonte: A autora, 2014

Sobre a frequência da utilização do SIC, questionado na questão 13, conclui-se que a maioria dos respondentes, 55% utiliza o mesmo anualmente, raramente ou nunca utilizaram o SIC, conforme Tabela 4. Isto ratifica o resultado da Tabela 2, que a utilização dos dados gerados pelo SIC como de fato um sistema de custos, ainda é muito incipiente.

Tabela 3 - Periodicidade de utilização do SIC

	n	%
Nunca utilizei o SIC	1	3%
Raramente	4	14%
Anualmente	11	38%
Mensalmente	7	24%
Semanalmente	2	7%
Diariamente	4	14%

Fonte: A autora, 2014

Nas questões de 17 a 19 questiona-se sobre a geração de informação útil, fácil utilização do sistema, “amigável” e, sobre a compreensão e clareza da informação gerada, respectivamente.

Na questão 21 questiona-se sobre o atendimento as normas legais. Já na questão 25 e 26, pede para relatar sobre a utilização do SIC para obter informações apuradas em custo e sobre a qualidade do layout dos relatórios, respectivamente.

Desta forma, a respostas dessas questões que estão relacionadas à funcionalidade do SIC e qualidade dos seus relatórios, Obtivemos na tabela 5, os resultados consolidados que numa escala de 1 a 5, obteve-se a seguinte nota média para os itens analisados:

Tabela 4 - Funcionalidade x Qualidade do SIC

Item de Análise	Nota Média
Geração de informação útil	4,0
Atendimento as normas legais	3,9
Layout dos relatórios	3,6
Informação de Custos Apuradas	3,4
Compreensão e Clareza	3,3
Sua Utilização é "amigável"	3,2

Fonte: A autora, 2014

Observa-se que a média das notas obtidas pela qualidade da informação de custos apurada é de 3,4, numa escala de 1 a 5.

Para entender melhor esta nota, calculou-se a correlação, no Excel, da nota dos respondentes com o seu grau de implantação considerando 1 para implantações acima de 50% e 0 para as implantações abaixo de 50%, chegando a uma correlação positiva de 0,360348, o que significa que há uma correlação baixa a moderada entre o percentual de implantação e a nota atribuída a qualidade de informação de custos apurada. Repetiu-se o cálculo da correlação, modificando a variável implantação, pela variável periodicidade, onde se utilizou 0 para as periodicidades: Nunca utilizei o SIC, Raramente e anualmente. E 1 para as periodicidades: mensalmente, semanalmente e diariamente. Depois de calculada esta nova correlação, observa-se que a mesma obteve-se um leve aumento em relação a variável anterior, obtendo-se também uma correlação positiva de 0,376845.

Ao realizar uma análise conjunta das duas variáveis, onde atribui-se 1 para graus de implantação acima de 50% e com periodicidade mensalmente, semanalmente ou diariamente e 0 para implantação abaixo de 50% e periodicidade Nunca utilizei o SIC, Raramente e anualmente, observa-se um aumento desta correlação para 0,519395, obtendo-se uma correlação moderada e que nos permite inferir que a percepção do respondente quanto a qualidade da informação apurada em custos está diretamente relacionada ao grau de implantação que o órgão se encontra e sua periodicidade de utilização. Desta forma podemos concluir que os órgãos com nível de implantação em fase inicial e que tem uma utilização do sistema ainda incipiente ainda não consegue verificar todas as funcionalidades do sistema e por isto atribui uma nota inferior ao mesmo. Na tabela 6 pode melhor observado tais correlações.

Tabela 5 - Grau de Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada

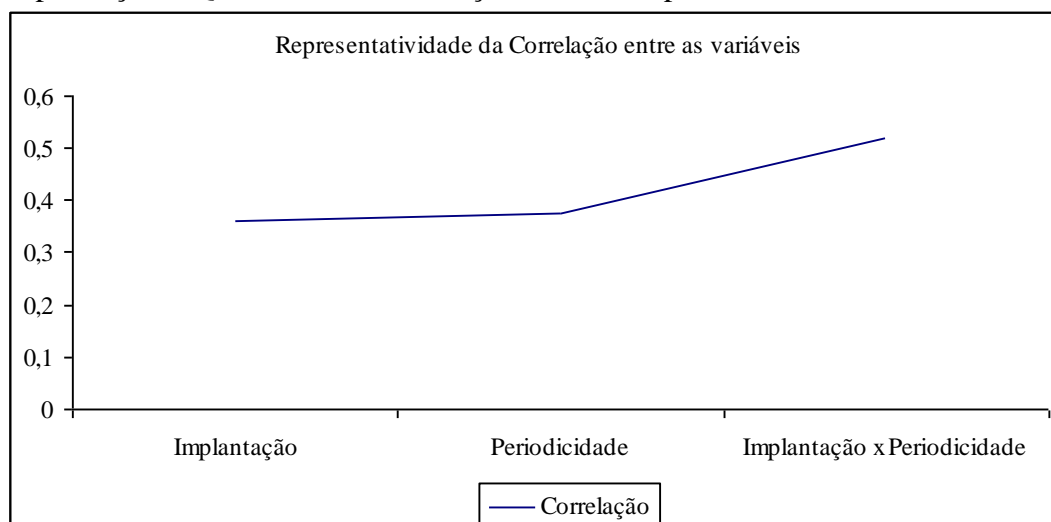
	Implantação	Periodicidade	Implantação x Periodicidade
--	-------------	---------------	-----------------------------

	< ou = 50%	Não Utiliza, Raramente ou Anualmente.	Não Utiliza, Raramente ou Anualmente. e < ou = 50%.
	> 50%	Mensalmente, Semanalmente e diariamente.	Mensalmente, Semanalmente e diariamente. e > 50%.
Correlação	0,360348	0,376845	0,519395

Fonte: A autora, 2014

No Gráfico 1 observa-se o aumento da correlação quando analisado as variáveis Implantação e Periodicidade em conjunto.

Gráfico 1 - Representatividade da Correlação entre as variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada



Fonte: A autora, 2014

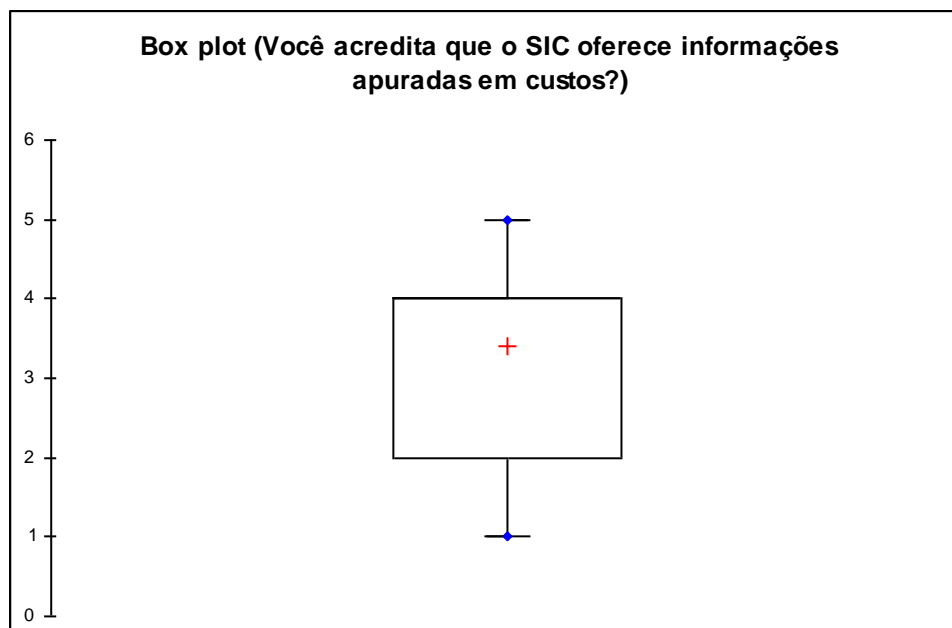
Utilizando o sistema estatístico XLSTAT para cálculo do desvio padrão, mediana e variância, obtiveram-se os resultados descritos na Tabela 7:

Tabela 6 - Análise estatística descritiva das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada

Estatística	Você acredita que o SIC oferece informações apuradas em custos?
No. de observações	29
Mínimo	1,000
Máximo	5,000
1° Quartil	2,000
Mediana	4,000
3° Quartil	4,000
Média	3,414
Variância (n-1)	1,537

A Tabela 7 pode ser mais bem representada pelo BoxPlot conforme Gráfico 2, onde é possível observar melhor a posição da mediana em relação a variável em questão.

Gráfico 2 - BoxPlot das variáveis: Periodicidade x Implantação x Qualidade da Informação de custos apurada



Fonte: A autora, 2014

Ao questionar aos respondentes sobre a motivação da implantação do SIC, através de pergunta aberta de número 14, obtiveram-se as seguintes respostas após agrupar por palavra-chave com a mesma essência:

Tabela 7 - Motivação para implantação do SIC

Motivo da Implantação do Sistema de Custos no órgão	n	%
Calcular, comparar ou gerir o custo do produto, ação ou programa/Suporte ao processo decisório/Melhoria na qualidade do gasto	12	41%
Elaboração da Prestação de Contas Relatório de Gestão/Gestão de Convênios/Extração de Dados de uma forma Geral	11	38%
Incipiente/Testes Sistemáticos	6	21%

Fonte: A autora, 2014

Dos 29 respondentes, observa-se que apenas 41% a motivação foi para apurar custos e obter informações que pudessem subsidiar na tomada de decisão.

Destes 41%, 91% utilizam o SIC diariamente, semanalmente ou mensalmente. Apenas 9% que é representado por 1 órgão diz que a sua utilização é anual. No entanto o seu estágio de implantação ainda está em fase inicial de 0 a 25%. O que significa que todos que iniciaram a sua implantação com o propósito de efetivamente apurar custos, já utilizam o sistema com maior periodicidade e se encontram em estágio de implantação acima dos 25% de implantação, sendo apenas 4 órgãos que representam 33% do total que utiliza para este fim está na fase final de implantação, de 75 a 99%.

No Quadro 6 pode-se observar, os órgãos em fase final de implantação do SIC, com sua respectiva periodicidade da utilização das informações geradas e o objetivo pelo qual o SIC esta sendo implantado em seu órgão.

Quadro 4 - Órgãos em fase final de Implantação do SIC

Órgãos com % de implantação de 77% a 99%	Periodicidade	Objetivo da utilização do SIC:
CPRM	Diariamente	Acompanhamento dos custos dos projetos na área de geologia e hidrologia.
Comando da Aeronáutica	Diariamente	Disponibilizar informações gerenciais, no caso de custos, para os órgãos de direção geral e setorial do comando da aeronáutica, em apoio à tomada de decisão.
Ministério das Cidades	Mensalmente	As informações do SIC servem para calcularmos o custo dos produtos desenvolvidos pelos servidores do órgão. Essa ação ainda está somente na Secretaria-Executiva.
Ministério Meio Ambiente	Mensalmente	Principalmente para apresentação de informações para compor o Relatório de Prestação de Contas da Presidência PCPR. Alguns trabalhos de pesquisa e treinamento.
AGU - Advocacia Geral da União	Mensalmente	Apuração dos custos por unidade
MTE – Ministério do Trabalho e Emprego	Anualmente	Prestação de Contas da Presidenta da República. Temos 3 relatórios anuais que o setor deve apresentar como meta para a gestão por desempenho.

Fonte: A autora, 2014

Observa-se no quadro 6 que dos 6 órgãos com estágio de implantação avançado, 66% tem o objetivo final de apurar custo, ratificando as análises anteriores. Para entender melhor as motivações, forma de utilização da informação e possíveis dificuldades na implantação, foi realizada um estudo de campo com 3 destes órgãos que representam 50% dos órgãos em estágio final de implantação, sendo 2 que relatam a sua motivação em apurar os custos e 1 com outra finalidade. Para contribuir com esta análise, foi escolhido mais 2 órgãos com a mesma finalidade de implantação do SIC, para realização deste estudo de campo, em estágios de implantação inferiores, 1 com 26 a 50% e outro com 51 a 75%.

Quanto ao resultado da pesquisa sobre a disponibilidade do sistema, suporte técnico e os Relatórios gerados pelo SIC nas questões 23, 24 e 27, respectivamente. Observa-se numa escala de 0 a 10, a seguinte nota média, dada pelos respondentes, para os itens analisados:

Tabela 8 - Disponibilidade x Relatórios SIC

Item de Análise	Nota Média
Qualidade da Informação gerada	7,2
Suporte técnico	7,0
Disponibilidade e Funcionamento	6,9
Utilidade dos Relatórios	6,7

Fonte: A autora, 2014

A ferramenta possui um grau de satisfação acima de 6,7 como pode ser observado na Tabelas 8, as notas médias dos itens analisados.

Dos 29 respondentes, 17% afirmam não ter recebido treinamento para operar a ferramenta, os demais afirmam ter recebido treinamento. Quanto ao suporte técnico para operacionalizar o SIC, 21% afirmam não haver suporte satisfatório para sanar eventuais dúvidas ou problemas.

A STN afirma na entrevista realizada e relatada no item 3.1.1 que houve uma descontinuidade nos treinamentos devido ao numero reduzido de servidores no quadro do setor de custos da STN, mas que este problema seria solucionado com um convênio que está sendo firmado entre a UNB e STN para que servidores da UNB fossem treinados para atuarem como multiplicadores.

Nas tabelas 10, 11 e 12 pode ser observado, a avaliação dos órgãos em relação a eficácia, eficiência e efetividade, respectivamente, a partir da apuração de Custos como subsidio a tomada de decisões. Vale ressaltar que a análise se baseia na percepção do respondente, não foi realizado nenhum teste adicional para avaliação da eficiência, eficácia e efetividade, considerando como limitação da pesquisa.

A nota média calculada pela resposta dos usuários, na questão 30, em relação à avaliação do SIC em relação a sua eficácia para a tomada de decisão foi de 4,1, conforme dados descritos na Tabela 8.

Tabela 9 - Eficácia SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	1	4%
2	2	8%
3	4	15%
4	5	19%

5	14	54%
---	----	-----

Fonte: A autora, 2014

A nota média calculada pela resposta dos usuários, na questão 31, em relação à avaliação do SIC em relação a sua eficiência para a tomada de decisão foi de 4,2, conforme dados descritos na Tabela 9.

Tabela 10 - Eficiência SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	0	0%
2	3	12%
3	2	8%
4	7	27%
5	14	54%

Fonte: A autora, 2014

A nota média calculada pela resposta dos usuários na questão 32, em relação à avaliação do SIC em relação a sua efetividade para a tomada de decisão foi de 4,2, conforme dados descritos na Tabela 10.

Tabela 11 - Efetividade SIC x Tomada de decisão

Nota	N	%
1	0	0%
2	2	8%
3	5	19%
4	6	23%
5	13	50%

Fonte: A autora, 2014

Na avaliação do respondente, considerando a nota média nas tabelas 8, 9 e 10, as informações geradas pelo SIC é um bom instrumento também para avaliação da eficiência, eficácia e efetividade.

No terceiro e último bloco do questionário temos as informações sobre a contabilidade de custos no seu órgão.

Dos 29 respondentes em relação à questão 28, 55% acreditam que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as novas normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas e 45% acreditam que não precisam.

Quando foi solicitado informar qual das NBCT já tiveram sua implementação concluída, na questão 29, obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 12 - NBCTs totalmente implantadas x Entidade pesquisada

NBCT	n
NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	17
NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	13
NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	6
NBCT 16.4 - Transações no Setor Público	9
NBCT 16.5 - Registro Contábil	15
NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis	11
NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	8
NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	14
NBCT 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	7
NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	13
Nenhuma	5

Fonte: A autora, 2014

Observa-se que 41% dos respondentes, 13 dos 29, consideram que a NBCT 16.11 sobre o sistema de informação de custos no órgão já foi concluída, o que reafirma a incipiência da implantação do SIC.

Os respondentes ao avaliar a contribuição das informações geradas pelo SIC, na questão 39, para avaliação dos gestores e sua responsabilização, na questão 38, a melhor utilização do recurso público, na questão 37, o custo x benefício para gerar a informação, assim como, na questão 36, a disponibilidade dos relatórios em tempo real, na questão 34, a sua confiabilidade e a possibilidade de comparabilidade entre órgãos, na questão 35, entre serviços de mesma natureza, assim como sua comparação entre dois exercícios, obteve-se as seguintes notas médias numa escala de 1 a 5:

Tabela 13 - Utilização da informação do SIC

Item de Análise	Nota Média
Previne o mau uso do recurso público	4,1
Comparabilidade	3,8
Custo x Benefícios das informações geradas	3,8
Informações oportunas e confiáveis	3,5
Responsabilização dos maus gestores	3,5
Informações "on line" ao gerar os Relatórios	3,4

Fonte: A autora, 2014

Conforme pode ser observado na tabela 14, o SIC também é considerado satisfatório pelos seus respondentes para esses itens analisados, considerando a nota média obtida.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de pesquisa procurou, por meio de um estudo bibliográfico e de campo, descrever a existência de um sistema de custos disponível na administração pública federal, quais os seus usuários, a forma de utilização deste sistema de custos e quais as possíveis dificuldades encontradas no seu processo de implantação.

Identificou-se após revisão da literatura que existem 2 sistemas de informação de custos, um para utilização da União, o SIC e outro para a utilização dos estados e municípios, o SICGESP que atende aos aspectos legais, preenchendo, assim, a lacuna em aberto desde 1964.

O estudo limitou-se a pesquisar sobre SIC, sendo obtido junto ao ao órgão central, a lista dos usuários do SIC com cerca de 172 servidores distribuídos em 32 órgãos superiores, foi enviado a estes usuários um questionário para identificar a forma de utilização do SIC nestes órgãos e possibilitando assim, responder o segundo objetivo específico da pesquisa.

Desta forma, foi identificado que o grau de utilização dos órgãos para apuração de custo e tomada de decisão ainda é muito incipiente. Apenas 41% tem a motivação da implantação para este fim, 38% utiliza apenas para extração de dados para elaboração da prestação de contas e relatório de gestão, os demais 21% afirmam ainda estarem na fase de testes sistêmicos. Observa-se também que apenas 33% dos órgãos que tiverem a motivação de implantação do SIC, a apuração de custos para tomada de decisão do gestor, estão em fase final de implantação.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*. Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAUJO, Roberto Pinto de. *Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do sistema de informação de custos*. 2011. 126f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. *Lei nº 4.320/64*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a 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>. Acesso em: 30 out. 2014.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 out. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos e Peter Spink, orgs.(1998), *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas: 21-38.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de and BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. *Rev. Adm. Pública [online]*. 2011, vol.45, n.5, pp. 1565-1586.

CASTRO, Rodrigo Batista de. *Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública*. Salvador: Enanpad, 2006.

CHALFUN, Nelson. *Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável*. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

CHAROUX, O. M. G. *Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento*. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. *Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

CFC. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 16 abr. 2014.

COMANDO DA MARINHA. Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha (COrM). *Regulamento da Diretoria de Finanças da Marinha*. Brasília, DF, 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS – disponível em: <<http://www.cnm.org.br/>>. Acesso em: 30 out. 2014.

DALFOVO, Oscar; MAÇANEIRO, Wanderley. Contabilidade pública: limites e possibilidades do contador. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, v.2, n.1, p.01-14, Sem I. 2008 ISSN 1980-7031

DANTAS, José Marilson Martins . *Sistema de Custos para Organizações de Serviços Complexos: O caso do Setor Público*. Brasília: VII Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2014

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS, Hélio de Lara; GONDRIGE, Enalto de Oliveira; CLEMENTE, Ademir; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, ISSN 1646-6896, nº 5, julio/diciembre 2009

FREITAS, Henrique; OLIVEIRA, Mirian; SACOOL, Amarolinda Zanela; MOSCAROLA, Jean. O Método de Pesquisa Survey. *Revista de Administração*, São Paulo v.35, n.3, p.105-112, julho/setembro 2000.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública* — Rio de Janeiro 48(1):183-206, jan./fev. 2014

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. *A implementação do sistema de informação de custos do setor público: O caso do Governo Federal*. Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2010.

GONÇALVES, Marcos Flávio. *Traçando um panorama geral da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. *Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais*. Rio de Janeiro: FGV. 2009.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

KAPLAN, Robert S. e Cooper, Robin. *Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*. 1º ed. São Paulo: Futura, 1998

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?. *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de Pesquisa*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos, planejamento, Implantação e Controle*. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de Lima e CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*. Editora Atlas. S Paulo: 2000.

LÖFFLER, Elke. Governance: Die neue Generation von Staats- und Verwaltungs- modernisierung. *Verwaltung + Management*, v. 7, n. 4, p. 212-215, 2001.

MACEDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge expedito de Gusmão; FILHO, José Francisco Ribeiro, PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macedo. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* — Brasília 6(4):434-447, out./dez. 2012.

MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública* — Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010

MAPURUNGA, Patricia Vasconcelos Rocha; MENEZES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle* – Vol. IX – Nº 1 – Jan/Jun 2011.

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

MARTINS, Luis Marcelo; MACHADO, Carolina Cunha; TSURUSHIMA, Paulino; BRIZZI, Talita. A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Revista Terra e Cultura*, Londrina (PR), v. 43, p.45-56, jul./dez. 2006.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Juliana Veiga; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. *Revista Gestão & Produção*, v. 9, n. 3, p. 277-296, 2002.

MENEZES, Anelise Florêncio; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, v. III, n. 5, out. 2012.

Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., dos Santos, W. V., & de Holanda, V. B. *O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL DO BRASIL*. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf> Acesso em: 16 abr. 2014.

PEDROSO, Maximira Simões; QUINTANA, Alexandre Costa. A importância da apropriação dos custos na administração pública. *Revista eletrônica de gestão contemporânea*. Vol.II n.1 2007

PEREIRA, José Matias. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: Atlas, 2007. x, 151 p.

PEREIRA, Warley Francisco de Araújo; DOS SANTOS, Marcos José Araújo; PINHEIRO, Leonardo Barboza; DA SILVA, Stephanie Guimarães; DOS SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. 013). Custos na Administração Pública: Perspectivas Normativas e Acadêmicas. *Revista Uniabeu*, Belford Roxo (RJ), v. 6, nº 14, p. 290-305, set./dez. 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SANTANA, Esdras Carlos de. *Transparência do Gasto Público: Indicadores para Avaliação de Gestão*. O emprego do sistema de informação de custos (SIC) do governo federal na Marinha do Brasil: Uma análise gerencial dos custos no setor público. Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval. Rio de Janeiro, RJ, 2014.

SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos. *A cultura organizacional e o custeio variável: Um Estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil*. Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, 2012.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – *Decreto número 92.452*, disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/index.asp> Acesso em: 16 abr. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Cartilha Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública*, disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. Brasília: Esaf, 1997. Disponível em: <www3.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 16 abr. 2014.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. São Paulo : Atlas. 2009.

STN, S. d. (s.d.). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Volume II*. disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 15 de dezembro de 2015.