

Faculdade UnYLeYa
Pós Graduação em Custos no Setor Público
Altair Gustavo Krentz

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DOS TEMAS INVESTIGADOS NOS ÚLTIMOS ANOS

Brasília-DF
2018

Altair Gustavo Krentz

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DOS TEMAS INVESTIGADOS NOS ÚLTIMOS ANOS**

Monografia
apresentada à Faculdade Unyleya
como requisito para a obtenção do
título de especialista em Custos no Setor Público

Pedro Henrique Rodrigues Guimarães
Professor-orientador

**Brasília-DF
2018**

Altair Gustavo Krentz

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DOS TEMAS INVESTIGADOS NOS ÚLTIMOS ANOS**

Monografia
apresentada à Faculdade Unyleya
como requisito para a obtenção do
título de especialista em Custos no Setor Público

Pedro Henrique Rodrigues Guimarães
Professor-orientador

Aprovada pelo examinador Pedro Henrique Rodrigues Guimarães em 3/3/2018,
com menção A (aprovado).

**Brasília-DF
2018**

RESUMO

Este estudo, uma revisão bibliográfica, analisa, na área temática dos Custos no Setor Público, como está a produção acadêmica recente relacionada a esse tema, cujo objetivo é apresentar o panorama quanto ao efetivo uso das informações de custos públicos, com vistas à melhoria na qualidade do gasto governamental, através de uma contextualização teórica e legal, abordando o nível atingido de maturidade em transparência no emprego de meios orçamentários, apresentado as recentes pesquisas acadêmicas relacionadas ao tema em apreço, bem como pela demonstração de um caso de uso das informações de custos. Atesta, ao final, a carência de estudos a partir das informações práticas de custos geradas nos órgãos estatais, uma consequência aceitável da pouca exploração acadêmica e incipiente geração de informações computacionais de custos públicos.

Palavras-chave: custo público; transparência; efetividade; SIC.

ABSTRACT

This study, a bibliographical review, analyzes, in the thematic area of Costs in the Public Sector, how is the recent academic production related to this theme, whose objective is to present the panorama regarding the effective use of public cost information, with a view to improving the quality of government spending, through a theoretical and legal contextualization, addressing the reached level of maturity in transparency in the use of budgetary means, presented the recent academic research related to the subject in question, as well as the demonstration of a case of use of the information of costs. At the end of the study, the lack of studies is based on the practical cost information generated by state agencies, an acceptable consequence of the lack of academic exploration and the incipient generation of computational information of public costs.

Keywords: public cost; transparency; effectiveness; SIC.

SUMÁRIO

RESUMO	4
ABSTRACT	5
SUMÁRIO.....	6
1 INTRODUÇÃO	7
1.1. Tema	8
1.2. Problema de pesquisa	8
1.3. Objetivo Geral e Objetivos Específicos.....	8
1.4. Justificativa da Pesquisa	9
1.5. Metodologia.....	10
2. REVISÃO DE LITERATURA	11
2.1. Avanços <i>versus</i> insucessos	11
2.2. Enfim, a transparência	16
2.3. A Academia	18
2.4. Caso de uso com vistas à racionalização de custos	21
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS	23
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	26

1 INTRODUÇÃO

Os noticiários não se cansam de publicar os rombos nas contas governamentais; o Orçamento sempre tem de ser remendado; o caos financeiro não apenas tangencia as áreas dos direitos mais básicos como a saúde, a educação, a segurança pública, a habitação, o transporte público.

A sociedade está bem acostumada a sofrer tais violências e, pior, o padrão está institucionalizado propositalmente; há conformação com a corrupção e o paradoxo da morte por fome no país. Nas épocas eleitoreiras, discursos são proferidos e frases de efeito são projetadas aos quatro ventos. Às vezes, a anestesia de consciência vem dos eventos esportivos, como Copa de Futebol, os torneios regionais, Olimpíadas.

Sempre foi dessa maneira? Há saída para o Brasil? O que se pode fazer? Quem pode?

Uma das possíveis saídas de que dispõem de imediato o povo brasileiro, é a educação. Não a que se espera a partir da gestão governamental, neste primeiro momento, mas a que investiga o porquê da realidade e apresenta as melhores práticas possíveis de serem implementadas sem estrelismos, sem vieses, sem intenções dissimuladas. Esse caminho é o caminho da pesquisa científica.

Para os exemplos de mau emprego dos recursos públicos apresentados, o estudo e seu incentivo a novas explorações, tende a forjar uma nova consciência nos novos gestores nacionais. Pela geração de conhecimento se pode subsidiar o melhor uso das verbas e, este, representa a base sólida das mudanças requeridas por esta Nação. Quanto mais desenvolvida estiver a pesquisa acadêmica, mais chances há de serem alcançados, de fato, dias melhores.

1.1. Tema

Com o intuito de contribuir com uma melhor gestão, tendo-se em mente que os estudos iniciais são alicerce de mudança, apresenta-se o tema deste estudo: Custos no Setor Público: uma análise dos temas investigados nos últimos anos.

1.2. Problema de pesquisa

A inquietação frente à péssima qualidade dos serviços públicos prestados não é suficiente para pôr fim ao problema. Como propor melhorias sem que se saiba o que tem despertado a curiosidade acadêmica por ocasião da produção de trabalhos em Custos do Setor Público?

1.3. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

Das delimitações anteriores propõe-se, como objetivo geral desta pesquisa, apresentar os panoramas dos estudos em Custos, especificamente os governamentais, quanto ao efetivo uso das informações de custos públicos com vistas à melhoria na qualidade do gasto público.

Ainda, subsidiariamente, objetiva-se:

1. Apresentar os temas recentemente estudados em Custos no Setor Público;
2. Exemplificar, ao menos, um caso de uso onde se tenha extraído conclusões úteis à Gestão com base nos dados reais de custos em Órgão Público; e,
3. Propor temas ou áreas que careçam maior investigação face os achados na presente pesquisa.

1.4. Justificativa da Pesquisa

Os estados brasileiros vivem uma das maiores crises financeiras da história do país. Muitos estados não conseguem manter a máquina pública, nem mesmo garantir serviços básicos na área da saúde, segurança pública e pagamento de salários de servidores. Alguns cogitam a possibilidade de declarar estado de calamidade pública, apresentando um déficit financeiro maior do que o do Governo Federal, proporcionalmente a suas respectivas populações. Essa situação tem levantado uma série de discussões sobre as possíveis soluções para o problema. Diante disso, algumas medidas foram adotadas com vistas à redução dos custos públicos como a renegociação das dívidas agravadas pelos juros e encargos estaduais, a adoção de um teto para os gastos públicos, suspensão de obras, corte de investimentos, redução de despesas com pessoal e materiais e a negação de reajustes salariais.

Nesse sentido, a otimização do uso dos recursos públicos tem se apresentado como grande desafio e, ao mesmo tempo, o caminho correto a ser percorrido pela a Administração Pública engajada com a eficácia e a eficiência.

Por serem as ações governamentais subsidiadas pelo adequado suporte teórico, cuja base informacional se inicia nas pesquisas acadêmicas, este trabalho ousa apontar um breve panorama do *status* da produção acadêmica a respeito dos Custos no Setor Público. Busca-se o diálogo entre a legislação e os trabalhos produzidos recentemente, bem como uma visão geral dos novos sistemas de controle encontrados e o uso dessas informações na gestão pública.

Como exemplo hipotético de ação impulsionada pela teoria, pode-se citar a atuação focada de determinado gestor que toma ciência de que a área “X” de sua entidade, após um estudo de caso real do levantamento de custos de algum setor “Y”, vislumbra a necessidade de enxugamento de custos nesse setor e o faz melhorando, assim, a qualidade do gasto público em seu nicho de atuação. Outro exemplo seria o emprego da produção acadêmica no apoio à tomada de decisão pelos administradores com base nas melhores práticas do assunto pela compilação de trabalhos anteriormente produzidos. De qualquer forma, seja apontando quais áreas necessitam de aprofundamento de estudos ou revelando fatos reais que demandem atuação direcionada, os trabalhos acadêmicos sempre podem propiciar uma melhor gerência dos custos no Setor Público.

Buscou-se encadear os estudos de modo a gerar uma sequência, cuja lógica, permitisse inferir uma visão geral – os panoramas - sobre o *status* da exploração e maturidade nacional quanto a esse tão importante nicho de estudos das Finanças Públicas. Para tanto, foram organizados capítulos assim dispostos:

1. Capítulo 2.1: legislação aplicável e o longo caminho percorrido para seu desenvolvimento;
2. Capítulo 2.2: nível de maturidade quanto à transparência das contas da Administração Pública;
3. Capítulo 2.3: apresentação de algumas das pesquisas mais recentes produzidas academicamente;
4. Capítulo 2.4: um caso de uso das informações de Custos no Setor Público

1.5. Metodologia

Esta investigação busca apresentar um panorama sobre o estudo dos Custos no Setor Público. Não é o propósito, por conseguinte, retomar os conceitos básicos de custos, controles e auditoria. Após breve contextualização para melhor entendimento dos porquês que se opuseram à disponibilização de ferramentas úteis quanto ao assunto em estudo, buscou-se levantar, de fato, como está a matéria de custos públicos no cotidiano acadêmico e dos gestores.

A partir do levantamento da legislação atinente ao tema, bem como dos artigos científicos e de livros relacionados buscou-se a visão geral de como têm sido exploradas as peculiaridades desse ramo do conhecimento contábil. Trata-se, dessa forma, de uma revisão bibliográfica, cujos passos seguidos foram os sugeridos por Cervo, Bervian e da Silva (2007): levantamento bibliográfico seguido de apontamentos e anotações.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Partindo-se do Art. 85 da Lei 4.320/64, que é a lei-base da Contabilidade Pública, tem-se a determinação de que:

“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos **custos (grifei)** dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

Está evidente a delimitação quanto aos custos industriais, entretanto, é ponto pacífico que devam ser acompanhados todos os tipos de custos, incluídos, então, os custos relacionados à entrega de serviços à sociedade. Retificando tal delimitação, apresentou-se o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que, em seu Art. 79, tratava da “obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão”, o que também foi ratificado pelo Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, no Art. 137, quando ao enfatizar a necessidade da apuração de custos com vistas a tornar acessíveis os resultados da gestão pública. Ainda esse decreto também teve importante contribuição ao determinar que deveriam ser organizados os custos públicos por projetos e atividades, os quais ainda teriam como “fiscal” a auditoria governamental, conforme Art. 142, §1º:

“O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.”

2.1. Avanços *versus* insucessos

Muitos elementos complicadores estiveram presentes na caminhada trilhada pelos estudiosos e governantes para se chegar a um sistema que esclarecesse como, de fato, os dispêndios contribuem para a geração de serviços públicos de relevância para a sociedade. Lima e Castro (2009, p. 209) haviam ressaltado que a administração pública não estava

preocupada com a transparência e eficiência dos gastos, o que impedia a total fluência e desenvolvimento dos controles. Os autores acreditavam que a preocupação maior do Governo residia nas implicações fiscais devido ao cerco mais apertado ocorrer nessa área, tendo ficado “esquecidas questões como custos, eficiência geral, mensuração de resultados, associação de resultados a custo, melhor controle patrimonial, entre tantos outros temas de grande importância”. Quanto a outro foco, o eleitoral, corrobora Silva (2007, p. 134), que o desinteresse por parte de alguns grupos políticos se justifica no argumento de que, se evidenciados os detalhes de como são alocados recursos relacionados ao processo eleitoral, as consequências negativas a médio e longo prazos seriam reveladas. Tal apontamento vai de encontro ao conceito da *accountability*, a transparência relacionada à responsabilização dos gastos públicos, que alia controle e penalização, não objetivando a punição desmedida e banalizada, mas visando resgatar a moralidade principalmente ao Setor Público.

Várias tentativas de organizar os dispêndios foram empreendidas desde a Lei 4.320/64, entretanto, a preocupação maior dos governantes em toda essa caminhada rumo à melhor utilização de recursos públicos, ainda que não declarada, relacionou-se ao chamado desvio de finalidade, ou seja, a alocação imprópria de verbas públicas. As minúcias desse gasto, as particularidades de seu emprego em último nível sempre ficavam em segundo plano nos planos e ações governamentais. A macrovisão das contas é que sempre recebeu a atenção por todos os usuários dessas informações, fossem o governo, a academia ou a sociedade em geral. Os custos da máquina pública ainda estavam distantes de serem adequada e analiticamente evidenciados.

Para Silva (2007), o insucesso em se dispor de um sistema de apuração de custos tem grande base nas questões relacionadas às abundantes fontes de recursos para o financiamento dos serviços públicos, pelo menos em seu primeiro momento, especialmente nos idos de 1970, cujos ingressos de recursos estrangeiros foram bastante consideráveis. Além deste motivo, elenca o autor, apurar custos nesse período de grande influência inflacionária, com a consequente instabilidade econômica, não representava uma prioridade governamental. Para completar o cenário desfavorável ao levantamento de custos, a despeito dos diversos normativos expedidos, o processamento de dados nacional não tinha a necessária maturação para suportar o volume de *inputs* a serem organizados e tratados a ponto de gerarem informação relevante, de representação fidedigna, comparável, compreensível, tempestiva e verificável. Complementa Alonso (1999), que por estar-se vivendo o “milagre econômico”

dos anos setenta, como tudo ia bem, não se valorizava a apuração de custos, isso era o que menos importava; eram tempos em que esses estudos não eram tão relevantes.

Alonso (1999) aponta que, na década de oitenta, a competição e crises instauradas trouxeram à tona a necessidade de enxugamento de gastos, corroborando com a retomada do tema de custos. Esse autor comenta, a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, terem sido notórios os avanços na apuração dos custos públicos e que o controle de gastos foi reconhecido internacionalmente como “formidável”, cujos resultados destacaram o Brasil como referência em apuração e controles, fatos alavancados principalmente com a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Esse sistema é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial da esfera federal, que, apesar de não ter sido concebido com a finalidade de apurar custos, teve importante papel quanto ao nível de maturação atingida.

Pela crítica de Silva (2007), o controle de custos no governo federal não apresentou, a rigor, nenhuma evolução prática digna de destaque até a década de noventa. Essa afirmação sintetiza que, a despeito da importância do tema, o controle de custos se manteve latente, sempre em segundo plano nas ações de governo. A depender do cenário econômico e político, ressurgia como uma saída possível, mas nunca tornada efetiva pela complexidade de suas mais diversas razões.

A carência de um sistema que abordasse os itens desde os programas de trabalho até o menor nível de custos é, no mínimo, danosa ao aceitável e racional emprego de recursos. Segundo Alonso (1999), a estrutura de dados do SIAFI “não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo”, o que implica desconhecimento sobre como o Orçamento, de fato, é empregado. Corroborando nesse sentido Silva (2007), ao ratificar a limitação do SIAFI para a evidenciação da contabilidade de custos, na qual “se tem a necessidade de reconhecer o consumo do recurso quando da sua efetiva utilização”.

Com a Constituição Federal de 1988, a avaliação do emprego dos recursos ganha sua maior expressividade. Legalidade e resultados andam, agora, juntos. O controle e a mensuração de resultados devem ser objetos de atenção dos poderes e entidades públicos. Novos instrumentos de planejamento, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) são os mecanismos criados de

modo a viabilizar, de uma forma mais transparente, o atingimento do principal objetivo do Setor Público: atender aos anseios da sociedade com o devido zelo e correção necessários.

Ao organizar e estabilizar a economia nacional, a Reforma de Estado ocorrida em 1995, segundo Silva (2007), possibilitou a retomada da contabilidade de custos, visto que nos ambientes inflacionários as demandas aos sistemas computacionais são maiores e mais caras para se acompanhar adequadamente as muitas variações monetárias de modo a se entregar um resultado confiável e acertado e nesses ambientes de constantes desvalorizações de moeda a apuração dos custos não compensava os benefícios advindos desse esforço.

Os mecanismos legais têm evoluído no sentido de exigir e embasar a melhoria na qualidade das escolhas dos gestores. Nota-se, entretanto, um lapso quanto à mesma evolução de sistemas de informação. Aquino *et al.* (2011, 2) sugerem que implantações sistêmicas de magnitudes nacionais devam ser graduais, flexíveis e dispostas de um padrão forte conceitual que seja único e ao mesmo tempo comum às diversas entidades. Trata-se de complexo jogo de duas forças que combatem entre si. Os gastos públicos aumentam anualmente, entretanto, os investimentos visando gerar ferramentas computacionais de apuração, evidênciação e apoio à tomada de decisão não se desenvolvem em mesma proporção.

A partir da necessidade de avaliar a eficácia da gestão, pela pressão pela disponibilização por meios de serem acompanhados os gastos de governo e face à demanda por transparência, foi criado o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) pela Portaria-STN 157, de 9 de março de 2011, através do qual é possível estudar a aplicação dos recursos públicos na perseguição de causar um impacto real e positivo no uso dos meios públicos. Além de pioneiro, o sistema tornou-se o modelo a ser adotado pelos demais entes da Federação. Comemorando sua disponibilização, Santana, Almeida e Gonçalves (2014) afirmam que,

“A implantação do subsistema de custos na administração pública já tem se tornado um anseio da sociedade como um todo ao longo de muito tempo, com isso as aplicações dos recursos públicos serão analisadas de forma mais clara, obrigando-se assim os gestores públicos usarem estes recursos, provenientes da arrecadação de tributos de cada cidadão, de uma maneira cada vez mais eficiente.”

Há ainda considerável incerteza quando a implantação de um sistema de apuração de custos não disponha de base conceitual solidificada. O nível inicial de testes dos resultados da produção de códigos de programação demanda maturação teórica para sua estabilização.

Nesse sentido, defenderam Aquino *et al* (2011, 2) a importância das teorias de *framework* (estrutura conceitual), Além das exigências legais, do *framework* bem consolidado, defendem ser essencial, ainda, que os potenciais usuários reconheçam a importância das informações que o sistema lhes pode prover.

Para serem levantadas, com o detalhamento necessário, as informações de custos no setor público e de forma a serem úteis, ajustes devem ser realizados a partir dos dados contábeis abarcados no SIAFI (MACHADO E HOLANDA, 2010) (FERNANDES E BEZERRA FILHO, 2016). Os ajustes deverão ser realizados em duas etapas. Pelo texto de Machado e Holanda (2010), os ajustes consistem

“na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos de contabilidade de custos.”

As contas que deverão ser carregadas na primeira etapa, são as de despesa orçamentária executada (despesa liquidada somada à despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados). No segundo momento, o processamento de ajustes da despesa orçamentária trabalha as contas: i) exclusão de despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados; ii) soma dos restos a pagar não processados liquidados no exercício; iii) exclusões das despesas de exercícios anteriores, da formação de estoques, das concessões de adiantamentos e das despesas de capital não efetivas. Por fim, ainda na segunda etapa, devem ser feitos os ajustes patrimoniais pertinentes: por soma, o consumo de estoque, a despesa incorrida de adiantamentos e os valores de depreciação, amortização ou exaustão acumulados (Machado e Holanda, 2010).

Fernandes e Bezerra Filho (2016), chamam a atenção quanto à retirada dos itens e seus valores que tenham sua essência no orçamento, mas que não se relacionem aos estudos de custos. Explicam que as primeiras informações carregadas têm natureza estritamente orçamentária, o que justifica a necessidade das adequações.

Tais medidas revelam quão desenvolvida está a Contabilidade Pública segundo o viés orçamentário em detrimento da patrimonial. As ferramentas sistêmicas, os normativos legais e o conhecimento nacional, de forma generalizada, valorizam de forma desproporcional os

estudos do Orçamento. A contabilidade patrimonial começa a ganhar maior relevância com a necessária adequação às normas internacionais. Concluem a esse respeito Machado e Holanda (2010), que há demasiada fragilidade da contabilidade pela necessária realização dos ajustes citados nos dados do SIAFI para a geração da informação pertinente pelo SIC.

2.2. Enfim, a transparência

Ainda que a disponibilização de um sistema específico de custos dependa de complexas variáveis, mecanismos mais céleres e eficazes surgiram e foram disponibilizados aos interessados nas contas públicas, os quais vieram a preencher relativamente tais dificuldades de implementação.

Com o advento da Lei de Acesso à Informação (LAI), a pressão popular impulsionou os governos a prestarem contas não apenas nos relatórios periódicos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - que já representou um salto na evidenciação das quantias utilizadas - mas por meio de requisições de informações extemporâneas, as quais podem – e têm sido – solicitadas em demanda crescente. Dessa forma, sob pena de responsabilidade dos setores solicitados, dados têm sido disponibilizados à sociedade com muito mais transparência e tempestividade. Imprensa, acadêmicos ou qualquer cidadão pode ser agente de fiscalização do emprego dos recursos públicos e políticas implementadas sem maiores óbices.

Outro importante mecanismo de fiscalização é o Portal da Transparência do Governo Federal, disponível no endereço <http://www.portaltransparencia.gov.br/>. Esse sítio eletrônico busca dar publicidade ao uso dos dinheiros públicos com pessoal, programas de governo, convênios, além de elencar empresas com restrições, informar sobre o uso de imóveis funcionais, entre outros dispêndios e também a respeito das receitas arrecadadas.

Essas inovações na *web* das ferramentas de controle e acompanhamento possuem inúmeras funcionalidades que atendem minimamente às principais demandas e curiosidades, tudo à disposição dos cidadãos. Podem ser consultadas bastando, para isso, estar disponível acesso à internet, inclusive por celular. Tudo em prol de incentivar o controle social efetivo por meio da transparência e acessibilidade.

A contabilidade de custos deixou de ser apenas mais uma das muitas ramificações da área contábil para assumir o *status* de ferramenta essencial para a gestão pública. Crepaldi (2010, p.2) define a contabilidade de custos como:

Uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações.

A NBTC SP 16.11(CFC, 2011) institui como obrigatória a utilização do Sistema de Informações de Custos do Setor Público por todos os entes públicos, como requisito à transparência e lisura nas contas públicas, em especial os custos em prestar os serviços à sociedade. Tal importância é ratificada pela Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Art. 50, §3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A Resolução 1.437/13 (CFC, 2013), que alterou a NBC 16.11, instituiu a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), que integrará o Subsistema de Informações de Custos no Setor Público.

Entre outras questões, essa resolução abordou os conceitos de receita econômica e sua importância na evidenciação dos feitos na prestação de serviços públicos:

Receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.”

Especificamente a Resolução 1.437/13 estabelece que a DRE deverá ser elaborada levando-se em consideração as suas interdependências com o subsistema de custos e evidenciar em sua estrutura, ao menos, a receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; os custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e, o resultado econômico apurado do período. (CFC, 2013)

Como se pode observar, os normativos contábeis, as informações evidenciadas pelos demonstrativos obrigatórios e os mecanismos *on line* de acesso à informação objetivam

contribuir com a maior transparência e prestação de contas, assessorando a boa tomada de decisões e possibilitando o controle social. Para fins gerenciais, as informações de custos impactam diretamente a gestão, seja nos aspectos legais ou de sua utilidade; as decisões têm sido influenciadas no sentido de se empregar da melhor forma o orçamento a sua tutela.

2.3. A Academia

Partindo-se do questionamento, aparentemente simplório, a respeito de quanto determinado ente público gasta com energia elétrica (pelo uso de computadores e outros aparelhos), com insumos para produção de documentos (papel e tintas para impressoras), ou até mesmo os “cafezinhos” consumidos por seus servidores, pode-se ampliar o conhecimento prático do nível de consciência dos gestores. A análise da qualidade do gasto das verbas públicas deve ir até esse nível de avaliação, entretanto, não é o que normalmente ocorre nas prestações de contas. Gerenciar apropriadamente contratos com prestadores de serviços, publicar vencimentos de servidores e gastos com diárias, além de disponibilizar informações pelas ouvidorias dos órgãos é importante, mas a responsabilidade no bom uso dos recursos deve sim evidenciar os empregos até os detalhes mínimos para, então, permitir a avaliação se adequada ou não essa alocação de dinheiros públicos. Em qualquer dos casos, os dados devem ser acessíveis (não omitidos), de fácil extração e apresentação, ou seja, os benefícios justificarem e estarem compatíveis com os custos envolvidos.

Esse nível de detalhamento é ainda pouco explorado academicamente. Apesar de possibilitar inúmeras abordagens em pesquisa, não foram encontrados trabalhos nesse nível de averiguação no importante Portal de Custos da Associação Brasileira de Custos, do total de 168 artigos disponíveis. Tal fato exemplificativo aponta a atenção incipiente que é dispensada às pesquisas no segmento de custos governamentais da Contabilidade de Custos. Seja pelo desconhecimento das possibilidades de pesquisa, seja devido às dificuldades sistêmicas em levantar e quantificar dados, ou ainda, seja pela pouca produção científica prévia instigando sobre o tema, o fato é que muito se pode conhecer desse nicho de pesquisa.

Com base nos trabalhos do portal dos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, disponível em <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais>>, tendo-o como confiável e importante amostra do universo em tela, ainda que tal tipo de fonte aponte apenas tendências e motivações de seus pesquisadores (AQUINO et al, 2011, 1), pode-se extrair qual o panorama dos estudos de custos na Academia: 36 (21,4%) foram categorizados como "Abordagens contemporâneas de custos"; 9 (5,3%), na "Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos"; 23 (13,7%), como "Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor"; **20 (11,9%), como "Custos aplicados ao setor público"**; 60 (35,7%), como "Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões"; 10 (6%), como "Metodologias de ensino e pesquisa em custos"; e, por fim, 8 (4,8%), como "Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos". Outros 2 (1,2%) constaram da categoria "Convidados para Participar".

Dentre esses, convém destacar os três que mais se aproximaram dos objetivos deste trabalho.

Dantas *et al.* (2014), estudaram a relação entre a Contabilidade de Custos e o Resultado Econômico a partir dos indicadores de gestão do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), em seus dezesseis *campi*. Os indicadores analisados foram: Relação de Concluintes por Alunos Matriculados (**RC/A**), Relação Alunos por Docente em Tempo Integral (**RA/DTI**), Percentual de Gastos com Pessoal (**PGP**), Percentual de Gastos com Outros Custeios (**PGOC**) e Índice de Titulação do Corpo Docente (**ITCD**). À conclusão, puderam aferir que apenas o *campus* de Educação à Distância do IRFN apresentou resultados econômicos positivos, ou, a conclusão oposta, indica que os demais destruíram valor em vez de gerar resultado para a sociedade.

Pandino Ferreira *et al.* (2014), questionaram se as instituições públicas brasileiras fazem uso das informações de custos para a alocação de recursos por meio de seu orçamento, quando confrontaram os conceitos de custos e despesas no setor público, especificamente ao abordarem os empenhos das Unidades Gestoras Executoras (UGE) do Comando da Aeronáutica (COMAER), localizadas na cidade do Rio de Janeiro, de 2008 a 2013. Em seu estudo os autores apontaram, entre outras conclusões, que no âmbito do COMAER, despesas e custos são empregados de forma bem distinta por ocasião da execução do Orçamento e que,

devido aos custos terem estado superiores às despesas ao longo do período analisado, revela-se que o orçamento está insuficiente para a incorrência de custos ou que pode estar ocorrendo inapropriação de custos pelas UGE.

Compilando a produção acadêmica de sua época, Freitas *et al.* (2014) focaram nos aspectos teóricos da implantação dos sistemas de informações de custos no âmbito governamental. Ratificam os autores que, para a efetiva qualidade do gasto público, tal implantação representa a “ferramenta indispensável”. Expõem, ainda, que a avaliação de desempenho dos gestores deve ocorrer desde o planejamento estratégico até a apresentação dos resultados, tudo apoiado em efetivo sistema de custos. Os autores defendem a ideia de que as despesas não são úteis quando se objetiva avaliar desempenho, mas, sim, os custos, tendo em vista que estes se relacionam diretamente à entrega de um bem produzido ou serviço prestado aos cidadãos e que possibilitam o maior refino nas informações gerenciais. Defendem, ainda, que muitas ações governamentais são notoriamente prejudiciais aos resultados esperados exatamente porque desconhece-se onde há desperdício e onde há eficiência pela gestão.

Corroborando no sentido de evidenciar o quanto a produção acadêmica tem estudado a prática dos custos como ferramental de apoio à melhor administração de recursos, apresenta-se o trabalho de Aquino *et al.* (2011, 1). Tal obra ratificou escassa produção ao encontrar apenas sete artigos dentre 193 pesquisados. Para tanto, utilizou-se a palavra-chave “custos”, com abrangência na área de Ciências Sociais Aplicadas. Foram realizadas buscas nos acervos do sistema Scielo (*Scientific Electronic Library Online*) e da Quali/CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), cuja delimitação de temas, a partir da leitura dos resumos, foi no tocante a “aplicação de sistemas gerenciais de custos no setor público”, considerando as publicações até agosto de 2010.

As conclusões de Aquino *et al.* (2011, 1), ao investigarem os temas abordados na literatura nacional quanto à aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro, chamam a atenção quanto às peculiaridades desse setor específico justificarem o estudo apurado de seus custos, demandando aprofundamento de análise e adequações pertinentes quanto à implementação e uso de sistema apropriado. Ainda, afirmam que o país passa por um momento muito propício para essa implantação, seja pela pressão popular por melhor gestão e

sensibilização dos agentes-chave, seja, ainda pela necessidade de análise e estudo visando a melhor adequação dos escassos recursos públicos. Por fim, levantam questionamentos pertinentes e passíveis de futuros estudos, cujo interesse é da sociedade e dos periódicos nacionais e internacionais, como

“quais os fatores que conduzem à adoção isolada por determinadas entidades? Quais fatores direcionam a escolha de determinadas métricas (sistemas, metodologias etc.) pelas unidades que se lançaram na iniciativa de mensuração de custos? Quais obstáculos justificariam determinadas entidades a não colocarem esforços na mensuração de custos?”

2.4. Caso de uso com vistas à racionalização de custos

Tem-se observado a carência de trabalhos relacionados às questões ligadas ao cotidiano dos órgãos públicos quanto à evidenciação do emprego de recursos e em assessoramento aos gestores. O controle social é outra área que pode ser alimentada e, dessa forma, pela transparência, contribuir com a gestão eficiente, a partir de informações úteis geradas pelas Ciências Contábeis.

É na área dos serviços que se dá a maior atuação do Setor Público (Silva *et al*, 2007), ou noutras palavras, é onde se verifica mais sua expressividade de custos, logo, devem ser mensurados com precisão e apropriadamente.

A despeito das dificuldades em se produzir conhecimento prático dos custos governamentais, tal nicho de pesquisa tem se projetado como tendência, não pelo ferramental disponível – pois é ainda muito incipiente – mas pela curiosidade que suscita e, principalmente, pelo clamor social em saber onde o seu sofrido dinheiro tem sido alocado.

No sentido contrário às dificuldades em se produzir materiais que permitam analisar tanto interna, quanto externamente os gastos relativos à prestação de serviços de qualidade, que sejam eivados de eficiência e eficácia, foi encontrado o trabalho de HAMANN *et al* (2014).

O objetivo primeiro dos autores era levantar os custos para se julgar os processos de forma individualizada no âmbito do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT), em Brasília – DF. Entretanto, constatou-se não haver sistematização de procedimentos internos naquele Órgão de modo que se pudesse estudar os custos envolvidos no serviço jurisdicional nem se dispunha de quantificação das etapas necessárias em que se pudessem aplicar métodos de custeio. Ainda, o Tribunal, em suas demonstrações financeiras, não dispunha de sistema algum de alocação de custos. Certamente tais itens poderiam ensejar proposições de melhorias caso estivessem disponíveis. O simples fato de sua indisponibilidade já aponta área a receber maior atenção pelos gestores do órgão.

Os autores explicam que a opção mais próxima do objetivo inicial foi mensurar os custos por processo a partir da alocação orçamentária daquela Corte. Conforme demonstrado no Capítulo 2.1, “Avanços *versus* insucessos”, deste estudo, pelos ensinamentos de Machado e Holanda (2010), deve-se, necessariamente, efetuar ajustes de modo a serem separados os aspectos orçamentários da despesa executada, bem como resgatadas informações patrimoniais de modo a se aproximar dos conceitos de custo. Face às dificuldades apresentadas, prejudicou-se a pesquisa original sobremaneira. Foi levada a termo mesmo baseada na execução bruta do Orçamento e no quantitativo de processos julgados. Não foram apurados custos com processos em andamento, ou segregados os diversos tipos processuais e seus específicos trâmites, ou mesmo efetuados os ajustes pertinentes ao SIC.

Uma das conclusões que o trabalho de HAMANN *et al* (2014) apresentou foi quanto ao aumento de 14% dos custos para julgar os processos comparando-se os dados dos anos 2012 e 2013, segundo a metodologia adotada e os parâmetros disponíveis. Tal conclusão revela-se simplista e imprecisa face às muitas variáveis que, de fato, cada tipo de processo pode apresentar. Em havendo um sistema estruturado de custos, poder-se-ia produzir informação de qualidade, útil aos tomadores de decisão visando ingerências com vistas à melhor emprego de recursos públicos.

O estudo recém-apresentado serve de exemplo a todos os órgãos governamentais quanto à busca, pela prática, do levantamento e uso das informações que quantificaram a valor monetário do serviço público. Busca-se, dessa forma, não o custo carregado de

conceitos orçamentários, e sim o custo mais próximo do real na prestação de serviços públicos à sociedade, promovendo a persecução do gasto mais responsável.

Além da melhoria na qualidade do gasto, possibilitam-se os estudos relativos ao Resultado Econômico, cujo ambiente-base é da eficácia, e fórmula proposta, em uma abordagem de substituição de paradigmas, é $RESULTADO\ ECONÔMICO = RECEITA - CUSTOS$, contrapondo o tradicional enfoque $RECEITAS = DESPESAS$, tudo baseado em Silva *et al* (2007:78). No enfoque da eficácia, há toda uma visão quanto a avaliar o desempenho da gestão pública.

Uma das utilidades da Contabilidade de Custos é agregar valor ao produto. Não se pode esperar qualquer agregação de valor se as bases de cálculo e os procedimentos internos à entidade não estiverem, minimamente, consolidados. Este foi o retrato revelado do modo de apuração de custos do TJDFT.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A estabilização da economia permitiu o ressurgimento dos estudos dos temas relacionados aos custos. Naturalmente, as demandas sociais têm aumentado a despeito do não acompanhamento proporcional de recursos financeiros disponíveis. Por conseguinte, demanda-se uma gestão cada vez melhor. Com o SIAFI e o SIC, a possibilidade de se estudar os custos relacionados à entrega de produtos e serviços públicos foi substancialmente importante para a melhor alocação das verbas públicas.

Avanços importantes ocorreram, entretanto, há muito a se explorar, tanto a nível gerencial, quanto academicamente. Face às evoluções da programação computacional, permanece o anseio por sistemas e portais eletrônicos mais diretos para o garimpo de informações e a produção facilitada de indicadores em custos que demonstrem o atingimento de metas legais; ainda, que favoreçam a tomada de decisão pelos gestores comprometidos em não só “cortar gastos indiscriminadamente” (FREITAS *et al*, 2014), mas engajados com o melhor uso dos dinheiros públicos.

A despeito do compêndio legal apoiando o levantamento dos custos públicos, a medição de resultados eficazes e eficientes, na prática, foi lenta e, até, de pouca expressividade.

A grande carência de pesquisas focadas na apuração e evidenciação dos custos públicos em nível operacional ficou comprovada no exemplo apresentado do portal dos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, em que 11,9% dos trabalhos tinham estrita relação com o Setor Público.

Não foram encontradas proposições de melhorias ou adequações no que tange à otimização dos sistemas de custos públicos, o que naturalmente se depreende ser normal pelo nível de maturação dos sistemas disponíveis e pela ainda tímida conscientização de gestores quanto à importância para a tomada de decisão, controle social e atingimento de resultados efetivos. Corroborar, nesse sentido Freitas *et al.* (2014), que os sistemas de custos adotados são “bastante embrionários, se considerada toda a amplitude de um efetivo sistema de custos”.

A despeito das dificuldades em se produzir conhecimento prático dos custos governamentais, tal nicho tem se projetado como tendência em pesquisas, não pelo ferramental disponível – pois é ainda muito incipiente – mas pela curiosidade que suscita e, principalmente, pelo clamor social em saber onde o seu sofrido dinheiro tem sido alocado.

São oportunos os estudos de caso que confrontem a teoria às iniciativas postas em *check*, os quais são promissores, ainda que enfrentem resistência, seja pela pouca exploração prévia, seja pela imaturidade gerencial, seja, ainda, pelo estabelecimento tardio de sistemas. Somente com essa produção de teoria testada na prática que se poderá, a seguir, atestar os novos controles e mecanismos de evidenciação de custos.

Enfim, a legislação tem evoluído notoriamente; os sistemas computacionais podem ampliar sua parcela de contribuição na evidenciação de custos; mais pesquisas devem ser produzidas, tanto para instigar o conhecimento das peculiaridades deste ramo do conhecimento contábil, quanto subsidiando gestores para que decidam melhor sobre o emprego do orçamento de que disponham.

As recentes mudanças na legislação brasileira, pelo alinhamento às normas internacionais de contabilidade, bem como os muitos investimentos em tecnologia aplicada à

informação têm objetivado gerar publicidade acessível aos dados contábeis e financeiros oriundos das instituições públicas, propondo tornar o gasto público mais eficiente, controlável, transparente e responsável, e, ainda, auxiliar os gestores nas tomadas de decisões e, aos cidadãos, quanto ao controle social.

A título de sugestão para aprofundamentos ou novas pesquisas, seria oportuno levantar dados sobre os sistemas de custos implementados pelos órgãos de governo nas três esferas, bem como sobre o uso dos dados coletados e quais informações têm sido produzidas com vistas ao melhor emprego de recursos. Outra linha de pesquisa pode ser a que busca evidenciar o nível de aderência dos sistemas e suas peculiaridades ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) tendo em vista representar o modelo a ser seguido.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, ano 50, n.1, p.37-63, jan-mar 1999. ISSN 2357-8017. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/issue/view/63/showToc>. Acesso 26 jan. 2018.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva; CARDOSO, Ricardo Lopes. (1) Adoção de Sistemas de Custos no Setor Público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*. Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set., 2011. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904>. Acesso 27 jan. 2018. ISSN 1809-3337.

_____. (2) Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro. *Revista da Administração Pública*. Rio de Janeiro, v.45, n.5, set./out. 2011, p. 1565-1586. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/view/788>. Acesso 28 jan. 2018. ISSN 0034-7612.

BRASIL, *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso 1 fev. 2018.

_____, *Decreto-Lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos do Tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso 2 fev. 2018.

_____, *Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Lei de Acesso à Informação. (LAI). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso 25 jan 2018.

_____, *Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso 1 dez 2017.

_____, *Lei 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso 11 nov. 2017.

_____. *Portaria Nº 157, de 9 de março de 2011*. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=231488>. Acesso 25 jan. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366&arquivo=Res_1366.doc>. Acesso 26 fev. 2018

_____. *Resolução n.º 1437/2013, de 2 de abril de 2013*. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437&arquivo=Res_1437.doc> Acesso 26 fev. 2018

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto. *Metodologia da Pesquisa*. 6. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso básico de contabilidade de custos*. 5. Ed – São Paulo: Atlas, 2010.

DANTAS, Marke Geisy da Silva (et al). Contabilidade de Custos e Resultado Econômico: Uma abordagem da geração de valor para a sociedade à luz dos indicadores de gestão do IFRN. IN: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, Natal/ RN, *Anais...* Disponível: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/view/21>. Acesso 27 jan. 2018.

FERNANDES, Elisangela Santos; BEZERRA FILHO, João Eudes. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base na contabilidade por competência. *ASAA Journal: Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 9, n. 2, p. 204-223, 2016. Disponível em: <<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/244/163>>. Acesso 11 nov. 2017.

HAMANN, Evandro Vieira; BEZERRA, Paola Camila de Souza; COUTINHO, Jorge Fontenele; SOUSA, Natiele Barbosa. Custos para o julgamento de um processo no Tribunal de Justiça do Distrito Federal – TJDF. IN: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, Natal/ RN, *Anais...* Disponível: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/view/21>. Acesso 27 jan. 2018.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública: Integração União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. 3. Ed. 2 reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública - RAP* — Rio de Janeiro, v.44, n°4, p.791-820, Jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612.

Portal da Transparência nos Recursos Públicos Federais. Disponível em <www.portaltransparencia.gov.br/> Acesso 4 fev. 2018.

SANTANA, Allisson de Jesus; ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros. O Sistema de Custo na Administração Pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. *Revista Eletrônica da FANESE* (Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – Fanese). Aracaju: on line, v.3, n°1, set./2014. Disponível em: <http://app.fanese.edu.br/revista/?p=245>. Acesso 02 fev. 2018. ISSN 2317-3769.

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