



Fundação Getulio Vargas
Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas
Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
A APLICABILIDADE DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO
GOVERNO FEDERAL NA POLÍCIA FEDERAL**

**Dissertação apresentada à Escola
Brasileira de Administração Pública e de
Empresas da Fundação Getulio Vargas
(EBAPE/FGV) para obtenção do título de
mestre**

Professor orientador: Prof. Istvan Karoly Kasznar, PhD

Mestrando: Nivaldo Poncio

Dezembro de 2013

NIVALDO PONCIO

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
A APLICABILIDADE DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO
GOVERNO FEDERAL NA POLÍCIA FEDERAL**

Dissertação para obtenção do grau de mestre apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas (EBAPE/FGV)

Área de concentração: Apuração de custos do setor público.

Orientador: Prof. Istvan Karoly Kasznar, PhD

Rio de Janeiro

2013

Poncio, Nivaldo

Apuração de custos na administração pública : aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Polícia Federal / Nivaldo Poncio. – 2013.

111 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Istvan Karoly Kasznar.

Inclui bibliografia.

1. Custos. 2. Administração pública. 3. Processo decisório. 4. Sistemas de informação gerencial. I. Kasznar, Istvan Karoly. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 352



FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS

NIVALDO PONCIO

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A APLICABILIDADE
DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL NA
POLÍCIA FEDERAL.**


Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Executivo em Gestão Empresarial da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Data da defesa: 09/12/2013

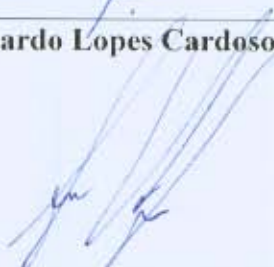
ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA



Istvan Karoly Kasznar
Orientador (a)



Ricardo Lopes Cardoso



Louis Ventura

DEDICATÓRIA

À minha esposa, Andréa, pelo amor,
companheirismo e incentivo durante a
elaboração desta dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os amigos da Polícia Federal que se envolveram de alguma forma para viabilizar a realização deste Mestrado, especialmente ao Daniel Cerqueira Ribeiro e Gladston Guimarães Naves.

Agradeço aos professores da FGV/EBAPE pelos conhecimentos transmitidos durante a fase presencial do curso.

Agradeço ao amigo Robson Ferreira Polito pelas revisões e correções.

RESUMO

O presente estudo apresenta como tema custos na administração pública, tendo o escopo de pesquisar como o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC pode contribuir para a produção de informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal. Visando atingir os objetivos propostos, abordou-se o processo de tomada de decisão com subsídio de tais informações. No intuito de compreender a sustentação legal e teórica do sistema, discorreu-se sobre custos na administração pública, sobre os sistemas corporativos do governo federal e sobre os normativos que orientam e determinam a apuração de custos dos programas de governo. Para a correta compreensão dos relatórios produzidos pelo sistema, foi explorada a história da solução e sua concepção no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), as dimensões do sistema, bem como a metodologia utilizada para apuração de custos. Por fim, foram analisados os resultados acerca da capacidade do SIC para a produção e apresentação de relatórios em tempo oportuno e com nível de detalhamento necessário, onde constem informações sintéticas e analíticas acerca dos custos dos serviços prestados pelas instituições públicas, particularmente a Polícia Federal, que subsidiem o processo de tomada de decisão dos gestores.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, Administração Pública, Tomada de Decisão, Informações Gerenciais.

ABSTRACT

This study presents a theme of the costs in public administration, with the scope of research being the Information System of Costs of the Federal Government (SIC) and how SIC can contribute to the production of management information used to support decision making by managers within the Federal Police of Brazil. In order to achieve the proposed objectives, the decision-making process was approached with an allowance for such information. To ensure an understanding of the legal and theoretical substance of the system, the thesis speaks about costs in public administration, business systems of the federal government, and about the regulations that guide and determine the computation costs of government programs. Furthermore, so as to guarantee a correct understanding of the reports produced by the system, an exploration was conducted into: the history of the system; its development within the National Treasury; the dimensions of the system itself; and finally the methodology used to calculate costs. Finally, analysis was made as to the ability of SIC to produce and report information in a timely manner and with the level of detail that is required; details which should include synthetic and analytical information about the costs of services provided by public institutions, particularly the Federal Police, that supports the management decision-making process.

KEY WORDS: Costs; Public Administration; Decision Making; and Management Information.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

ABREVIATURAS

CGU – Controladoria Geral da União

COF - Coordenação de Orçamento e Finanças

CPR – Subsistema de Contas a Pagar e a Receber do SIAFI

CPLAM - Coordenação-Geral de Planejamento e Modernização

DEST – Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais

DFSP - Departamento Federal de Segurança Pública

DLOG - Diretoria de Administração e Logística Policial

FGV - Fundação Getúlio Vargas

Funapol - Fundo para Aparelhamento e Operacionalização das Atividades-fim da Polícia Federal

Gespública - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INFRASIG – Sistema de Apoio à Gestão

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MJ - Ministério da Justiça

MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

PF - Polícia Federal

PLOA - Projeto de Lei Orçamentária Anual

PPA - Plano Plurianual

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

SEST – Sistema de Informação das Estatais

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPÉ - Sistema Integrado de Administração de Pessoal do Governo Federal

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SIDOR - Sistema Integrado de Dados Orçamentários

SIGPLAN - Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SOF - Secretaria de Orçamento Federal

SPI - Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

	QUADRO	Pág.
1	Por que é importante adotar um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública?	28
2	Inter-relação da Contabilidade de Custos com as Demais Áreas da Contabilidade	31
3	Círculo Virtuoso do Orçamento	45

	TABELA	
1	Composição do Orçamento da Polícia Federal de 2012 a 2014	26
2	Relatório do SIC para o custo da ação 2726 no Exercício de 2012	30
3	Consulta do SIAFI Gerencial de Execução Orçamentária e Financeira	38
4	Custos da ação 2586 de 2008-2012	81
5	Custos da ação 2726 de 2008-2012	83

	FIGURA	
1	Estrutura Organizacional da Polícia Federal	17
2	Modelo Sugerido de Tomada de Decisão com Base em Informações Gerenciais de Custo	24
3	Relacionamento entre Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo	29
4	Tela do Novo Subsistema de Contas a Pagar e Receber em Ambiente Web	37
5	Visão Geral do SIOP	39
6	Tela do SIAPE	42
7	Linha do Tempo do Marco Regulatório da Obrigatoriedade do Uso de Informações de Custo	49

8	Síntese da História do SIC	53
9	Dimensão Organizacional do SIC	64
10	Dimensão Tecnológica do SIC	65
11	Dimensão Física Operacional do SIC	67
12	Dimensões Física e Financeira e sua Correlação com o SIC	68
13	Mecanismo para Apuração do Custo Ideal	69

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1 OBJETIVO DA PESQUISA.....	5
1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	6
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	7
1.4 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO	8
2. CONTEXTUALIZAÇÃO E REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA POLÍCIA FEDERAL.....	10
2.1.1 Segurança Pública no Brasil.....	10
2.1.2 Histórico da Organização	11
2.1.3 Organização Administrativa e Atribuições	14
2.2 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO.....	20
2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	27
2.3.1 Conceituações Teóricas.....	30
2.3.2 Custos como Ferramenta de Gestão	43
2.4 CUSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	45
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL	50
2.5.1 História do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal	50
2.5.2 Metodologia de Apuração de Custos.....	53
2.5.3 Concepção do Sistema de Informação de Custos.....	63
3. METODOLOGIA	70
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	70
3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS	71
3.3 PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO	71
3.3.1 Caracterizações da população	71
3.3.2 Amostra e sua Limitação.....	75
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	77
4.1 DEMANDA POR INFORMAÇÕES DE CUSTOS	77
4.2 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELO SIC.....	80
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	85

6. REFERÊNCIAS	89
APÊNDICES.....	95

1. INTRODUÇÃO

As reformas estruturais da organização do Estado brasileiro têm buscado atingir um patamar gerencial. A Administração Pública Gerencial tem o propósito de substituir o antigo modelo burocrático, possibilitando que novos atores, os cidadãos, participem do controle dos gastos governamentais e da formulação de políticas públicas.

No ordenamento jurídico brasileiro, há vários dispositivos constitucionais e infraconstitucionais relacionados ao controle dos gastos públicos. A Constituição, como lei fundamental, busca assegurar o acesso à informação, a prestação de contas, bem como definir regras quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Nesse contexto, as normas infraconstitucionais fixam regras quanto à transparência, ao processo administrativo, à responsabilização na gestão fiscal, à participação popular, à audiência pública e à prestação de contas.

A nova administração pública instaura-se formalmente ao Brasil em 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Estado (Bresser Pereira, 2000). Pode-se estabelecer uma correlação entre os princípios da reforma realizada no Brasil com o movimento da *New Public Management*, cujo enfoque central estava direcionado à adaptação e à transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o setor público.

A adoção de métodos de gestão pertinentes ao setor privado pela administração pública foi acompanhada por mudanças na contabilidade, conforme abordado por Rezende et al (2010):

Vale ressaltar que a experiência internacional registra uma forte relação entre as propostas de mudança na contabilidade do setor público e os movimentos de reforma da gestão pública que se intensificaram a partir dos anos 1980, sobretudo na linha denominada *new public management*, buscando maior eficiência mediante a promoção de um ambiente competitivo e a adoção de métodos de gestão afins aos praticados pelo setor privado.

O gerencialismo na administração pública surgiu como uma tentativa do Estado de deixar que o mercado tivesse um papel maior dentro da estrutura governamental e com a convergência entre os setores público e privado e sua consequente adoção, por parte do serviço público, de práticas, técnicas e processos característicos dos setores privados (Bresser Pereira, 2006).

As corporações privadas têm por objetivo básico a geração de lucro que irá remunerar o capital investido pelos acionistas e financiar a própria sobrevivência da organização. Ao mesmo tempo, essas organizações estão preocupadas em tornarem-se mais sustentáveis e competitivas. Assim, buscam o constante aperfeiçoamento e a valorização por meio da promoção da imagem organizacional e da visibilidade social. Para alcançar esse padrão institucional, os administradores utilizam informações gerenciais que lhes permitem analisar os riscos internos e externos, a rentabilidade obtida e a imagem da organização. Esse aparato de apoio à tomada de decisão somente é possível com investimentos em recursos humanos e sistemas informações gerenciais.

Da mesma forma que as organizações privadas, os administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade os objetivos, metas e estratégias das políticas públicas. Gestores que pratiquem os princípios de governança corporativa não podem tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios. Assim, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

A contabilidade de custos, quando adotada na seara privada, contempla e utiliza fatores objetivos e mensuráveis como a captação de recursos financeiros e a sua aplicação, gerando dados para avaliação quanto ao gasto e o retorno como lucro do investimento. Tal finalidade se alicerça na necessidade de manutenção e sobrevivência da empresa, na medida da necessidade de geração de lucros a serem revertidos à própria empresa e ao custeio dos dividendos aos acionistas.

Na ótica do serviço público, o controle dos gastos governamentais não busca, única e tão somente, um rígido sistema de aplicação de dotações orçamentárias na busca de retorno financeiro do dispêndio, mas sim, propiciar ao gestor público dados fidedignos para a otimização dos gastos no implemento de serviços públicos mais eficientes e econômicos.

Neste sentido, tem-se que os custos com políticas públicas voltadas ao bem estar social, tais como as existente nas áreas de segurança, saneamento e educação, não são mensuráveis apenas por rubricas orçamentárias, mas principalmente nos benefícios que trazem à comunidade.

De forma a reforçar essa nova forma de agir, evidenciada pela busca da eficiência e da probidade no uso dos recursos públicos, surge à demanda pelo conhecimento do que o governo faz. A mudança da cultura gerencial necessita que se alavanque o grau de transparência e da abertura do Estado em direção ao atendimento dos anseios da população.

Neste contexto, pela ótica do custo benefício da aplicação de recursos públicos, o gestor, ante as informações trazidas pelo sistema de evidenciação de custos, não deverá restringir a atuação estatal a mera interpretação de investimento e retorno financeiro, pois estaria fadado a excluir políticas públicas que, apesar de gerarem grande bem-estar na população, seriam economicamente deficitárias.

Destarte, a visão do gestor deve se orientar pelos princípios constitucionais da eficiência, economicidade e indisponibilidade de prestação dos serviços públicos, utilizando as informações do sistema de controle de custo como vetor de otimização da aplicação de recursos orçamentários na inclusão de políticas públicas, haja vista os benefícios sociais não serem passíveis apenas de mensuração financeira, mas principalmente pela consecução do bem comum.

O acompanhamento e o controle de toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são realizados por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Esse sistema foi desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). A STN é o órgão central de contabilidade do Governo Federal. Apesar de todas as informações estarem disponíveis nos sistemas estruturantes, os mecanismos de controle necessitam de informações gerenciais de custos.

Gestores públicos necessitam de um sistema capaz de produzir informações acerca dos custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou da execução de projetos, principalmente neste momento em que se torna essencial a alavancagem da capacidade de investimento do Estado como solução para se contornar a crise que se avoluma especialmente em termos nacionais, haja vista os problemas internacionais. Esse sistema pode otimizar a tomada de decisão operacional, o acompanhamento e a avaliação do desempenho organizacional.

Considerando a edição de um marco regulatório determinando a adoção de medidas visando à otimização do gasto público, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou em 09 de março de 2011 a Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), “estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob a gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União” (BRASIL, 2011a).

Diante dessa demanda por informações, coloca-se a necessidade de aprofundamento do debate nos meios acadêmicos e no setor público visando à apuração de custos pelos órgãos públicos. Dessa forma, questiona-se: qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal?

Com intuito de esclarecer os termos utilizados na questão de pesquisa, as definições operacionais do presente trabalho seguem-se expostas nos seguintes termos:

- a) Informações gerenciais é o conjunto de dados sobre elementos em relação aos quais o gestor pode tomar decisões no âmbito da PF, sendo estas provenientes de relatórios produzidos pelo SIC.
- b) Tomada de decisão é processo pelo qual são escolhidas algumas ou apenas uma entre muitas alternativas que se apresentam como aplicáveis para as ações a serem realizadas, sustentada em informações gerenciais consistentes e oportunas que conduzam à otimização do processo gerencial.
- c) Gestores são os tomadores de decisão que, em determinado momento, tem de optar por adotar uma ou mais alternativas, entre as linhas de ação disponíveis, que melhor conduzam à solução do problema apresentado, seja no exercício de uma função de chefia na PF, na condução de uma etapa de uma investigação ou na prestação de um serviço à população.

O SIC propõe o foco para a área da despesa e consumo de insumos, conjugando esses itens com as metas físicas alcançadas pelas instituições, perfazendo, dessa forma, o custo de determinado serviço ofertado pelo Estado.

Relatórios dessa magnitude são importantes para o tomador de decisão, já que, a cada exercício financeiro, o montante da dotação orçamentária fixadas no orçamento público,

principalmente para custeio da máquina pública é menor. Isso deriva da necessidade governamental de focar investimentos para solução dos problemas estruturais do país.

O equilíbrio entre receitas e despesas tem de ser mantido. Considerando que o gestor não pode escolher prestar um serviço em detrimento de outro, independente do custo dos mesmos, conhecer a composição dos custos de determinado item pode conduzir a melhora dos processos e, dessa forma, possibilitar uma oferta maior de serviços nos limites da dotação orçamentária fixada.

1.1 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é identificar qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

O alcance desse objetivo depende do cumprimento das etapas listadas a seguir, definidas por Vergara (2009) como objetivos intermediários:

- a) apresentar as definições e dimensões de custos, segundo a teoria;
- b) evidenciar o ordenamento jurídico brasileiro que disciplina a apuração de custos;
- c) explorar as definições e características de custos na administração pública;
- d) apresentar e contextualizar o processo de tomada de decisão na Administração Pública Federal, bem como identificar a necessidade de informações dos gestores;
- e) pesquisar na literatura e no acervo documental da Administração Pública Federal, em especial da STN, informações gerenciais produzidas pelo SIC, bem como verificar se essas informações são úteis à tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Em relação aos objetivos intermediários, com o objetivo de esclarecer os assuntos a serem abordados, preliminarmente, serão apresentadas as definições e dimensões de custos de acordo com o entendimento da teoria, para, na etapa de apresentação e análise de resultados, subsidiar a análise do SIC quanto à capacidade de produzir informações gerenciais úteis para a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Mantendo-se a mesma linha de trabalho, pretende-se identificar o arcabouço legal de custos, a partir da pesquisa do ordenamento jurídico brasileiro.

As definições e características do SIC serão evidenciadas, a fim de que se possa compreender a função do sistema e suas dimensões no processo de tomada de decisão.

Enfim, visando consolidar o objetivo geral, o estudo deve mostrar a possibilidades do SIC em produzir informações gerenciais, bem como explorar as necessidades dos usuários dessas informações na Polícia Federal, de forma que se possa verificar se o sistema atende a tais necessidades, possibilitando, inclusive, apresentar sugestões para aperfeiçoamentos sistêmicos.

1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Diversos atos normativos já traziam a obrigação de o Governo Federal manter sistema de informações de custos. Porém, no ano 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que atualizou uma série de conceitos da Lei 4320/64, sofisticou essa exigência, uma vez que não tratava simplesmente de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços. Essa lei requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados e desempenhos, bem como o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Todas as informações de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são extraídas do SIAFI, pois esse sistema tem a capacidade de armazenar e processar todos os atos e fatos de gestão da administração pública. No entanto, apesar do SIAFI possuir todo o banco de dados dos gastos do Governo Federal, referentes às informações listadas, ele não possibilita a apuração de custos:

Vale apontar, no entanto, que este sistema estruturante é voltado para o controle dos recursos, não sendo capaz de informar sobre a relação entre despesa e o resultado obtido. É justamente desse aspecto que o sistema de custos trata, priorizando a análise da eficiência na alocação de recursos. (HOLANDA et al, 2010, p.44).

Ao se consultar o Manual do SIAFI na página da STN na internet, localiza-se a Seção 221200 – MÓDULO CUSTO – CENTRO DE CUSTO. Por meio da análise dos assuntos tratados nessa Seção, nota-se que o sistema possibilita a mensuração de custos por meio de centros de custos previamente criados. Essas informações são acumuladas em contas de

controle do Sistema de Compensação do SIAFI. Porém, não há possibilidade de produzir informações gerenciais por meio de transações desse *warehouse*.

Com o objetivo de propiciar o tratamento dos dados do SIAFI, foi desenvolvido o SIC. Segundo informações da página da STN na internet, o sistema “é um Data Warehouse que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações” (BRASIL, 2012a).

Considerando que a Polícia Federal ainda não utiliza as informações gerenciais produzidas pelo SIC, já que se trata de uma ferramenta recente, este estudo se torna relevante uma vez que pretende verificar a efetividade e utilidade das informações geradas pelo sistema, bem como verificar qual o nível de informação necessário para auxiliar a tomada de decisão dos gestores do órgão.

Finalmente, cabe destacar, que um conjunto de variáveis históricas permitem que hoje se possa implementar tal estudo, a exemplo da recente lei de acesso às informações públicas. Soma-se nesse contexto o avanço tecnológico, advindo da modernização da gestão pública brasileira, que possibilita a reunião em uma mesma plataforma tecnológica de uma série de dados classificados por funções, subfunções, órgãos, projetos e atividades.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo da Nova Gestão Pública, onde se busca a eficiência, efetividade, democratização e descentralização dos serviços públicos, é um campo sem fronteiras. É um assunto complexo e amplo, ainda em fase de maturação pelos pesquisadores e gestores modernos. Novas teorias são criadas, exploradas e debatidas periodicamente. Não pode a pesquisa, aqui projetada, ter a pretensão de abordar toda a matéria em profundidade, já que não esgotaria o assunto.

No campo da administração pública existe uma gama de assuntos e dimensões. A dimensão do controle, seja interno, externo ou social, impõe a essencialidade da busca pela eficiência da gestão, elevando o nível estratégico da apuração de custos no cenário atual. Esse tema, por sua vez, também pode ser investigado sob diversas perspectivas, alinhando-se ao perfil do pesquisador.

Diante de tantas possibilidades, torna-se necessário explicitar “para o leitor o que fica dentro do estudo e o que fica fora” (VERGARA, 2009, p. 23). Assim, esta pesquisa, que apresenta como tema custos na administração pública, terá como único escopo pesquisar como o SIC pode contribuir para a produção de informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Entende-se por capacidade do SIC a produção e apresentação de relatórios em tempo oportuno e com nível de detalhamento necessário, onde constem informações sintéticas e analíticas acerca dos custos dos serviços prestados pelas instituições públicas, particularmente a PF.

Dessa forma, esta pesquisa não visa explorar outras variáveis que influenciam no processo de tomada de decisão, a exemplo do contexto político, técnicas de trabalho, limitações financeiras, orçamentárias e de informações.

1.4 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO

Para investigar como o SIC pode contribuir na produção de informações gerenciais que auxiliem o planejamento operacional e a tomada de decisão para a melhora do processo de gestão da Polícia Federal, a pesquisa foi estruturada em capítulos da seguinte forma:

- a) Capítulo 1. Introdução. Este capítulo aborda, preliminarmente, a perspectiva do estudo, apresentando o objetivo, a justificativa e a apresentação da pesquisa;
- b) Capítulo 2. Contextualização e referencial teórico. Nesta seção, apuração de custos é tratada sob o ponto de vista da doutrina dominante em todas as suas dimensões. O capítulo evidenciará, também, um breve histórico da Polícia Federal, os normativos que impõem a apuração de custos na legislação brasileira. Além disso, são apresentadas as definições e características sobre o SIC.
- c) Capítulo 3. Metodologia. Esta seção apresenta os métodos, as regras e os postulados que norteiam o desenvolvimento da pesquisa.
- d) Capítulo 4. Apresentação e Análise dos Resultados. Neste capítulo, está evidenciada, a partir do estudo das diversas funcionalidades do SIC e das necessidades dos gestores

da Polícia Federal, a contribuição desse sistema para a apuração de custos, considerando o referencial teórico e a legislação brasileira.

- e) Capítulo 5. Considerações Finais. Essa seção responde o problema proposto neste estudo e fornece as principais resultantes do estudo.
- f) Capítulo 6. Referências. Nesse capítulo, são apresentadas as fontes de pesquisa deste trabalho.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO E REFERENCIAL TEÓRICO

Com o propósito de contextualizar e compreender o problema apresentado, este capítulo apresenta o referencial teórico preliminarmente investigado. Será apresentado um breve histórico da PF, discorrendo-se sobre sua organização e atribuições. Serão abordadas questões relativas ao processo de tomada de decisão, com enfoque no modelo adequado e que melhor se adapte a sistemática de custos na administração pública.

Em seguida serão evidenciadas as conceituações teóricas relativas à sistemática de custos na administração pública, apresentando a ferramenta como um importante componente ao processo de gestão.

De forma a fundamentar o referencial teórico, será mostrado o marco regulatório de custo na administração pública brasileira, discorrendo-se sobre a história do SIC e sobre a metodologia utilizada para apuração de custos dos bens e serviços ofertados à população.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA POLÍCIA FEDERAL

Este item visa proporcionar ao leitor um breve conhecimento acerca da estrutura da segurança pública no Brasil, discorrendo sobre a história da Polícia Federal, sua organização administrativa e atribuições.

2.1.1 Segurança Pública no Brasil

A Carta Magna assevera que a segurança pública é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, sendo exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio. Neste sentido, o direito a segurança é prerrogativa constitucional indisponível, garantido mediante a implementação de políticas públicas, impondo ao Estado a obrigação de criar condições objetivas que possibilitem o efetivo acesso a tal serviço (BRASIL, 2013g).

Na visão de Oliveira (2009), combater e prestar serviço público são as duas concepções extraídas do conceito de segurança pública. O foco militarista das polícias visa combater criminosos e é neste viés que está centrada a principal missão institucional da organização.

Não menos importante é a prestação de serviço, seja provendo a segurança que é esperada pela sociedade, seja provendo meios básicos para a cidadania, a exemplo das emissões de carteira de identidade e passaporte. Dessa forma, a segurança pública deve ser de todos, ou seja, universal, nos termos do artigo 144 da Constituição Federal.

A solução do problema da segurança pública no país é constante objeto de estudos e discussões em todas as esferas governamentais, seguindo planos e planos, porém não há uma fórmula pronta para equacionar a deficiência. Boas práticas são isoladas e, geralmente, estão sustentadas por investimentos estruturantes em tecnologia, conhecimento, inteligência e, principalmente, por modelos eficientes de gestão nos órgãos policiais.

Para que isso ocorra é necessário que o sistema político apoie tais iniciativas, uma vez que são necessários vultosos investimentos, tanto em equipamentos, formação, qualificação de pessoal e modernização dos métodos de gestão. A precariedade do preparo e da infraestrutura disponíveis nas forças policiais impede um desempenho eficiente em prol da comunidade. Faltam recursos para segurança e investir em repressão à criminalidade não aparenta ser prioridade governamental, não somente nas grandes metrópoles brasileiras, mas em todas as cidades.

O constante aperfeiçoamento das instituições policiais pode ser a melhor resposta para o combate à criminalidade. No transcorrer da metade do século passado e início deste, a forma de agir dos delinquentes muito se alterou. A PF surgiu e tem acompanhado esse trajeto, alterando sua organização de forma a prover os serviços que a sociedade lhe incumbiu, seja na prestação de serviços ou no combate ao crime.

2.1.2 Histórico da Organização

Consoante o disposto no parágrafo 1º do artigo 144 da Constituição Federal de 1988, a Polícia Federal é um órgão permanente do Sistema Nacional de Segurança Pública. No transcorrer dos anos, desde sua criação até o presente, onde desempenha esse papel determinado pela Carta Magna, a instituição passou por diversas transformações, com diferentes denominações e atribuições.

Conforme dados obtidos no sítio da instituição na internet (Brasil, 2013f), o órgão tem na sua origem a Intendência-Geral de Polícia da Corte e do Estado do Brasil, criada por D. João VI, em 10 de maio de 1808.

A instituição passou por diversas mudanças desde então, sendo que em 28 de março de 1944 a antiga Polícia Civil do Distrito Federal, que funcionava na cidade do Rio de Janeiro/RJ, ex-capital da República, foi transformada em Departamento Federal de Segurança Pública (DFSP), entidade diretamente subordinada ao Ministro da Justiça e Negócios Interiores. Essa reorganização foi implementada pelo Decreto-Lei nº 6.378, de 28 de março de 1944.

O Decreto-Lei nº 6.378/44 agregou atribuições para o DFSP, sendo: no Distrito Federal, os serviços de polícia e segurança pública e, no território nacional, os de polícia marítima, aérea e segurança de fronteiras.

Em 1946, o Decreto-Lei nº 9.353 ampliou o rol de atribuições da instituição, passando a atuar na apuração das seguintes infrações penais:

- Que atentassem contra a personalidade internacional, a estrutura e a segurança do Estado, a ordem social e a organização do trabalho;
- Referentes à entrada, permanência ou saída de estrangeiros no território nacional;
- Definidas nos títulos X (Crimes contra a Fé Pública) e XI (Crimes contra a Administração Pública) do Código Penal, quando o interessado fosse a Fazenda Nacional;
- Relacionadas ao comércio clandestino ou facilitação do uso de entorpecentes.

A partir da década de 1950, com a construção da nova capital, surgiram problemas derivados da construção acelerada. O inchaço urbano foi inevitável, agravado pelo não estabelecimento da administração de forma oficial. A grande oferta de trabalho, as grandes migrações de trabalhadores, o enriquecimento rápido e o afluxo de aventureiros chegados a Brasília de todas as partes do país, instou a criação de uma força policial organizada para combater os delitos que se avolumavam.

Em 9 de dezembro de 1958, o governador do estado de Goiás sancionou a Lei nº 2.364, criando o Departamento Regional de Polícia de Brasília (DRPB), ao qual se subordinava a

Guarda Civil Especial de Brasília (GEB), permanecendo assim até a inauguração da capital federal, ocasião em que o DRPB foi incorporado ao DFSP.

Somente em 1964, a ideia da criação de um Departamento Federal de Segurança Pública, com capacidade de atuação em todo o território, prosperou e veio a tornar-se realidade, com a aprovação da Lei nº 4.483, de 16 de novembro, reorganizando então o DFSP, com efetivo cunho federal. Suas competências passaram a compreender:

- A superintendência dos serviços de Polícia marítima, aérea e de fronteiras;
- A fiscalização nas fronteiras terrestres e na orla marítima;
- A apuração, com a cooperação dos órgãos competentes do Ministério da Fazenda e em colaboração com as autoridades dos Estados, dos ilícitos penais praticados em detrimento de bens, serviços ou interesses da União;
- A apuração em colaboração com as autoridades dos Estados, dos crimes que, por sua natureza, características ou amplitude transcendam o âmbito de uma unidade federada ou que, em virtude de tratados ou convenções internacionais, o Brasil se obrigou a reprimir;
- A investigação e apuração, em colaboração com as autoridades dos Estados de crimes praticados contra agentes federais, no exercício de suas funções;
- A censura de diversões públicas, em especial, a referente a filmes cinematográficos, quando transponham o âmbito de um Estado;
- A execução em colaboração com as autoridades dos Estados, de medidas tendentes a assegurar a incolumidade física do Presidente da República, de Diplomatas e de visitantes oficiais estrangeiros, bem como dos demais representantes dos Poderes da República, quando em missão oficial;
- A coordenação e a interligação, no país dos serviços de identificação datiloscópica, civil e criminal;
- A formação, o treinamento e a especialização profissional de seu pessoal e, quando solicitado de integrantes das Polícias dos Estados, Distrito Federal e Territórios;
- A prestação de assistência técnica e científica, de natureza policial aos Estados, Distrito Federal e Territórios, quando solicitada;
- A cooperação, no país, com os serviços policiais relacionados com a criminalidade internacional ou interestadual;
- A supervisão e a colaboração no policiamento das rodovias federais;

- A execução de outros serviços de policiamento atribuídos à União, de conformidade com a legislação em vigor;
- A apuração dos crimes nas condições previstas no art. 5º do Código Penal, quando solicitado pelas autoridades estaduais ou ocorrer interesse da União;
- A apuração dos crimes contra a vida ou contra comunidades silvícolas, no país, em colaboração com o Serviço de Proteção aos Índios.

A denominação atual do órgão foi definida pela Constituição Federal de 1967, em seu artigo 210, que estabeleceu que o DFSP passasse a se denominar Departamento de Polícia Federal, considerando automaticamente substituída por esta denominação a menção à anterior constante de quaisquer leis ou regulamentos.

2.1.3 Organização Administrativa e Atribuições

Ante o disposto no parágrafo 1º do artigo 144 da Constituição Federal de 1988, a Polícia Federal é um órgão permanente instituído por lei, vinculado ao Ministério da Justiça, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, com sede em Brasília, no Distrito Federal, cuja função é exercer a segurança pública para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, exercendo as atribuições de Polícia Administrativa e Polícia Judiciária da União. O normativo enumera as competências estabelecidas, sendo:

- I - apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme, segundo se dispuser em lei;
- II - prevenir e reprimir o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o contrabando e o descaminho de bens e valores, sem prejuízo da ação fazendária e de outros órgãos públicos nas respectivas áreas de competência;
- III - exercer as funções de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;
- IV - exercer, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União.

Como Polícia Judiciária, atua na investigação de crimes federais e no cumprimento de determinações do Poder Judiciário, exercendo com exclusividade a investigação das infrações praticadas em prejuízo de bens, serviços e interesses da União.

Cabe ainda à PF, atuar na investigação dos crimes de roubo e furto contra os Correios, a Caixa Econômica Federal, as universidades federais e outros órgãos federais. Da mesma forma nos crimes contra a Previdência Social, saques fraudulentos de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e seguro-desemprego, contrabando e descaminho, moeda falsa, falso testemunho praticado perante a Justiça Federal e do Trabalho, peculato e corrupção praticados por servidor público federal, desvio de verbas públicas federais, tráfico ilícito de entorpecentes, tráfico de armas, lavagem de dinheiro, tráfico de pessoas, trabalho escravo, entre outros.

Diversos normativos infraconstitucionais ampliaram o rol de atribuições do órgão, quais sejam: Lei nº 6.815/1980 – Estatuto do Estrangeiro – que disciplina o Controle Migratório, Lei nº 10.826/2003 – SINARM – que disciplina o Controle de Armas, Lei nº 7.102/1983 e Lei nº 9.017/1995 que disciplina o Controle de Empresas de Segurança Privada, Lei nº 10.357/2001 que disciplina o Controle de Precursores Químicos que possam ser utilizados no preparo de substâncias entorpecentes, Lei nº 4.483/1964 que disciplina a atividade de Segurança de Dignitários (oficiais e autoridades estrangeiras), Lei nº 4.483/1964 que regulamenta a Identificação Criminal e Civil, Lei nº 10.683/2003 Segurança ao Patrimônio da União coibindo turbacão ou esbulho possessório, Código de Processo Penal que instituiu o Serviço de Estatística Criminal, Decreto nº 6.061/2007 que regulamentou o Controle de Conflitos Agrários ou Fundiários, Lei nº 4.483/1964 que instituiu a Representação Externa – INTERPOL, Lei nº 9.807/1999 que instituiu a Proteção a Testemunhas.

É também atribuição da PF investigar os crimes de formação de cartel, violação a direitos humanos, sequestro, cárcere privado e de extorsão mediante sequestro, se o autor teve motivação política ou se foi praticado em razão da função pública exercida pela vítima, ou outros casos em que haja determinação do Ministro da Justiça (Lei nº 10.446/2002).

Além das atividades de Polícia Judiciária da União, a PF atua, também, no ramo de Polícia Administrativa, agindo tanto preventivamente como repressivamente, atingindo bens,

direitos e atividades, com objetivo de impedir que o comportamento do indivíduo ou das empresas e instituições, causem prejuízos para a coletividade.

Assim, a Polícia Administrativa e Polícia Judiciária diferenciam-se basicamente no sentido de que a primeira se predispõe a impedir ou paralisar atividades antissociais enquanto a segunda é incumbida da responsabilização dos violadores da ordem jurídica.

Dessa forma, como Polícia Administrativa, a PF atua de forma preventiva e repressiva, para disciplinar, regulamentar e fiscalizar direitos e interesses dos cidadãos. Nesse caso, a PF pode agir protegendo bens, direitos e atividades, com o objetivo de impedir que o comportamento do indivíduo ou das empresas cause prejuízos para a coletividade. Exemplos: controle migratório, controle de armas, controle de segurança privada, controle de precursores químicos, segurança de dignitários, controle de identificação criminal e civil etc.

Neste sentido, visando estabelecer medidas para simplificação do atendimento público prestado ao cidadão, a PF divulgou sua Carta de Serviços ao Cidadão em março de 2010, com a finalidade de cumprir o determinado no Decreto nº 6.932, de 11/08/2009. De acordo com o artigo 11 desse normativo, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal que prestam serviços diretamente ao cidadão devem elaborar e divulgar a Carta de Serviços.

Concebida pelo Gespública, essa importante ferramenta de gestão tem objetivo de informar ao cidadão os serviços prestados por órgão ou entidade, as formas de acesso a esses serviços e os respectivos compromissos e padrões de qualidade de atendimento ao público. A Carta deve trazer informações claras e precisas em relação a cada um dos serviços prestados, com detalhes variados, como etapas para processamento de solicitações, documentos exigidos, prazos para resposta e locais de atendimento.

Portanto, a Carta de Serviços ao Cidadão, elaborada pela PF, aborda os cinco principais serviços prestados diretamente aos cidadãos, todos no campo da Polícia Administrativa: controle migratório, controle de armas, controle de segurança privada, controle de precursores químicos e emissão de certidão de antecedentes criminais. Esse instrumento buscou facilitar e ampliar o acesso do cidadão aos serviços e estimular sua participação no monitoramento do setor público, promovendo a melhoria da qualidade do atendimento.

Conforme apresentado anteriormente, as atividades da PF, em termos de atribuições, estão centradas em dois ramos finalísticos distintos: Polícia Judiciária e Polícia Administrativa. Para que os objetivos institucionais sejam atingidos, o órgão teve sua estrutura organizacional definida pela Portaria nº 2.877/2011-MJ, chamado Regimento Interno da PF. A Figura 13 mostra o organograma da PF e permite visualizar a composição do rol dos responsáveis, dividido em direção geral, seis diretorias e uma corregedoria:

- Diretoria Geral;
- Diretoria Executiva;
- Diretoria de Investigação e Combate ao Crime Organizado;
- Diretoria de Inteligência Policial;
- Diretoria Técnico-Científica;
- Diretoria de Gestão de Pessoal;
- Diretoria de Administração e Logística Policial;
- Corregedoria Geral.

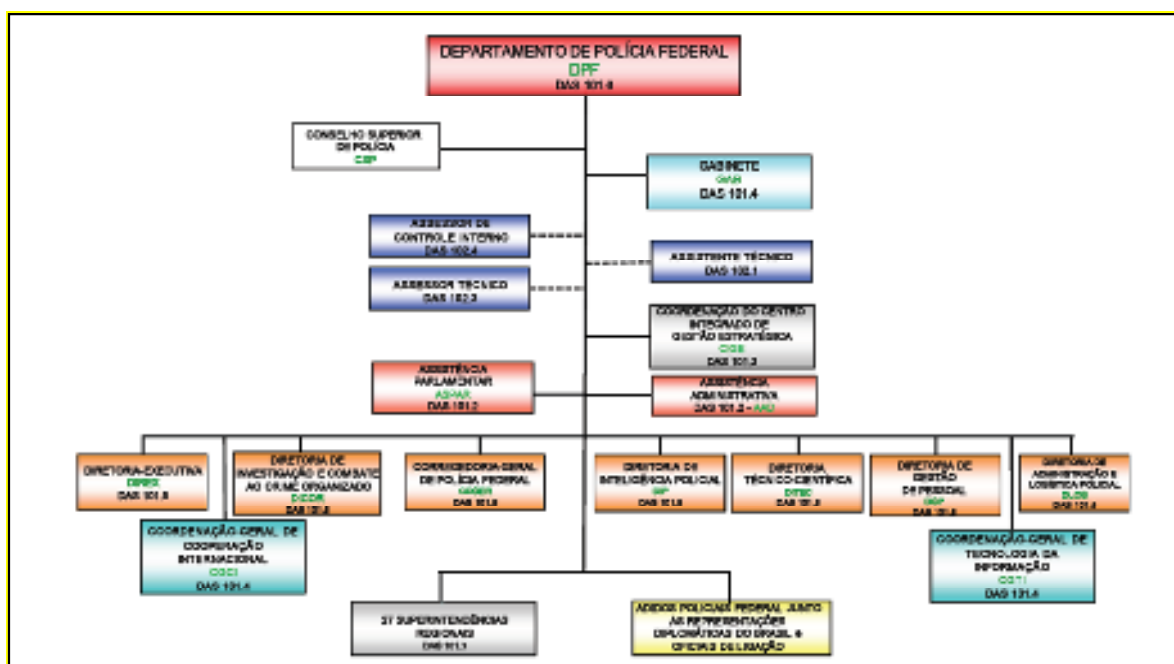


Figura 1 – Estrutura Organizacional da Polícia Federal

Fonte: Sítio da Polícia Federal (www.pf.gov.br).

Conforme regulamenta o Regimento Interno do órgão e informações disponíveis no sítio na internet, a Direção Geral promove a execução de atividades com a finalidade de estabelecer os objetivos, as políticas e as metas prioritárias da instituição, em consonância com as diretrizes de segurança pública estabelecidas pelo Ministro da Justiça. Firma

contratos, convênios e outros atos de negócios congêneres com entidades de direito público e privado e gerencia os recursos orçamentários e financeiros.

O Diretor-Geral do órgão conta, para o desempenho dessas funções, com o auxílio de assessores e assistentes. Tais servidores atuam em atividades ligadas ao controle interno, à consultoria jurídica, técnica e administrativa, ao desenvolvimento de relações institucionais com o Poder Legislativo e com entidades estrangeiras.

O Conselho Superior de Polícia, presidido pelo Diretor-Geral, é entidade de deliberação coletiva destinada a orientar as atividades policiais e administrativas em geral e a opinar nos assuntos de relevância institucional, tendo como membros os diretores, até cinco Superintendentes Regionais e um Adido Policial Federal, sendo indicados em sistema de rodízio.

A Diretoria Executiva é responsável pelas atividades de polícia marítima e aeroportuária, de fronteiras, segurança privada, controle de produtos químicos, controle de armas, registro de estrangeiros, controle migratório e outras atividades de polícia administrativa. Além disso, presta apoio operacional às atividades de segurança institucional, à segurança de dignitários e de depoente especial, realiza a identificação humana civil e criminal e emite documentos de viagem.

No tocante à Diretoria de Combate ao Crime Organizado, incumbe ações relacionadas à Polícia Judiciária, o que inclui aprovar planos de operações conjuntas com outras unidades, centrais ou descentralizadas, ou com outros órgãos governamentais, com a participação de pessoal lotado em suas unidades, promovendo a integração de missões policiais especiais ou forças tarefas. Responde pelas atividades de investigação criminal de infrações penais praticadas por organizações criminosas, contra os direitos humanos e comunidades indígenas, contra o meio ambiente e patrimônio histórico, contra a ordem econômica e o sistema financeiro nacional, contra a ordem política e social, de tráfico ilícito de drogas e de armas, de contrabando e descaminho de bens, de lavagem de ativos, de repercussão interestadual ou internacional e que exija repressão uniforme e em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas.

As demais diretorias desenvolvem trabalhos na área-meio do órgão ou de caráter especializado, como na área de inteligência policial ou perícia criminal. A Diretoria de Inteligência Policial é responsável pelas atividades de inteligência no âmbito da PF e pela execução de operações de contrainteligência e antiterrorismo. Enquanto a Diretoria Técnico-Científica realiza as atividades de perícia criminal e as ações relacionadas à criação e manutenção de bancos de dados de perfis genéticos.

A Diretoria de Gestão de Pessoal responde pelas atividades de seleção, formação e capacitação de servidores, gestão de pessoal, e pesquisa e difusão de estudos científicos relativos à segurança pública.

O Corregedor-Geral é responsável por decidir sobre conflitos de competência ou de entendimento no tocante às atividades de polícia judiciária e disciplina, inclusive sobre dúvidas na competência do Departamento quanto à apuração de ilícitos penais, à adoção de princípios doutrinários e à interpretação das normas técnicas processuais aplicáveis aos casos concretos.

Cabe à Diretoria de Administração e Logística Policial aprovar normas orientadoras das ações de planejamento institucional e orçamentário, modernização organizacional e administração geral; fiscalizar o cumprimento das normas referentes aos sistemas de administração e controle orçamentário, financeiro e contábil, de administração de recursos de informação e informática, de serviços gerais e de informações organizacionais, emanadas da Administração Federal; coordenar a elaboração da proposta orçamentária anual; e promover o controle estatístico das ações de sua competência, consolidando indicadores para subsidiar decisões da Administração.

Aos Superintendentes Regionais, chefes das unidades da Polícia Federal nos estados, incumbem aprovar programas, projetos, planos de trabalho e de metas, tendo em vista o cumprimento de seus objetivos e das metas setoriais, em cooperação com as unidades centrais, coordenando meios e esforços para obter maior agilidade e efetividade das ações, visando à solução de problemas e a consecução de objetivos em comum fixados pelo Departamento.

2.2 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Da mesma forma que as escolhas estão presentes no cotidiano das pessoas, forçando-as a um processo mental de julgamento de múltiplas alternativas e a seleção de uma delas para ação, elas também se encontram presentes no desenvolvimento das atividades de uma organização. O processo de escolha conduz o gestor público à tomada de decisão visando conjugar a maximização de seu conjunto de utilidades com a obtenção dos resultados almejados.

Para efetivar a tomada de decisão, os gestores têm como base experiências passadas, valores, crenças, conhecimentos técnicos, habilidades e filosofias, os quais os ajudam a nortear as decisões. Nesse contexto, observa-se que o processo de tomada de decisão é um fenômeno complexo que diz respeito às características e personalidade do gestor da organização e do ambiente onde ela está inserida.

Para Simon (1965) o processo decisório pode ser definido como o processo de pensamento e ações que resultará em uma escolha dentre as alternativas possíveis. Nesta linha, Macrinmon (1973) relata que o julgamento é indissociável da tomada de decisão, por fazer parte dela, resultando em pensamento e ação. Assim, o pensamento e a ação são fatores que possibilitam a identificação e definição do problema, a avaliação das possíveis alternativas e cenários para que seja efetivada a tomada de decisão.

Para a consecução dos objetivos organizacionais é fundamental que o processo decisório, em todo o sistema organizacional, esteja alinhado e em harmonia com o processo de gestão, ou seja, as decisões tomadas devem estar direcionadas e fundamentadas no planejamento organizacional.

Para Catelli (1999), o processo decisório apresenta uma correspondência com o ciclo gerencial do planejamento (identificação e escolha da melhor alternativa), da execução (implementação da escolha) e do controle (avaliação dos resultados e retroalimentação de informações de forma a basilar e ajustar o planejamento).

A tomada de decisão é uma atribuição essencial do gestor da organização, classificando-se de acordo com as atividades administrativas a que pertence. Os níveis de tomada de decisão podem ser estratégico, tático e operacional. A tomada de decisão em nível

estratégico destina-se a definição dos objetivos e das políticas da organização, sendo de competência exclusiva da alta administração da entidade. A decisão em nível tático destina-se a realizar as metas definidas pela alta administração, formulando novas regras de decisão, sendo executados geralmente por coordenadores e chefes de divisão. Já a decisão em nível operacional destina-se a decisões tomadas no nível mais baixo da estrutura organizacional e visam à execução das diretrizes emanadas do nível tático, sendo executadas, geralmente, por chefes de serviços e seus subordinados.

De acordo com a literatura, os tipos de decisões podem ser classificados também quanto à forma de elaboração das soluções, podendo ser divididas em programadas e não programadas. Para Moriz (2006), as decisões programadas caracterizam os problemas que são bem compreendidos pela organização, estruturados, repetitivos e que são passíveis de solução por procedimentos e regras já estruturadas na entidade, tendo como resultado decisões sempre semelhantes. Já as decisões não programadas destinam-se àqueles problemas não compreendidos em sua totalidade pela organização e tendem a ser de natureza não usual, sendo que os procedimentos e rotinas estruturados na organização não possibilitam uma solução, ou seja, não são previstas em manuais.

Para que as decisões sejam consistentes é necessário que haja informações confiáveis. Segundo Cassarro (1998) a dinâmica institucional é fortemente influenciada pela qualidade e adequabilidade das informações que os gestores dispõem para suas tomadas de decisão.

Além da qualidade e adequabilidade das informações, existem modelos de tomada de decisão que podem ser adequados de acordo com as características do ambiente organizacional. Esses modelos podem ser conceituados como uma forma de se representar um fenômeno ou objeto de forma simplificada. Por intermédio dos modelos propostos, são apresentadas as principais características do objeto ou fenômeno estudado, sendo possível formular conclusões sobre suas características e suas interações com o ambiente em que estão inseridos.

A modelagem teórica do processo de tomada de decisão pressupõem que a atitude do gestor seja racional no sentido de adotar as decisões conscientes, esperando-se que este processo tenha uma orientação racional. Para isso, informações gerenciais tendem a dar a racionalidade esperada ao processo, a exemplo de informações que podem ser extraídas de sistemas corporativos no qual o SIC se enquadra.

O modelo Racional de decisão foi o primeiro a ser desenvolvido por uma visão teórica acerca do processo decisório, sendo os modelos posteriores desenvolvidos a partir do modelo racional. Na literatura há diversos modelos de tomadas de decisão, tendo em vista que esta pesquisa não tem por objetivo aprofundar na presente matéria, optou-se por uma questão prática na apresentação das principais características dos seguintes modelos de tomada de decisão: Modelo Racional; Modelo de Racionalidade Limitada; Modelo Organizacional; e Modelo Político.

O Modelo Racional está baseado na concepção da economia clássica, ou seja, ocorre sob o preceito de absoluta racionalidade. Para March (1994), a formulação do processo decisório ocorre sob a premissa de racionalidade no qual os gestores visam maximizar suas utilidades suportadas por técnicas e informações disponíveis realizando uma análise sistemática e completa das possíveis opções existentes.

O pressuposto deste modelo é que os gestores possuem acesso a todas as informações possíveis e optarão, após análise sistemática, pela melhor alternativa possível, sempre de forma objetiva, ou seja, o tomador de decisão atuaria sem incertezas, por ter acesso completo às informações.

O modelo racional compreende uma série de etapas lógicas que são monitoradas por uma revisão sistemática, para Moritz (2006) estas etapas podem ser representadas conforme se segue:

- a) Identificação e definição dos problemas, por intermédio de análise de oportunidade e ameaças;
- b) Proposições de soluções referentes aos problemas identificados por intermédio das informações existentes;
- c) Comparação das consequências de cada alternativa de ação, seleção das alternativas e decisão final;
- d) Implementação da decisão selecionada

O Modelo de Racionalidade Limitada está baseado em uma visão econômica, tendo como base os conceitos de racionalidade limitada e satisfação. Segundo Aquino (2005, p. 15), “a racionalidade limitada reconhece que as decisões dos gestores são incompletas estando sujeitas a mudança no transcorrer do tempo, uma vez que os gestores visam maximizar os recursos, mas o fazem com custo e dificuldade no processamento das informações,

decorrentes de sua restrita capacidade cognitiva, o que inviabiliza a previsão de todas as contingências”.

Para Simon (1965) o gestor não almeja a melhor solução possível, mas a que dentre as opções existentes satisfaça suas expectativas. Os pressupostos do Modelo de Racionalidade Limitada são os seguintes (MOTTA e VASCONCELOS, 2002):

- e) Decisões satisfatórias, mas não ótimas;
- f) Limitação do ser humano em ter as informações e processá-las cognitivamente;
- g) A informação disponível não é completa, dados os problemas de tempo e custo;
- h) Pressões afetivas, culturais e jogos de poder influenciam o conteúdo das decisões.

O Modelo Organizacional adota uma abordagem comportamental na análise do processo de tomada de decisão, ou seja, considera que o citado processo subordina-se a diferentes expressões da razão, associados a sentimentos e emoções. Segundo Suzart (2010) as premissas do citado modelo são:

- a) Variáveis externas influenciam a tomada de decisão dos gestores;
- b) Não há conhecimento completo sobre as possíveis alternativas;
- c) A alternativa se limita a atender as expectativas do tomador de decisão;
- d) A procura por soluções é interrompida quando é encontrada uma que atenda às expectativas do gestor.

O Modelo Político também decorre da análise de comportamento e para que a tomada de decisão seja implementada necessita da cooperação de todos os atores envolvidos, ou seja, precisam determinar o poder para se produzir efeitos por intermédio das pessoas. Segundo Oetjen, Oetjen e Rotarius (2005, p.92) o citado modelo tem como base o incrementalismo, isto é, qualquer mudança proveniente da tomada de decisão deve alterar minimamente o estado das coisas.

Assim, para decidir, o gestor necessita formular uma equação que lhe possibilite escolher entre as alternativas que conduzam ao resultado que atenda as expectativas da organização,

de forma a reduzir as incertezas advindas da racionalidade limitada dos tomadores de decisão.

Dessa forma, o modelo que se vislumbra nesta pesquisa para a tomada de decisão é o constante da Figura 1, onde as informações gerenciais produzidas pelo SIC comporiam o rol de informações à disposição do gestor, orientando a tomada de decisão de forma racional, porém com as limitações expostas no modelo de racionalidade limitada com o objetivo de atingir os resultados esperados.

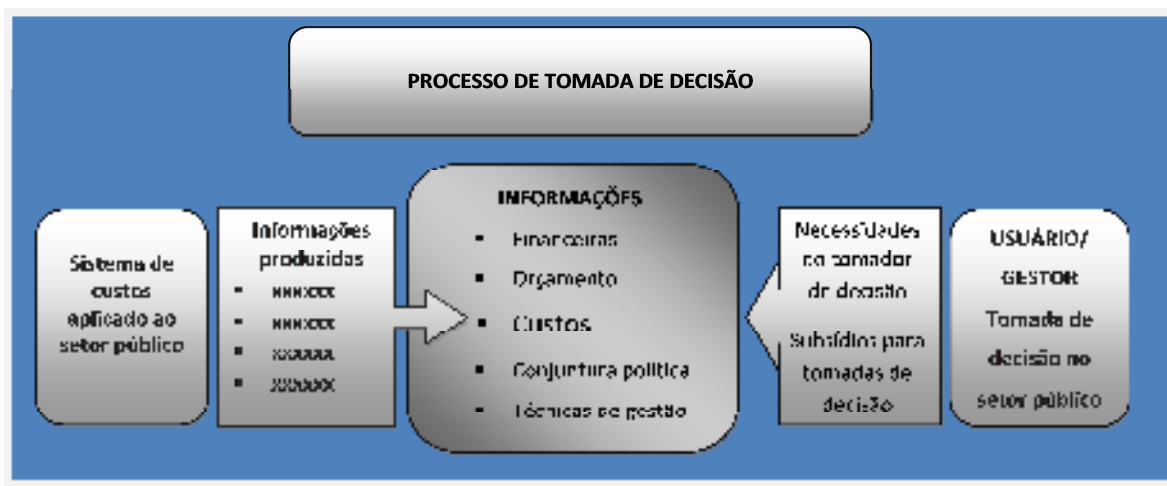


Figura 2: Modelo Sugerido de Tomada de Decisão com Base em Informações Gerenciais de Custo.

Assim, podemos dizer que tomar decisões faz parte do dia-a-dia de todos os gestores no âmbito das entidades públicas, especialmente da Polícia Federal. Sua amplitude é imensa, passando pelas simples, a exemplo das decisões programadas, e mesmo quando se decide não tomar decisão. As informações gerenciais do SIC poderão contribuir para diminuir a margem de incerteza do gestor, porém os mesmos devem estar cientes que o ambiente organizacional conduz à racionalidade limitada, assim não possui perfeito conhecimento de todas as variáveis subjacentes à tomada de decisão. Segundo Machado e Holanda (2010, p. 818) “a par de todas as possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório”.

O uso de informações consistentes e oportunas reduz a fragilidade do processo de gestão. Para Machado e Holanda (2010, p. 816) “a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando

a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico”. Na mesma linha analítica, complementa os autores: “num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes linhas de ação, seus custos e seus benefícios”.

A Tabela 1, com dados orçamentários de 2012 a 2014, mostra a complexidade de informações e valores que a PF trabalha durante o exercício financeiro. A formalização desses valores passa por diversas fases de discussão internas e externas.

Para se alcançar o consenso sobre o valor de cada programa, ação, projeto e atividade, vários normativos serão utilizados, tais como: Plano Estratégico do Órgão, Planos de Metas Anual, Plano Diretor de Tecnologia da Informação, entre outros. Outras variáveis também irão influenciar a composição de tais valores, a exemplo da conjuntura econômica, a definição das políticas públicas e da escolha dos projetos prioritários de governo.

As ações orçamentárias são executas com detalhamento de dois níveis, ou seja, subdividem-se em planos orçamentários e estes, por sua vez, em planos internos. Essa sistemática foi implementada pela SOF a partir de 2012 para destravar o orçamento público, tendo como resultado a redução significativa no número de ações. Na PF, o quantitativo reduziu de vinte e cinco para sete ações finalísticas e administrativas.

Mesmo com as alterações inseridas pela SOF, ainda ocorre diversas alterações orçamentárias durante a execução do orçamento, seja por falhas no planejamento ou alterações de custos de serviços prestados.

No intuito de dirimir as incertezas na formulação orçamentária pelos órgãos e entidades, as informações de custos detêm importância significativa, pois robustecem os dados derivados do planejamento e possibilitarão a sustentação e defesa dos valores apresentados junto aos órgãos do sistema orçamentário federal.

Órgão: 30000 - Ministério da Justiça

R\$ 1,00

Unidade: 30108 - Departamento de Polícia Federal

Quadro Síntese		Receitas de Tributos e Fontes			
Código / Especificação	Lei-Créditos 2012	Empenhado 2012	PLD 2013	LOA 2013	PLD 2014
Total	4.265.305.476	4.142.850.745	4.786.187.811	4.717.007.011	4.864.936.945
Programa					
0089 Previdência da Inativos e Pensionistas da União	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.296.003	1.257.296.003	1.323.678.345
0901 Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	20.000		348.000	348.000	
0908 Operações Especiais: Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações)	47.512.957	37.884.475			
0909 Operações Especiais: Outros Encargos Especiais			8.736	8.736	254.800
0999 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
2070 Segurança Pública com Cidadania	82.184.915	19.726.896	445.096.025	455.996.025	461.823.800
2112 Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Justiça	2.864.747.604	2.815.264.800	2.842.187.088	2.842.187.088	3.054.248.206
Função					
06 Segurança Pública	2.946.932.519	2.834.990.896	3.287.283.113	3.298.183.113	3.516.871.208
09 Previdência Social	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.304.739	1.257.304.739	1.323.833.145
20 Encargos Especiais	47.532.957	37.884.475	348.000	348.000	
99 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Subfunção					
122 Administração Geral	2.779.759.844	2.730.587.829	2.752.488.583	2.752.488.583	2.944.928.572
181 Policiamento	78.851.582	19.726.896	415.096.025	425.996.025	434.823.800
183 Informação e Inteligência	3.333.333		30.000.000	30.000.000	27.000.000
272 Previdência do Regime Estatutário	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.296.003	1.257.296.003	1.323.678.345
274 Previdência Especial			8.736	8.736	254.800
301 Atenção Básica	29.607.760	29.582.045	32.862.189	32.862.189	39.929.916
306 Alimentação e Nutrição	50.400.000	50.266.508	51.988.800	51.988.800	
331 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	1.820.000	1.886.326	1.766.916	1.766.916	68.389.720
365 Educação Infantil	3.060.000	3.828.491	3.102.800	3.102.800	
044 Serviço da Dívida Externa	47.512.957	37.884.475			
048 Outros Encargos Especiais	20.000		348.000	348.000	
999 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Grupo de Despesa					
1 Pessoal e Encargos Sociais	3.680.708.411	3.651.882.243	3.581.931.086	3.581.931.086	3.814.365.382
2 Juros e Encargos da Dívida	19.915.345	9.534.370			
3 Outras Despesas Correntes	456.465.860	445.805.031	766.898.021	767.090.021	842.115.961
4 Investimentos	80.617.248	8.868.895	196.314.745	206.814.745	183.523.800
6 Amortização da Dívida	27.597.812	27.558.185			
9 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Fonte					
100	3.097.795.757				3.630.289.870
150				24.932.592	34.932.592
156	283.237.385				283.237.385
168	433.332.250				433.332.250
174		294.621.848	178.523.000		473.144.848
181		10.000.000			10.000.000
Total	3.814.365.392	842.115.981	183.523.000	24.932.592	4.864.936.945

Tabela 1: Composição do Orçamento da Polícia Federal de 2012 a 2014.

Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Sistema de custos que se vislumbra para o setor público é aquele que tem o objetivo de prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados.

Salienta-se que o SIC não é a primeira experiência com apuração de custos na esfera federal. Alguns órgãos, no intuito de cumprir a legislação e atender à demanda por informações que conduzissem ao aprimoramento institucional, tomaram a iniciativa de desenvolver sistemas corporativos. O relatório produzido pela Comissão Interministerial de Custos, criada pela Portaria Interministerial 945/2005, cita essas experiências.

O trabalho menciona algumas experiências com sistemas de custos realizadas em órgãos específicos, tais como o Comando da Aeronáutica; as organizações militares prestadoras de serviços (Omps) do Comando da Marinha; o Siscustos, do Comando do Exército; o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron (Síncrotron-CNPq); a Secretaria de Educação Superior (Sesu), do Ministério da Educação (MEC); o Banco Central; o Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro); e a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa). (HOLANDA et al, 2010, p.48)

O SIC poderá propiciar o conhecimento dos custos das políticas e programas executados, a melhoria da qualidade do gasto, auxiliar na promoção da *accountability*, bem como demonstrar o custo real do serviço prestado ao cidadão. Rezende et al (2010) sintetiza a importância dessa ferramenta na administração pública por meio do Quadro 1:

- > Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.
- > Para saber se os recursos oriundos do pagamento de impostos estão sendo bem utilizados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?
- > Portanto, o conhecimento dos custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público e para que a população se mobilize para pressioná-lo a tomar as providências necessárias. Melhorando a qualidade do gasto e reduzindo desperdícios é possível baixar os impostos sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais.
- > Isso chama atenção para outra razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo: a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados.
- > O conhecimento dos custos é também importante para evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios. Decisões de investimento, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que, se não forem devidamente considerados, provocarão desequilíbrios.
- > Apesar da sua importância, o governo brasileiro não dispõe atualmente dessa informação. Por se concentrar nos fluxos de caixa, as informações atualmente geradas pela contabilidade pública indicam quanto foi gasto em um determinado programa em um dado período, por exemplo, um ano, mas não o seu real custo. Para aferir o custo é necessário saber, por exemplo, o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços (medicamentos e outros no caso da saúde), a depreciação de equipamentos e instalações, o custo do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários, e demais gastos com o funcionamento do órgão encarregado de prover os serviços, como energia e comunicações.
- > Para gerar as informações que permitem aferir os custos do governo é preciso que o setor público adote a contabilidade de competência utilizada no setor privado. Por esse regime, as informações financeiras são apropriadas quando o fato ocorre e não quando o desembolso é efetivado. Por exemplo, na apuração dos custos dos serviços de saúde em um dado ano, a parcela relativa a medicamentos inclui o valor de medicamentos adquiridos no ano anterior e consumidos no ano corrente, mais a parcela de medicamentos adquiridos e consumidos no mesmo ano, valor que obviamente difere das despesas realizadas com a aquisição de medicamentos no ano corrente.

Quadro 1 - Por que é importante adotar um sistema de informações de custos na administração pública.

Fonte: (Rezende et al) Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da Experiência Internacional.

Contudo, o sistema não pode se limitar à avaliação do resultado dos programas de governo, devendo envolver a análise das políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo,

conforme Figura 2. Nesse sentido, o SIC tem de ser capaz de prover o gestor público de informações gerenciais que permitam e facilitem a tomada de decisão, de forma a possibilitar serviços melhores e por menor dispêndio ao cidadão-cliente.



Figura 3: Relacionamento entre Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo.

Segundo Holanda et al (2010, p.101) o SIC terá o desafio de articular a utilização de suas informações em prol de uma gestão mais competente e eficaz e de lidar com a exposição desses dados ante a cobrança dos órgãos controladores e da própria sociedade civil. Não obstante, a solução traduz-se em “inigualável ferramenta de gestão”.

A *accountability* será facilitada, bem como a melhoria da qualidade do gasto será alcançada e poderá ser comprovada e externada, conforme reforça Holanda et al (2010, p.103):

Órgãos como a CGU e o TCU poderão se valer dos dados do sistema para comparar custos das diversas unidades, apontando falhas ou imperfeições, e exigir não somente a efetivação dos necessários ajustes no fornecimento dos

dados aos sistemas estruturantes mas, acima de tudo, a busca da racionalização dos processos e o aumento da produtividade e da responsabilidade no uso dos recursos.

A Tabela 2 exemplifica a produção de relatórios de informações de custos pelo SIC, tomando por base uma ação orçamentária da PF e utilizando-se os parâmetros de comparação entre o valor executado e a quantidade de operações policiais realizadas, ambas constantes do SIOP.

Custo - Ação 2726

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2726:PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO

Ação PT	Ano	Qtde Realizada (SIOP)	Valor Realizado (SIOP)	CUSTO
2726 PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO	2012	780	R\$83.404.477,32	R\$106.928,82

Tabela 2 – Relatório do SIC para o custo da ação 2726 no Exercício de 2012.

Fonte: Sistema de Informações de Custos.

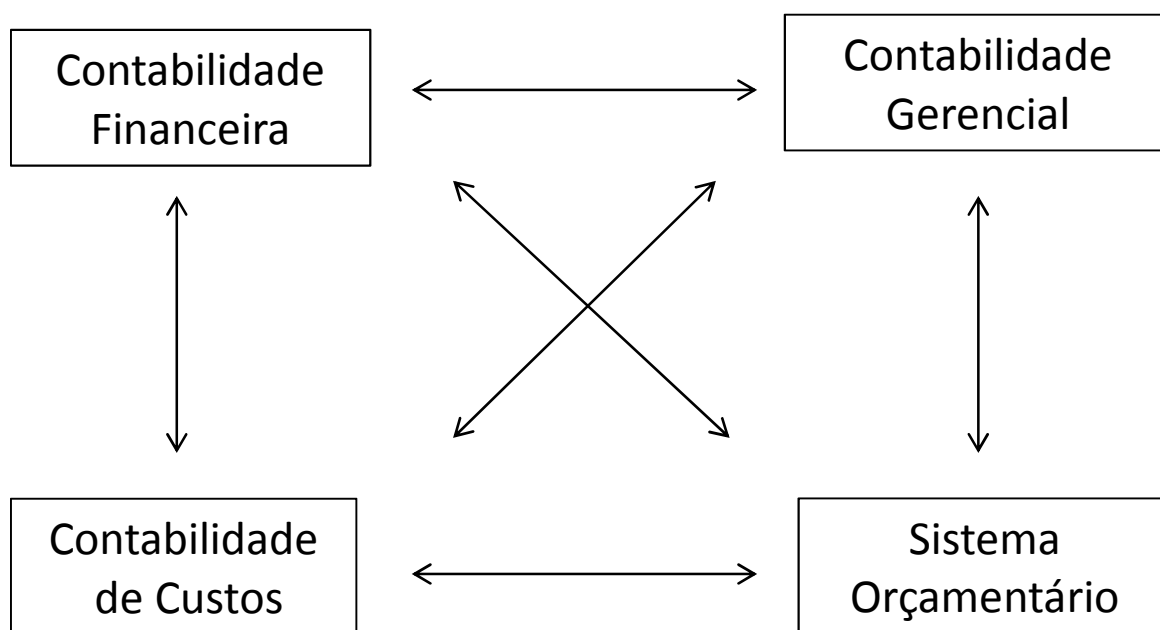
2.3.1 Conceituações Teóricas

A Contabilidade é uma ciência que se fundamenta em um sistema de informações e avaliações, cujo objetivo é prover informações úteis para os tomadores de decisão, reforçando as atividades de planejamento e controle. Segundo Szuster et al (2011, p.18) a “Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos de quaisquer entidades”.

Segundo Szuster (2011, p.21) a Contabilidade é resultante das condições que se apresentam, seja sócio, econômico, político ou legal. Possui vasto campo de atuação, destacando-se a Gerencial, Financeira, Fiscal, Custos e Pública.

A Contabilidade é um produto de seu meio. Ela resulta das condições sócio-econômico-político-legais, bem como suas limitações e influências, que variam no tempo. Seu campo de atuação é muito amplo, podendo abranger as pessoas físicas e as entidades de finalidade não lucrativas e as entidades de Direito Público, como Estado, Município, União, Autarquia.

Na visão de Leone (2009, p.6) a Contabilidade de Custos é ramo da ciência contábil que se destina a produzir informações para os gestores da entidade, “como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Martins (2009, p. 22) complementa que a Contabilidade de Custos originou-se da Contabilidade Financeira, tendo herdado desta os princípios e com a qual mantém relação direta, conforme Quadro 2.



Quadro 2: Interrelação da Contabilidade de Custos com as Demais Áreas da Contabilidade

Para Martins (2009, p. 21) a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriormente definidos.

No âmbito público, com a reforma administrativa de 1967 e a publicação do Decreto-Lei nº 200/67, as ações do governo foram incluídas nos programas setoriais. O Executivo se propôs a acompanhar os resultados de seus atos e programas por meio do auxílio da Contabilidade de Custos, com foco na avaliação dos resultados alcançados.

Na visão de Reis (2010), a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ressaltou que o planejamento do controle

gerencial e financeiro, das entidades de direito público interno, deveria ser realizado com o objetivo de atender à Administração com informações que lhe possibilitem verificar se as metas programadas estão sendo alcançadas como planejadas e providenciar as medidas necessárias caso desvios sejam detectados.

Para Machado Jr. (1993) a Lei 4320/64 trouxe a necessidade de a contabilidade governamental incluir um novo sistema de contas, com o objetivo de apurar os custos dos serviços, chamado sistema de custo industrial, além de manter os quatro sistemas de escrituração – Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Com a descentralização da atividade pública por meio da criação de sociedades de economia mista e empresas públicas, a apuração de custos industriais previstas na Lei 4320/64, na prática, não prosperou, pois essas entidades passaram a utilizar, para a apuração de seus custos, métodos aplicados ao setor privado, cujos conceitos e sistemas permitiam melhor gerenciamento dos custos.

Nesse período, esclarece Castro (2008), a Contabilidade Pública, em especial a orçamentária, foi organizada para contabilizar detalhadamente o orçamento nas estruturas para as quais foram estabelecidas as ações na forma de projetos e atividades. Entretanto, destaca o autor, a forma burocrática de tratamento do orçamento acabou por não dar a transparência aos custos das ações governamentais.

Segundo Giacomoni (2000) um sistema de custos deve ser visto como um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, sendo imprescindível na conciliação das necessidades de realizações com os escassos recursos existentes.

Os objetivos da Contabilidade de Custos serão fixados de acordo com as demandas apresentadas pelos diversos níveis de gestão (LEONE, 2009). O autor ainda reforça a versatilidade do ramo da contabilidade de forma que possa ter plena aplicação a qualquer área de atuação humana, nesse caso, a administração pública:

De acordo com as necessidades gerenciais, apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos vai se organizar em termos de sistema de acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação de custos a seus portadores (componentes organizacionais, atividades e operações, serviços e produtos e outros objetos de custeio), para produzir relatórios que satisfaçam às exigências dos diversos usuários. (LEONE, 2009, p. 8)

Percebe-se a capacidade da Contabilidade de Custos de ser adaptada a todos os ramos de atividade, necessitando para isso de informações acerca da necessidade dos gestores. Conhecida a demanda, trabalha-se em sistemas que permitirão a produção das informações nos formatos adequados e em tempo oportuno.

Para Machado (2002, p. 5) o desafio para a construção de um sistema de custos começa a ser enfrentado. Segundo o autor, “em 1999, ALONSO visualizou o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho”. O autor ainda complementa que “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados” (MACHADO, 2002, apud ALONSO, 1999, p. 45).

Observa-se grande diversidade de pontos de vista acerca da aplicação da contabilidade de custos na administração pública, onde autores expõem divergências acerca do melhor modelo conceitual a ser utilizado, mas uma constatação é unânime: o uso de solução de apuração de custos é essencial para o aperfeiçoamento de todas as etapas do ciclo do gasto público. Machado (2002, p.9) aborda aspectos sobre as divergências conceituais:

- a) no tocante aos objetivos - custo para otimização de resultados, custo para melhoria de processos, para análise de alternativas;
- b) quanto ao método de custeio, enquanto alguns autores preferem o ABC – Custeio Baseado em Atividades, outros defendem o custeio direto;
- c) quanto à obtenção dos dados – coleta nas unidades organizacionais, utilização dos dados do SIAFI/SIAFEM2;
- d) quanto à estrutura das contas, um defende a padronização e outro a liberdade total das unidades organizacionais;
- e) quanto à integração a outros sistemas, um defende o orçamento público como ponto de partida do sistema de custos; outro constata que a contabilidade orçamentária não fornece os dados necessários ao sistema de custos.

2.3.1.1 Sistemas Corporativos do Governo Federal

Considerando a inter-relação existente entre o SIC e os sistemas corporativos do Governo Federal, estando estes inseridos dentro do contexto de planejamento, orçamento, contabilidade e administração, e a citação das finalidades deste no transcorrer deste trabalho, faz-se necessário que se insira sua conceituação, objeto, objetivos e relação com os demais sistemas.

Esses sistemas, conhecidos como estruturantes, são essenciais para a *accountability* e governança no âmbito da administração pública, possibilitando a realização dos registros

dos atos e fatos de gestão, bem como produzindo relatórios que alimentam os sites de transparência pública. Em seguida, serão abordados os principais sistemas em uso pelo governo federal e que são de interesse para o objeto deste estudo.

2.3.1.1.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Segundo Castro e Garcia (2008) assim como a contabilidade no Brasil foi marcada pela edição do Código de Contabilidade Pública da União, instituído pelo Decreto Legislativo nº 4.436, de 28/01/1922, e pela Lei nº 4.320/64, a mudança de foco da Contabilidade Pública para uma visão de resultado e a instituição da base das informações oficiais do governo, foi resultado de uma mudança de paradigma ocorrida com a implantação do Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI) em 1º/01/1987.

Os métodos de contabilização empregados pelo governo federal até o ano de 1986 eram inadequados, considerando-se o tamanho de país e diversidade de instituições que compõem o sistema público. Segundo informações constantes da página do Tesouro Nacional na internet “até o exercício de 1986, o Governo Federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a adequada gestão dos recursos públicos e a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987”, tais como:

- a) Emprego de métodos rudimentares e inadequados de trabalho, onde, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais;
- b) Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública e utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais;
- c) Defasagem na escrituração contábil de pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;
- d) Inconsistência dos dados utilizados em razão da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- e) Despreparo técnico de parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira e ainda concebia a contabilidade como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos;
- f) Inexistência de mecanismos eficientes que pudessem evitar o desvio de recursos públicos e permitissem a atribuição de responsabilidades aos maus gestores;
- g) Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias, no âmbito do Governo

Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta bancária para Pessoal, conta bancária para Material de Consumo, etc. (BRASIL, 2013a)

Para Castro e Garcia (2008) era necessária uma instituição para dar suporte à reformulação dos pressupostos relativos às finanças públicas que zelaria pela transparência, pelo controle dos gastos públicos e pelo equilíbrio da economia. A solução desses problemas era um grande desafio à época para o Governo Federal. Para atingir esse fim, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, em 10 de março de 1986, para auxiliar o Ministério da Fazenda na execução de um orçamento unificado e na gestão de um caixa único a partir do exercício seguinte.

Inicialmente a STN abarcou uma série de responsabilidades inerentes ao um órgão recém-criado. Segundo Castro e Garcia (2008) “a STN ficou responsável pela administração da carreira de Finanças e Controle, pelo desenvolvimento e manutenção do SIAFI e pelo suporte técnico ao Ministério da Fazenda, tanto em termos de execução orçamento, quanto dos impactos dessa execução nas finanças e na economia”.

A STN, por sua vez, identificou a necessidade de informações que permitissem aos gestores agilizar o processo decisório, tendo sido essas informações qualificadas, à época, de gerenciais. Dessa forma, optou-se pelo desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado, que integrasse os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e que pudesse fornecer informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração. (BRASIL, 2013a)

O Decreto nº 347, de 21/11/1991, institucionalizou o SIAFI como o sistema oficial de dados e informações do Governo Federal. Esse sistema foi concebido pela STN em menos de um ano, em parceria com o SERPRO. Em janeiro de 1987, o Governo Federal já contava com uma ferramenta moderna que possibilitava o acompanhamento e controle dos gastos públicos.

Segundo a página da STN na internet (BRASIL, 2013a), com o SIAFI, os problemas de administração dos recursos públicos ficaram solucionados. Atualmente o Governo Federal tem um sistema seguro, baseada em princípios e instrumentos de controle, com regras rígidas de acesso, com toda uma metodologia que permite auditoria no sentido de se identificar quem efetuou o registro de dados, bem como de usuários que tenham efetuado consulta aos mesmos. Isso permite a gestão da Conta Única, “de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou.

Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União”.

O SIAFI possui mecanismo que permite identificar quem efetua qualquer acesso à base de dados, mantendo registrados o número do CPF do operador, a hora e data de acesso, a UG a que pertence o usuário, o número do terminal utilizado e as informações consultadas. (CASTRO e GARCIA, 2008, p. 134).

Todas as informações de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são extraídas do SIAFI, pois esse sistema tem a capacidade de armazenar e processar todos os atos e fatos de gestão dos agentes públicos. O SIAFI possui todo o banco de dados dos gastos do Governo Federal, referentes às informações listadas, dessa forma, é o principal fornecedor de *inputs* para o SIC.

2.3.1.1.2 SIAFI Gerencial

Apesar das qualidades do SIAFI, os usuários apresentam reclamações quanto à fraca interatividade do sistema, uma vez que a tecnologia e a codificação são praticamente imutáveis desde sua criação, possibilitando a produção somente de relatórios padronizados. Na visão de Castro e Garcia (2008, p.135) “desde a sua criação o SIAFI foi programado para ser um sistema gerencial, pois a razão primeira de sua implantação era a falta de informações gerenciais para os níveis estratégicos do Governo Federal”.

Recentemente, a STN iniciou o processo de modernização do SIAFI. Foi disponibilizado a partir do exercício de 2013 o subsistema de Contas a Pagar e a Receber – CPR. A Figura 3 exemplifica uma das telas deste novo subsistema desenvolvido com tecnologia avançada, ou seja, esse módulo foi arquitetado em ambiente web, sendo mais amigável ao usuário moderno.

Estamos implantando uma primeira etapa de modernização do SIAFI. As equipes da Secretaria do Tesouro Nacional/MF e do SERPRO estão mobilizadas para a atualização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, tornando-o mais flexível e aderente às novas tecnologias. O Novo CPR surge como a nova ferramenta de liquidação e pagamento do Governo Federal. A grande maioria dos conceitos permanecerão inalterados. Conceitos do documento folha foram absorvidos pelo Novo CPR. Vamos passar a trabalhar utilizando “abas” para identificar os grandes conjuntos de procedimentos a serem efetuados. Os campos a serem preenchidos pertencerão a “*grids*”, sendo necessárias confirmações para cada “*grid*” preenchida. Possibilidades de consulta de saldo de contas e de seleção foram implementadas. O Novo SIAFI nos ajudará a gerar uma informação mais completa e tempestiva. (BRASIL, 2013b).



Figura 4 - Tela do Novo Subsistema de Contas a Pagar e Receber em Ambiente Web
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Porém, permanecia a demanda por relatórios gerenciais que possam ser adaptados de acordo com as necessidades do usuário. Essa necessidade impeliu a STN e o SERPRO a desenvolverem o SIAFI Gerencial.

Segundo Castro e Garcia (2008, p.135) “a aplicação do módulo gerencial oferece um diálogo com característica “Windows”, com recursos gráficos, cujos dados podem ser parametrizados”. Essa parametrização, por meio de uma busca de informações e cruzamentos de dados do SIAFI, permite ao usuário produzir o relatório que atenda aos anseios necessários no dia a dia da administração pública.

Apesar de não ser um sistema *on line*, pois a informações são referentes ao dia útil anterior encerrado, e ter uma velocidade de acesso reduzida, devido ao grande volume de dados armazenados, ao se exportar as informações de uma consulta para qualquer tipo de planilha eletrônica, pode-se produzir informações úteis para análises e tomada de decisão.

A grande vantagem do sistema reside na possibilidade de extrair várias informações contábeis do SIAFI ao mesmo tempo e editá-las em planilha. Levantamentos que duravam dias para serem realizados, podem ser concluídos em minutos, conforme Tabela 3, a seguir

mostrada. A complexidade de informações que são extraídas dos bancos de dados é sintetizada em uma planilha, facilitando a edição, compilação, apresentação e análise dos demonstrativos.



SIAFI
Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Relatório de Execução Orçamentária do DPF

Exercício: 2013
Base: 09-OUT-2013
Moeda: REAL (Em unidade monetária)

Mês de Referência: DEZEMBRO

Tipo de Valor: Saldo Atual

Órgão da UO: 30000 MINISTERIO DA JUSTICA

Unidade Orçamentária: 30101 MINISTERIO DA JUSTICA

Função: 06 SEGURANCA PUBLICA

Subfunção: 181 POLICIAAMENTO

Programa: 2070 SEGURANCA PUBLICA COM CIDADANIA

Projeto Atividade / Subprojeto Subatividade: 88550001 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA NACIONAL

Plano Orçamentário: 3010106181207088550002 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA

PTRES: 063843

Plano Interno: 3000FO-FO2 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA

Fonte de Recurso Detalhada: 0100000000 RECURSOS ORDINARIOS

Item de Informação								
UG Executora	Natureza da D	Provisões Recebidas	Destques Recebidos	Movimento de Crédito Provisões Concedidas	Crédito Disponível	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Valores Pagos
200334	339030	7.061.000,00				7.061.000,00	6.130.363,85	6.130.363,85
	339039	981.827,76				981.827,76	294.613,51	294.613,51
200336	339030		7.061.000,00	7.061.000,00				
	339039		982.000,00	981.827,76	172,24			
		8.042.827,76	8.043.000,00	8.042.827,76	172,24	8.042.827,76	6.424.977,36	6.424.977,36

Tabela 3 – Consulta do SIAFI Gerencial de Execução Orçamentária e Financeira.
Fonte: SIAFI Gerencial

2.3.1.1.3 Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

O Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) teve origem em 2009 por meio de desenvolvimento conjunto pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) e o Departamento de Coordenação e Controle de Empresas Estatais (DEST), órgãos integrantes da estrutura do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

O SIOP é o resultado da iniciativa de integração dos sistemas e processos de Planejamento e Orçamento Federais, otimizando procedimentos, reduzindo custos, integrando e oferecendo informações para o gestor público e para os cidadãos. Sua implementação foi gradual, substituindo os módulos do SIDOR, SIGPlan e SIEST. (BRASIL, 2013e)

Os principais objetivos do sistema visam contribuir para a melhoria do processo de elaboração do orçamento, além de proporcionar a utilização de instrumentos tecnológicos mais modernos e garantir a participação mais ativa de todas as unidades do Sistema de Planejamento e Orçamento da União. Suas características são: confiabilidade nos dados; simplicidade na utilização; integração e transparência. Possibilita, ainda, visões diferenciadas da informação para níveis estratégico, tático e operacional. (BRASIL, 2013e).

Por meio da Figura 4 pode-se observar que o SIOP veio substituir o SIDOR e SIGPlan. Não só as atividades de planejamento e orçamento serão geridas no âmbito da ferramenta, mas todas as informações de execução física das metas dos projetos e atividades governamentais. Considerando que essas metas são parâmetros utilizados pelo SIC para cálculo dos custos dos programas de governo, esse sistema passa a ter importância crucial a partir do exercício de 2012.

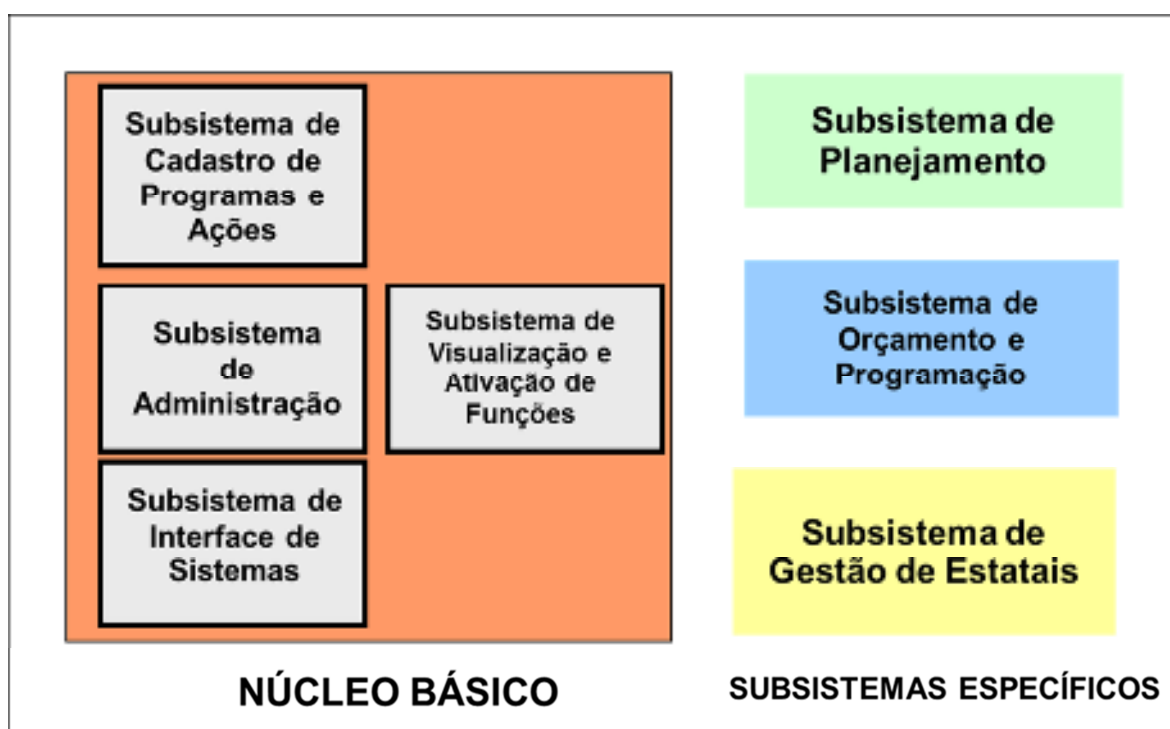


Figura 5: Visão Geral do SIOP
Fonte: Ministério do Planejamento.

2.3.1.1.4 Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento

O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPLAN é um sistema estruturante que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual (PPA) permitindo a gestão dos programas de duração continuada das diversas unidades orçamentárias do Governo Federal. De acordo com o Manual de Operação do SIGPLAN (BRASIL, 2013c), esse sistema foi concebido para apoiar a execução dos programas, refletindo as características do modelo de gerenciamento: a orientação por resultados, a desburocratização, o uso compartilhado de informações, o enfoque prospectivo e a transparência para sociedade.

O motivo de se apresentar um sistema em descontinuidade para o contexto deste estudo se justifica, pois qualquer informação extraída do SIC anteriormente ao exercício de 2012, terão sido produzidas, necessariamente, com dados constantes da base do SIGPLAN.

O SIGPLAN foi o principal sistema do ambiente de informação do Governo Federal, tendo servido como instrumento efetivo de apoio a processos decisórios correlatos ao planejamento e acompanhamento de políticas públicas. Sua descontinuidade aconteceu a partir do exercício de 2012 quando ocorreu a migração das informações de controle das metas físicas para o SIOP.

Essa migração aconteceu em virtude da necessidade de modernização do sistema de acompanhamento físico da execução orçamentária e, principalmente, visando unificar os dados orçamentários e de execução física dos programas de governo em uma única plataforma. Sob o aspecto histórico, não ocorreu perda de informações, uma vez que a solução anterior permanece ativa para consultas.

De acordo com o manual do SIGPLAN essa ferramenta serviria de apoio aos gerentes e demais atores envolvidos na gestão dos programas do PPA, fornecendo os meios necessários para articular, acompanhar e controlar a execução de suas ações, por meio do monitoramento da evolução física e financeira. Porém, relata-se que demandava excesso de tempo dos responsáveis por sua alimentação de informações sem utilidade e, por vezes, sem significado para a gestão pública. A CGU utilizava-se desse sistema para montar questionamentos de auditoria acerca da execução física e financeira das ações orçamentárias.

Segundo Araújo (2011, p.27) “a base de dados do SIGPlan contém informações sobre a execução das ações, seu gerenciamento e monitoramento, além de informações orçamentárias e financeiras sobre cada programa”. Complementa ainda o autor que essa base é assim composta: “dados de programas e ações da base de dados do PPA; dados gerenciais fornecidos pelos gerentes de programas; dados físicos, situação atual e restrições e providências, fornecidos pelos coordenadores de ação; dados do SIDOR; dados do SIAFI; e dados do Sistema de Informações das Estatais (SIEST)”.

Um dos motivos que conduziram a descontinuidade do SIGPlan está intrinsecamente relacionado à sua baixa capacidade de ser efetivamente uma ferramenta de gestão de programas e ações orçamentárias, cujo viés o SIOP se propõe alterar. Os programas governamentais possuem amplitudes, contextos, propostas, produtos e metas complexos, sendo isso processado de forma homogênea pelo sistema. Nesse contexto os programas eram detalhados em ações, que são detalhadas em atividades, que podem ser detalhadas em planos de operacionalização. Os recursos financeiros investidos em um programa podem estar alocados em diversas atividades de apoio que não geram produtos mensuráveis, não resultando necessariamente em uma correlação direta entre unidade de gasto e unidade do produto. Tudo isso pode gerar informações distorcidas de custo, devendo ser tratadas com muito cuidado ao se analisar tais resultados.

2.3.1.1.5 Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE - é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje o SIAPE é um dos principais sistemas estruturadores do governo, sendo um dos pilares do SIC. Holanda et al (2010, p.56) cita que o projeto básico do SIC e a versão inicial estavam focados no SIAFI e SIAPE e complementa: “esses sistemas não foram alterados para a inclusão de dados, permanecendo com o nível de detalhamento restrito à menor unidade fornecida pelo SIAPE”.

Essa ferramenta é a base para a integração sistêmica dos órgãos pertencentes ao Sistema de Pessoal Civil da Administração Pública Federal, sendo responsável pelo envio das informações referentes ao pagamento de seus servidores às Unidades Pagadoras desses órgãos. Também garante a disponibilidade desses dados na página SIAPEnet, bem como o

envio dos arquivos de crédito para os bancos responsáveis pelo seu pagamento. (BRASIL, 2013d)

O SIAPE acumula todas as informações referentes aos recursos humanos, sendo este item crucial para a apuração de custos no âmbito da administração pública. Nele são acumuladas as informações financeiras, as informações físicas, a quantidade de servidores de determinado órgão, a remuneração individual de cada servidor, onde os mesmos estão lotados e estrutura organizacional de determinada entidade, servindo de individualizador de custo.

A Figura 5 tem por objetivo mostrar a complexidade do SIAPE, que agrega as informações físicas e financeiras dos servidores públicos. Por meio dessa solução, vários relatórios podem ser gerados, porém somente servidores devidamente cadastrados podem operar o sistema.

Objeto de Pagamento	Valor	Data
Processo com beneficiário pendente de autorização	8.515,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	4.830,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	4.830,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	1.185,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	230,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	1.860,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	230,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	23.930,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	2.820,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	30,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	8,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	30,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	80.812,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	51.325,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	110.820,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	230,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	1.430,00	Jun 2009
Processo com beneficiário pendente de autorização	2.820,00	Jun 2009

Figura 6 – Tela do SIAPE.

Fonte: Manual do Usuário do SIAPE - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2.3.2 Custos como Ferramenta de Gestão

Paula (2005) ressalta a necessidade de transformar a cultura burocrática do Estado em cultura gerencial, a fim de oferecer um serviço público de melhor qualidade e de menor custo ao cidadão-cliente.

Para Holanda et al (2010, p. 116) o SIC pode alterar a cultura gerencial brasileira, alterando o foco da contabilidade orçamentária para conceitos de efetividade e qualidade do gasto.

Mas, o mais importante, como menciona antes o prof. Lino Martins, é que o sucesso do sistema pode ajudar a mudar o foco da gestão, ainda predominantemente influenciada entre nós pela visão orçamentária, em prol de uma atenção maior para custos e para a questão da eficiência no gasto; pode contribuir para a superação de uma atitude rotineira, talvez até defensiva — caracterizada pelo hábito de a cada exercício gastar sem eficácia, para não deixar os famosos “restos a pagar” e, assim, correr o risco de, no orçamento seguinte, se ver penalizado com cortes —, em prol da busca constante pela eficiência: conhecer e controlar os custos, gastar menos e fazer mais.

Nesse contexto ganha força a adoção da contabilidade de competência em substituição ao regime de caixa. Essa alteração metodológica é essencial para se implementar uma sistemática de apuração de custos que demonstre o resultado gerado de um gasto e se isso poderia ser feito de forma menos impactante para o contribuinte sob o aspecto financeiro. A contabilidade orçamentária tradicional não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores. (REZENDE et al, 2010)

Holanda et al (2010, p.111), evidencia o SIC como solução para a promoção do que caracteriza como dimensão essencial do sistema:

É a chamada dimensão essencial da prestação de contas do setor público — caracterizada na literatura política através do uso da expressão inglesa *accountability* — que poderá ser exponencialmente aprimorada e servida, também, pela efetivação do sistema. Mas, para isso, será preciso aperfeiçoar a máquina e envolver os diversos atores do jogo, de modo construtivo e eficaz.

A experiência internacional tem demonstrado que a contabilidade por competência é a melhor forma de se externar o resultado da gestão dos recursos públicos, auxiliando na promoção da *accountability* e no ajuste das contas públicas. Rezende et al (2010) cita que Austrália, a Nova Zelândia e Reino Unido foram “os pioneiros” que adotaram o regime de

competência no bojo de reformas abrangentes em todo o processo orçamentário, sendo seguidos por diversos outros.

Nesse contexto, a *accountability* indica uma estreita relação de controle entre representante e representado, forçando quem detém poder de Estado a prestar contas e assumir responsabilidade perante os cidadãos clientes. O representado tem o direito de exigir transparência, ou seja, informações claras e facilmente acessíveis, e prestação de contas dos atos de representante, podendo, inclusive impor sanções. Sacramento (2005, p. 23) difunde que:

[...] a *accountability* é uma das características do sistema político que nos regimes democráticos se impõe ao administrador público. Portanto, a *accountability* não só diz respeito à imposição, pelo sistema, em caráter continuado, de visibilidade e transparência nos atos do governo como também à responsabilização dos governantes, inclusive com a possibilidade de sanções, pelos governados.

A transparência por si só não é o suficiente. A sensação de impunidade no país é grande, gerando descrédito da classe governante junto à população. A justiça tem de ser uma aliada do cidadão na imposição de limites aos gestores públicos. Sanções judiciais aliadas ao poder do voto podem conduzir a melhores práticas de gestão.

A confiança na tomada de decisão e na gestão das entidades públicas oferecida aos *stakeholders* é fundamental e pode ser alcançada por meio da transparência de sua administração.

Os administradores públicos, contudo, com demandas complexas e expectativas cada vez mais crescentes de cidadãos conscientes, devem operar com base na ética e na transparência de suas ações, a fim de que a legitimidade e credibilidade dessas não sejam questionadas. A necessidade de administrações socialmente responsáveis se aplica às organizações privadas e públicas que, a partir da década de 1980, de acordo com Dhal (2001), Mello (2006) e Tenório (2007) assumem novas formas institucionais na Reforma do Estado e possibilita a construção do denominado Novo Gerencialismo Público.

Durante a década de 1990, em países como Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, Japão, Nova Zelândia, Reino Unido e outros, surgiram muitos debates sobre a importância da governança corporativa no setor público. A implementação efetiva de uma governança possibilita integração holística da gestão estratégica da organização, viabilizando o

estabelecimento de padrões de desempenho de *output* e *outcome* necessários para atingir as suas metas e objetivos.

Neste ambiente, onde a governança se faz essencial para o alcance dos objetivos e metas organizacionais, a informação de custos torna-se indispensável como ferramenta de gestão, uma vez que contribui diretamente para a tomada de decisão, conduzindo o gestor às soluções de menor custo e maior benefício social e institucional. Rezende et al (2010) assim resume: “o sistema de custos seria mais um componente de um conjunto de informações necessárias para a qualidade da gestão pública”, complementando:

Da forma como é apresentada, depreende-se que a proposta de construção do sistema de custos passa a ser uma ferramenta importante para avançar na linha das reformas da gestão pública que vêm sendo adotadas ultimamente em várias partes do mundo. Nessa perspectiva, as decisões sobre o uso dos recursos públicos teriam por referência a relação entre os resultados obtidos na gestão desses recursos e os custos incorridos na sua obtenção. Com base nessa informação, contribuintes e cidadãos disporiam do conhecimento necessário para cobrar dos políticos, governantes e gestores públicos um compromisso firme com a geração de melhores resultados, a menores custos, e responsabilizá-los pela ocorrência de desperdícios. Mais valor pelo seu dinheiro é o lema que impulsiona essas reformas.

O uso do SIC como ferramenta de gestão pode mudar a cultura gerencial brasileira, produzindo um círculo virtuoso do orçamento, conforme Quadro 3.



Fonte: Apresentação de Paulo Henrique Feijó no Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Quadro 3: Círculo Virtuoso do Orçamento.

2.4 CUSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Com a reforma administrativa de 1967, fundamentada pela publicação do Decreto-Lei nº 200/67, o orçamento foi considerado numa perspectiva de ações do governo incluídas nos programas setoriais. O governo se propôs a acompanhar os resultados de seus atos e

programas por meio do auxílio da Contabilidade de Custos, com foco na avaliação dos resultados alcançados (BRASIL, 1967).

Segundo Machado (2002) esta não foi uma inovação ao tratar de sistemas de custos no setor público. A Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, trata da apuração de custos. O artigo 85 deste normativo reza que os serviços de contabilidade deverão ser organizados de forma a permitirem o levantamento de custos dos serviços industriais, entre outras atribuições (BRASIL, 1964). Cita o autor que “é interessante observar que a exigência de apuração de custos refere-se apenas aos serviços industriais” (MACHADO, 2002, p.3).

Esse viés industrial não impediu que alguns órgãos implementassem sistemas de custos dos serviços prestados: “embora o sistema de custos não tenha se disseminado, alguns ministérios adotaram a apuração do custo dos serviços públicos, como foi o caso dos ministérios da Aeronáutica e da Educação, bem como do Banco Central” (HOLANDA et al, 2010, p.42).

O Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências, inova no sentido de abandonar a visão dos custos industriais e exige que se apurem os custos das ações governamentais:

Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

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

(...)

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. (BRASIL, 1986).

Mantendo-se a análise dentro da linha temporal dos atos normativos, tem-se a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa lei vai ao encontro dos anseios da sociedade por melhor planejamento e

transparência nos gastos públicos, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (BRASIL, 2000). Segundo Machado (2002, p. 5) “não se trata mais de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas a LRF requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial”.

Observa-se que um grande lapso temporal entre a edição do Decreto 93.872/86 até que o legislador voltasse ao tema com a LRF. Porém isso pode ter sido consequência das dificuldades econômicas e culturais que ocorrem nos planos econômico, acadêmico e político. Ainda hoje, persistem preocupações acerca da implantação de ferramenta de tal envergadura, conforme cita Holanda et al (2010, p.87):

Com efeito, é justamente em função dessa diversidade e dessa enorme complexidade, constituída pelo conjunto de áreas de atuação do governo, que o projeto do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal foi, ao longo de todo esse tempo, objeto de grande debate e de estudo, sem que a intenção pudesse se concretizar, e é por isso que ainda hoje, como é natural, há tanta controvérsia com relação à estratégia ideal para sua implementação.

Ainda no campo regulatório, com o objetivo de organizar e disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, foi editada, em 06 de fevereiro de 2001, a Lei 10.180. Esse normativo, em seu artigo 15 estabelece que “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”, entre outras atribuições, “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (BRASIL, 2001).

Normatizado o sistema de contabilidade federal, permanecia a dificuldade de se viabilizar a integração das bases de dados, já que os cadastros eram diversos, não se mantendo uma estrutura organizacional padronizada. Visando corrigir essa distorção foi editado o Decreto 6.944, de 21 de agosto de 2009, que dispõe sobre “medidas organizacionais para o aprimoramento da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”. Por meio do artigo 25 fixou-se que sistema governamentais tais como SIAFI, SIASG e SIGPlan deverão utilizar a tabela de órgãos do sistema informatizado de apoio ao SIORG. (BRASIL, 2009a).

Visando regulamentar a Lei 10.180, foi publicado o Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009, dispondo sobre o Sistema de Contabilidade Federal. Esse ato normativo, além de estabelecer que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade evidenciar “os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”, inovou no sentido que deve “manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2009b). (*grifo nosso*).

A máxima Corte de Contas brasileira, por meio da atividade de controle externo prolatou o entendimento acerca do sistema de custos, determinando:

Providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º). (Acórdão TCU nº 1078/2004)

Com o objetivo de subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, em 09 de março de 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Portaria nº 157, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.
 Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
 Art. 3º Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:
 I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e
 II - os órgãos setoriais.
 §1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos – SIC.
 §2º As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.
 Art. 4º A Secretaria do Tesouro Nacional expedirá os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal. (BRASIL, 2011a).

Dando prosseguimento à estruturação do marco regulatório do sistema, foi editada, pela Secretaria do Tesouro Nacional a Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, de forma a descrever as atribuições da estrutura que compõe o SIC (BRASIL, 2011b).

Neste item foram abordados os marcos regulatórios que institucionalizam a obrigatoriedade do uso de informações de custos na legislação brasileira. A Figura 6 sintetiza os atos normativos e os organiza na linha do tempo.

Lei 4.320 de 17/03/1964 A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública

Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967 As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.

Decreto Presidencial nº 93.872 de 23/12/1986 Detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.

Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 Um dos marcos legais mais importantes desse processo, a Lei de Responsabilidade Fiscal define que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Lei nº 10.180 de 06/02/2001 Esta lei concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.

Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União Determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.

Decreto Presidencial nº 6.944/2009 Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o SIAFI, SIAPE e SIGPlan.

Decreto Presidencial nº 6.976 de 07/10/2009 dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, estabelecendo que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, e inovou no sentido que deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

2011 Foi implementado o Sistema de Custos do Governo Federal com definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pelas portarias 157 e 716 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Fonte: Adaptada de BRASIL. Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2012. Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 7: Linha do Tempo do Marco Regulatório da Obrigatoriedade do Uso de Informações de Custos.

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

Este item tem por finalidade propiciar a apresentação do SIC, discorrendo sobre sua história e sobre a metodologia adotada para apuração de custos. Para gerar informações úteis para os gestores federais, essa ferramenta utiliza dados produzidos e armazenados nos sistemas estruturantes do governo. Nesse sentido “o SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público”. (MONTEIRO et al, 2010, p.2)

Segundo Holanda et al (2010, p.60), o SIC destina-se ao atendimento das demandas dos seguintes usuários:

- subsecretarias de planejamento, orçamento e administração (SPOAs) dos ministérios e demais órgãos setoriais (usuários do sistema SIAFI);
- gestores de programas (usuários do sistema SIGPlan);
- altas autoridades;
- órgãos centrais (SPI, SOF e STN);
- órgãos de controle (CGU e TCU);
- sociedade em geral.

Complementa o autor que a implantação do SIC poderá alterar os critérios de avaliação dos custos dos serviços, produtos e atividades colocados à disposição da população, colaborando para a promoção da transparência, para a melhoria da gestão e para a mudança da mentalidade gerencial dos recursos públicos. (HOLANDA et al, 2010, p.86)

2.5.1 História do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

Do tratado no item sobre custos no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se extrair muitas informações acerca da história do SIC. Porém, com o objetivo de agregar a visão do órgão central do sistema, é salutar que se adicione informações mais detalhadas sobre este. A base teórica e conceitual do sistema decorre de um apanhado de autores que, mesmo antes da decisão governamental de implantar a ferramenta, efetuaram estudos atinentes ao assunto, sendo assim sintetizado:

O processo de concepção, desenvolvimento e implantação do SIC estão sustentados em bases teóricas e conceituais, na abordagem sistêmica, na flexibilidade adaptativa, no gradualismo e na concomitância. No que tange às

diretrizes teóricas conceituais, a principal referência é o trabalho de Nelson Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental”. Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, valeu-se da abordagem oriunda da tese de Victor 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”. Os trabalhos foram defendidos na 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 ora replicados, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010). (MONTEIRO et al, 2010, p.2)

Em meados de 2005, foi instituída uma Comissão Interministerial, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal” (BRASIL, 2012b). Por meio do relatório final, a comissão assim relatou:

A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, dada a dimensão cultural do problema. Nesse sentido, a Política de Custos deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito. (HOLANDA et al., 2010, p.49)

Tal comissão foi uma resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, que determinou que fosse adotada a seguinte medida:

Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004. (BRASIL, 2012c).

Prosseguiu-se com a instituição, em 2008, da Câmara Técnica de Qualidade do Gasto, no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Nesse mesmo exercício, foi realizada a oficina de trabalho sobre o SIC, onde foi discutido o modelo conceitual e estratégia de implementação, restando a STN a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal (BRASIL, 2012b).

Em 2009, a STN juntou-se ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e SERPRO no intuito de configurar o SIC. Foi necessário incorporar ao processo de trabalho os responsáveis pelos sistemas estruturantes do Governo Federal, tais como: SIDOR, SIOP, SIGPLAN e SIAPE.

No início de 2009, sintetizando as discussões anteriores, Victor Holanda propôs o modelo de implantação em 13 componentes, modelo este que, pela sua

conformação esquemática, foi apelidado pelo secretário do Tesouro Nacional de “rodoviária”. Em seguida formou-se então o grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, com o intuito de produzir a versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). (HOLANDA et al, 2010, p.50)

Visando ampliar as discussões sobre o sistema, foram realizados vários seminários técnicos conceituais com o envolvimento da comunidade acadêmica. “Nestes eventos, foi possível mapear junto ao público-alvo os potenciais impactos e usos da informação de custos nas rotinas administrativas e na tomada de decisões” (BRASIL, 2012b).

O grupo responsável pelo desenvolvimento do SIC buscou conhecer outras soluções em uso, cita-se: “os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro” (BRASIL, 2012b).

Segundo informações constantes da página da STN na internet, tem-se:

Quanto à estrutura do sistema, foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações (*datawarehouse*) do Sistema de Informação de Custos e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da Secretaria do Tesouro Nacional. (BRASIL, 2012b).

Após a homologação do sistema em 2010, foi editada pela STN a Portaria nº 157 que criou o Sistema de Informações Custos do Governo Federal, estando sob a Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União (BRASIL, 2011a).

Holanda et al (2010, p.55) cita que o processo de concepção, desenvolvimento e implantação do SIC vem sendo sustentado em adequadas bases teóricas conceituais, na abordagem sistêmica, na flexibilidade adaptativa, no gradualismo e na concomitância. Complementa, ainda, que as diretrizes teóricas conceituais e a metodologia de desenvolvimento e implantação do sistema estão sustentadas em trabalhos acadêmicos realizados, principalmente, por Machado (2002) e Holanda (2002).

A análise histórica gera uma interrogação acerca da implantação do SIC, uma vez o governo levou mais de quarenta e seis anos desde a edição da Lei 4320/64 para homologar o sistema. Porém, a conjuntura administrativa e política podem conduzir a pistas que impediram a implantação. Após isso, considerando a melhora dos fundamentos

macroeconômicos, foram adotadas medidas que viabilizaram a ferramenta, conforme Figura 7.

2005 A Comissão Interministerial propõe que a STN passe a “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”.

2008 É formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento Orçamento e Gestão.

2010 O Sistema de Custos do Governo Federal foi homologado pelos diversos órgãos do Governo.

Fonte: Adaptada de BRASIL. Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2012. Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 8: Síntese Histórica do SIC.

2.5.2 Metodologia de Apuração de Custos

Visando entender como os dados de custos são apurados pelo SIC, é necessário compreender a concepção do sistema, como é realizado o tratamento dos dados produzidos no âmbito dos sistemas corporativos do governo federal e os ajustes necessários para se determinar as informações desejadas.

Um sistema de custeamento deve primar pela alocação e mensuração dos custos aos produtos de forma precisa, minimizando as distorções e os erros dos preços dos produtos e serviços. Na estrutura básica de um sistema de custeamento, são reconhecidos os seguintes elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e método de custeio.

2.5.2.1 Sistemas de Acumulação de Custos

Segundo Leone (2009, p.172) “os sistemas de acumulação de custos destinam-se à coleta dos dados de custos, direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma que possam contribuir para o desenvolvimento e informações que se destinam ao atendimento de alguma atividade gerencial diferente ou especial”. No

entendimento de Machado (2002, p.137) “o sistema de acumulação de custos está fortemente associado à forma de produzir e aos sistemas de controle da produção”.

Na visão de Leone (1997, p. 184) os sistemas de custeamento têm várias finalidades além da principal que é indicar o custo do objeto que se está avaliando. Para Souza e Clemente (2007, p.56) os métodos de custeio “foram concebido em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”. O sistema de acumulação de custos corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio. Assim, antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a instituição deve escolher o sistema de acumulação de custos que melhor atenda às demandas.

Existem dois sistemas básicos de produção - o sistema de produção por encomenda e o sistema de produção contínua. Para Guerreiro (1984) todo sistema de custos, quanto à forma de acumulação de custos, classifica-se por ordem ou por processo. Já Leone (2009) apresenta a classificação por ordem de produção, por processo e por responsabilidade. Machado (2002) coloca que as possibilidades de programação da produção sintetizam-se em dois modelos básicos: por processo e por ordem.

Nota-se que a literatura adota, basicamente, o Sistema de Produção por Encomenda, com acumulação por ordem de produção, que se caracteriza pela fabricação descontínua de produtos não padronizados e o Sistema de Produção Contínua, com acumulação por processo, que se caracteriza pela fabricação em série de produtos padronizados.

Alinhando os sistemas produtivos e de acumulação de custos com a forma de se produzir bens e serviços na administração pública, pode se associar tais conceitos com o de ação orçamentária e suas subdivisões. Sendo a ação orçamentária a “operação da qual resultam produtos (bens e serviços) que contribuam para atingir o objetivo de um programa” (MTO 2013, p.36).

No tocante às subdivisões da ação orçamentária, nos debruçaremos sobre o conceito de projeto e atividade, assim definidos (MTO 2013, p.37):

Projeto – instrumento de programação orçamentária utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão e aperfeiçoamento da ação de governo.

Atividade – instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de governo.

Sistema de acumulação de custos por ordem de produção é aquele em que cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção. Podem ser referentes a um determinado produto ou lote de produtos, a exemplo da construção de uma ponte ou rodovia, daí sua estreita relação com o conceito de projeto utilizado na administração pública.

Machado e Holanda (2010, p.810) reforçam que a atuação da administração pública em ampliar a oferta de bens no intuito de prestar serviços deve ter os custos acumulados por ordens de produção:

o setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Esse tipo de atuação se caracteriza como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por “ordem de serviço”. Os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso. Ressalte-se que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado.

O sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda aplica-se à entidade cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, sob encomenda específica. Necessitam de ordens de produção emitidas para o início da execução das operações e nenhum trabalho poderá ser iniciado sem que seja devidamente precedido pela emissão da correspondente ordem de produção.

Por outro lado, se a entidade produz, em série, bens ou serviços padronizados deverá adotar o sistema de acumulação de custos por processo. Segundo Leone (2009, p.191) “uma das características básicas operacionais que indicam o emprego do sistema de custos por processo é a sua natureza contínua, fabricando produtos semelhantes, em grande quantidade”.

O sistema de acumulação por processo é usado na contabilização dos custos de uma produção em grande escala, onde todos os produtos são fabricados em unidades de produção iguais à outra. Os produtos são movimentados no processo de produção continuamente e todos os procedimentos são predominantemente padronizados.

Nesse sistema de acumulação, a produção, em termos de quantidade, é registrada por determinado período, sendo preparado, ao fim desse período estabelecido, um demonstrativo dos resultados finais. O custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período. Pode-se citar como exemplo uma atividade desenvolvida no âmbito da PF que é a emissão de cadernetas de passaporte. Esse processo é contínuo e espelha todas as características da sistemática ora apresentada.

Na visão de Machado e Holanda (2010, p.809) “serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo”.

Neste item foram apresentados os sistemas de acumulação de custos mais utilizados e a vinculação destes com os conceitos da administração pública. Para Machado e Holanda (2010, p.810) “tendo presente à conceituação de projeto e atividade no setor público, pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo”.

2.5.2.2 Sistemas de Custeio

Considerado definido o sistema de acumulação de custos a ser utilizado pela entidade, passa-se à escolha do sistema de custeio a ser adotado. Essa escolha depende do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Para Machado (2002) o sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração, sendo os mais utilizados o custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão. Segundo Guerreiro (1984) o sistema de custeio pode ser pós-determinado, caracterizado pelo custo real ou histórico, e predeterminado, caracterizado pelo custo estimado ou padrão.

Os sistemas de custeio se diferenciam pela natureza dos dados contábeis utilizados. Segundo Machado (2002, p.140) “podemos custear diversos agentes de acumulação de

acordo com diferentes unidades de medida, dependendo da necessidade dos tomadores de decisão”. Assim, são dois os sistemas de custeio: sistema de custeio baseado em dados reais, atuais ou históricos; e sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

Segundo Araújo (2011, p. 38) “o custo real é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores reais dos recursos consumidos e seu custo de produção conhecido somente após a conclusão de todo o processo”. Dessa forma, o sistema de custeio baseado em custos históricos ou atuais pode ser definido como um sistema no qual os custos são registrados tais como ocorrem. Assim, nesse sistema, os custos só são determinados após o término do projeto ou determinado período de uma atividade.

O sistema baseado em custos históricos pode ser usado tanto em um ambiente de acumulação de custos por ordem de produção quanto em um ambiente de acumulação de custos por processo. Leone (2009, p.270) ao pronunciar-se sobre o sistema assim conclui:

Quando se diz que a Contabilidade de Custos emprega os custos históricos, estamos nos referindo aos custos (e às despesas) que podemos identificar com facilidade com os objetos de custeio, no caso presente, os produtos. Esses custos serão os materiais diretos, a mão de obra direta e outros custos decorrente do uso de outros recursos, cujos consumos podem ser, sem dúvida, identificados com os que os usaram.

Já no sistema de custeio predeterminado, os custos são estabelecidos com antecedência sobre as operações de produção. Assim, em um sistema de custeio baseado em custos predeterminados, tanto o material como a mão de obra e os gastos gerais de fabricação são contabilizados com base em preços, usos e volumes previstos. Segundo Araújo (2011, p.38) “os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumo não possuem base metodológica rigorosa e nem tão pouco envolve compromisso de atingi-los”.

Os custos predeterminados são usados quando a gerência está interessada, principalmente, em conhecer quais deveriam ser os seus custos, para depois compará-los com os custos reais. Para Leone (2009, p.271) “o estabelecimento de padrões (para os custos diretos) e a estimação dos custos normais (para os custos indiretos) fornecem à gerência valores previstos que atendem à função de planejamento e, ao mesmo tempo, quando comparados com os valores reais ou históricos, atendem à função de controle”.

Para Martins (1990, p. 267) “a mais eficaz forma de controlar custo é a partir da institucionalização do custo-padrão, que tanto pode ser utilizado com o absorção como com o custo variável (Direto)”.

No tocante à apuração de custo na administração pública, o SIC está pautado no custo histórico e orçado, como delineado por Machado e Holanda (2010, p.810):

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

2.5.2.3 Métodos de Custeio

A terceira etapa na estruturação de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio a ser utilizada. Para Machado (2002) os principais métodos de custeio, são: custeio por absorção, custeio pleno, custeio por atividades, custeio variável e custeio direto. O autor, porém, salienta que essa relação não é unanimidade entre os autores. Araújo (2011) traz como usualmente utilizados o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto), o custeio dos custos parciais (ou incompleto), o custeio por custos totais (ou completo) e custeio baseado em atividades (ABC). Já Leone (2009) centra suas explicações no custeio baseado em atividades, no custeio por absorção e no custeio variável. A diferença entre as modalidades de custeio relaciona-se com o grau de variabilidade dos gastos apropriados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Para Araújo (2011, p.39) “o custeio por absorção consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados”. Ou seja, quando, ao se custear os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a estes, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos. Machado (2002, p.141) ressalta que “nesse método, são reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesa, impactando o resultado do período em que incorrerem”.

A atribuição de gastos fixos implica na utilização de rateios. Aí reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Machado (2002, p.142) coloca que “a forma clássica, porém não necessariamente correta, de associar os custos indiretos aos produtos é a utilização de rateio com base no consumo dos custos diretos mais significativos, como mão de obra direta e horas de máquinas”. Por mais objetivos que sejam os critérios de rateio, apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta as decisões do gestor.

Como opção à modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e as distorções deles decorrentes. Para Leone (2009, p. 308) “o critério de custeio variável fundamenta-se na ideia que os custos as despesas que devem ser inventariáveis serão apenas aqueles diretamente identificáveis com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade”.

Porém, o método de custeio variável possui vantagens e limitações. A maior vantagem é a possibilidade de apurar a Margem de Contribuição. Esta é interpretada como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. A grande desvantagem está em desprezar os custos fixos. Machado (2002, p.143) assim destaca:

O uso do custeio variável tem sido indicado apenas para relatórios internos, objetivando evidenciar a margem de contribuição por produto, para a tomada de decisão sobre mix de produção e atendimento de pedidos a preços especiais para novos mercados etc.

Há uma extensa discussão a favor e contra o uso do custeio variável, não apenas para relatórios internos, mas também para os externos.

Outros critérios de custeio também se destacam entre os autores, variando em denominação e na forma de tratamento dos custos fixos e variáveis. Porém, este trabalho se prenderá aos mais importantes para o entendimento dos conceitos aplicáveis à apuração de custos na administração pública. O custeio pleno, segundo Machado (2002, p.142), “difere do custeio por absorção, porque trabalha com a ideia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras”.

Após críticas ao custeio por absorção, surge o custeio baseado em atividades (ABC). Esse método é colocado como solução quando há sistemas de produção mais complexos, de forma a otimizar a alocação dos custos indiretos de produção aos seus objetos de custos. Para Machado (2002, p. 143) “a formulação do custeio por atividades possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores”.

Segundo Leone (2009, p.243) “o critério ABC centraliza seus esforços na busca de análise mais ampla e profunda da função industrial (e, em alguns casos, nas demais funções), separando-a em suas diversas atividades, tanto quanto à função-meio e à função-fim”. Neste sentido Araújo (2011, p. 40) complementa: “ao utilizar as atividades ao invés dos departamentos da organização o ABC determina de forma mais eficaz os custos de cada setor e dos produtos/serviços produzidos pela organização, permitindo detalhar com bastante eficácia os processos dos vários departamentos das organizações”.

2.4.2.4 Método de Custeio no Setor público

Autores variados expõem suas convicções acerca do melhor método de custeio para o desenvolvimento de um sistema de informações objetivando criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.

Para Afonso (2000, p. 2) o método de custeio proposto é o ABC, já que esse sistema “se adéqua muito bem ao serviço público”. Já Silva (1996, p. 149) defende a adoção do custeio por absorção “que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com Pessoal, Encargos, Materiais e Serviços e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais”.

Na concepção do SIC foram estabelecidas algumas premissas. No tocante ao método de custeio, optou-se por desprezar os custos indiretos. Sobre essa temática (MONTEIRO et al, 2010, p.10) e Machado (2002) colocam que “outra premissa do projeto é de que a versão inicial não teria um módulo de alocação dos custos indiretos, bem como não seria utilizado nenhum critério de rateio para alocar esses custos”.

Machado e Holanda (2010, p. 810) ao tratarem de métodos de custeio no setor público, assim concluem:

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado.

Destarte a colocação dos autores sobre a possibilidade de se usar qualquer método de custeio para se apurar custo na administração pública, esses autores optaram por apontar as características do custeio direto e custeio por atividades, que veremos a seguir.

2.5.2.4.1 Método de custeio direto no setor público

Como já citado anteriormente, na concepção do o SIC foi adotado o método de custeio direto. Machado e Holanda (2010, p.811) citam os três argumentos que sustentam a utilização do método, quais sejam:

O primeiro argumento, em defesa do custeio direto, é que esse método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. E facilitar a análise de resultado e desempenho é o objetivo central do sistema integrado de custos.

O segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

O terceiro argumento é que a relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que para os funcionários e gestores esse método soa familiar.

A modelagem sistêmica do SIC foi concebida no sentido de ter um ponto de conexão das informações macro e informações dos sistemas de apoio à gestão, denominados INFRASIGS. Essa conexão recebeu a denominação de rodoviária. Machado e Holanda (2010, p.812) relatam essa necessidade de conexão do SIC com o INFRASIG, bem como reforçam a adoção do método de custeio direto.

Vale destacar que a proposta do SIC é adotar como método de custeio o custeio direto até a plataforma intermediária (rodoviária), conceituado aqui como o

método que aloca todos os custos — fixos e variáveis — diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. E da rodoviária para baixo [...], deve-se respeitar a diversidade e a realidade físico-operacional de cada unidade considerada.

A escolha do custeio direto até a “rodoviária” [...] garante a comparabilidade e está corroborada na literatura, já que quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores os erros de classificação e mensuração induzidos. Assim, o modelo geral proposto garante a possibilidade de comparação, sem perder de vista a customização. Esta é a maior virtude do modelo: conviver com as duas necessidades.

2.5.2.4.2 Custeio por atividades no setor público

Considerando as limitações e as críticas ao método de custeio direto, surge como possibilidade a aplicação do custeio por atividade no setor público, uma vez que os conceitos inerentes à gestão por atividades estão em simetria com o sistema orçamentário de contabilidade. Machado e Holanda (2010, p.812) citam que “à primeira vista, não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público”.

Os autores, porém, elencam algumas dificuldades que o uso de tal método geraria para a implantação integrada da solução de custos, tais como:

- a) O processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de cada um dos funcionários, entre outros aspectos;
- b) O treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo;
- c) O período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente;
- d) O sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda).

A utilização de um INFRASIG permitiria que se adotasse o custeio por atividades no setor público, isso partindo dos órgãos setoriais e seccionais até a rodoviária. Essa visão é colocada por Machado e Holanda (2010, p. 812):

Porém, implantado o sistema de custos proposto (custeio direto), nada impede — sendo até desejável — que, sem retrabalho, órgãos específicos, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil-gerencial (até a rodoviária, [...]), construam modelos específicos (depois da rodoviária, ou seja, dela para baixo) de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo quaisquer outros modelos de custeio e apropriação.

Dessa forma, órgãos com atribuições variadas, a exemplo da PF, poderiam estabelecer critérios de contabilização por centros de custos, onde seriam agregadas todas as atividades de determinado serviço ou operação policial, e com isso apurar e mostrar o real custo operacional da instituição.

2.5.3 Concepção do Sistema de Informação de Custos

O SIC é um sistema complexo que tem por objetivo propiciar informações gerenciais de custos tanto para a administração direta quanto para a indireta. Para isso, tem de abranger áreas de atuações diversas, como saúde, educação, segurança pública etc. Além disso, tem de vencer a inexistência de uma cultura de custos na Administração Pública Federal.

Para a construção do Sistema de Custos foram consideradas as seguintes premissas:

- a) Os sistemas estruturantes SIAFI, SIGPLAN e SIAPE não foram alterados para a inclusão de dados não existentes nestes sistemas;
- b) Foram considerados os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que integram o sistema SIAPE;
- c) No caso dos dados de pessoal, o nível de detalhamento dos dados será restrito à menor unidade fornecida pelo sistema SIAPE, sem identificação do funcionário;
- d) Os dados para efeito de apropriação de custos abrangem somente servidores ativos. No entanto, os dados de inativos e pensionistas (aposentados e instituidor de pensão, respectivamente) foram carregados;
- e) Não foi adotada a sistemática de rateio de custos;
- f) Não foi contemplada solução que permita fazer alocação de custos;
- g) O acesso ao sistema é autorizado conforme níveis de acesso e perfis específicos. (BRASIL, 2012d).

2.5.3.1 Dimensões do Sistema de Informação de Custos

Inicialmente o sistema foi estruturado tomado por base as dimensões macro e micro. Essa concepção permitiu que o sistema fosse implantado, respeitando a especificidade de cada ente envolvido. Machado e Holanda (2010, p.795) assim explicam:

Um ponto importante que acabou viabilizando a concepção e posteriormente a implantação do SIC foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade.

Isso se faz importante porque cada órgão possui uma sistemática de trabalho e a dimensão micro respeita essa especificidade. Assim, se a instituição possui um sistema próprio de

custos, esse pode se somar ao SIC de forma que se apurem informações de custos dos programas de governo e, também, relatórios detalhados que subsidiem a tomada de decisão.

Outras dimensões também se destacam da concepção do sistema. A dimensão organizacional, a dimensão tecnológica, a dimensão cultural, a dimensão física e a dimensão monetária.

A eficiência no uso de sistemas de informação, no qual o SIC se enquadra, depende do conhecimento da forma como está estruturada e da sua cultura organizacional da instituição que fará uso das informações produzidas. A dimensão organizacional, sintetizada pela Figura 8, é caracterizada pelo fato de que os sistemas de informação existem no contexto organizacional, tendo por missão auxiliar as instituições no alcance dos objetivos, já que os sistemas de informação são parte integrante das organizações. Nesse contexto, há uma inter-relação intensa entre a tecnologia da informação e a história e cultura das empresas, havendo uma influência de uma em outra.



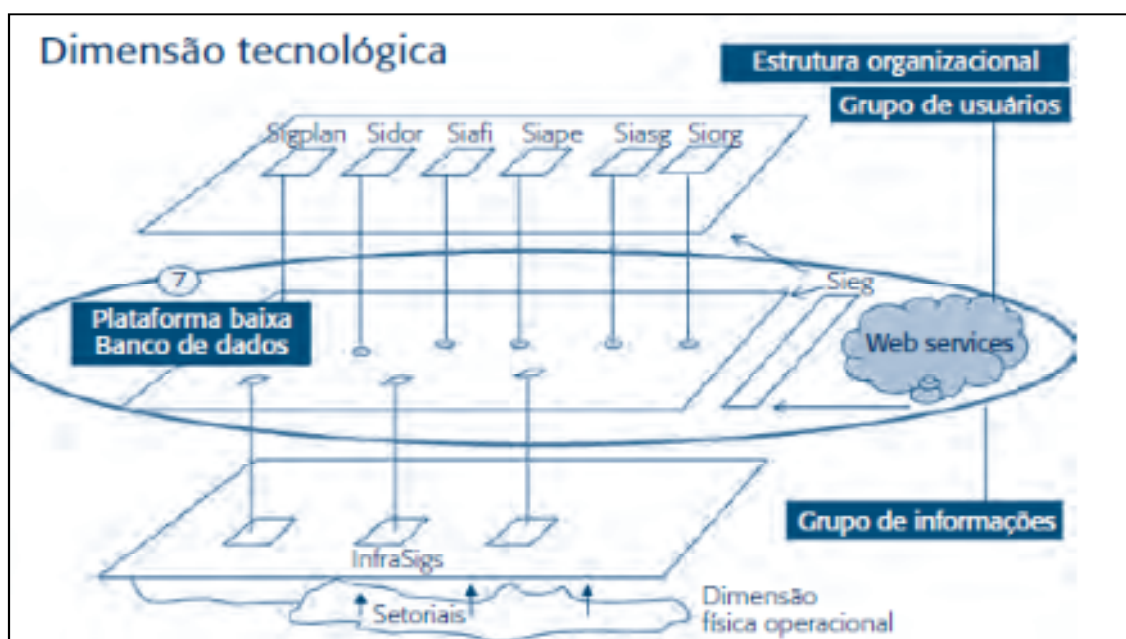
Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.
Figura 9 – Dimensão Organizacional do SIC

Para Santos (2011, p.8) “a dimensão tecnológica diz respeito ao ferramental de tecnologia da informação utilizado para tornar o sistema de informações mais prático e melhorar sua

usabilidade. A tecnologia utilizada deve ser bem definida, pois o uso de uma solução inadequada certamente resultará em não uso do sistema de informação”.

A tecnologia da informação, que permitam ao usuário a obtenção de dados de forma confiável e tempestiva, é essencial para que o governo federal disponha de um eficiente sistema de informações de custos, possibilitando aprimorar a qualidade dos gastos e melhorar os serviços prestados aos cidadãos. Outro aspecto relevante na dimensão tecnológica é a forma de acesso e a segurança das informações, necessitando de transmissão dos dados de maneira confiável e tempestiva, por meio de uma boa infraestrutura de redes de comunicação e *hardwares*.

O SERPRO é responsável pelo desenvolvimento, manutenção e produção do SIC, desde a sua concepção. Segundo Araújo (2011, p.86) “o SIC tem seu ambiente de produção de forma centralizada em Brasília e está ligado por teleprocessamento aos órgãos do Governo Federal no país e no exterior”. A concepção tecnológica do SIC é externada pela Figura 9.



Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Figura 10 – Dimensão Tecnológica do SIC

A mudança da cultura organizacional é essência para o sucesso ou insucesso na implantação de qualquer solução, principalmente na administração pública, sempre carente de servidores e com conceitos burocráticos bastante entranhados. Nesse contexto, a

dimensão cultural (podendo ser somada à dimensão humana) ganha importância na implantação e utilização do SIC.

O comprometimento da alta administração é importantíssimo nessa mudança. É necessário conscientizar os colaboradores que custo é essencial; que os dados serão acompanhados; que os resultados impactarão a análise de desempenho tanto dos servidores quanto das chefias e setores; é necessário se estabelecer metas e premiar aqueles que atinjam tais patamares; é necessário que se indique equipes comprometidas e com dedicação exclusiva para atuem na apuração de custos.

Para Araujo (2011, p.91) “a mudança na cultura se desenvolve pela Informação, Sensibilização, Envolvimento e Comprometimento dos gerentes e dos gestores públicos acerca da importância da apuração de custos para incentivo e continuidade do processo de aperfeiçoamento da gestão pública”.

Assim, os usuários do SIC devem enfrentar essa mudança cultural no intuito de se otimizar os recursos públicos dos contribuintes, por meio de políticas públicas pautadas por critérios onde prevaleça a economicidade. Soma-se a necessidade de os gestores públicos desenvolverem uma cultura gerencial e, também, na mudança da cultura dos órgãos de controle. Segundo Santos (2011, p.21), a proposta de implementação gradual é viável:

A proposta de desenvolvimento gradual mostra-se coerente com a magnitude do desafio de implantar um sistema de custos na Administração Pública Federal e permite que a mudança cultural necessária ao bom uso da informação de custo desenvolva-se paralelamente à ampliação do escopo do projeto.

Um sistema dessa magnitude, que integrará informações de toda a base de dados da execução orçamentária, financeira e física do governo federal, o qual mostrará ao cidadão os custos dos programas de governo, necessita que haja uma mudança cultural da gestão pública para sua utilização.

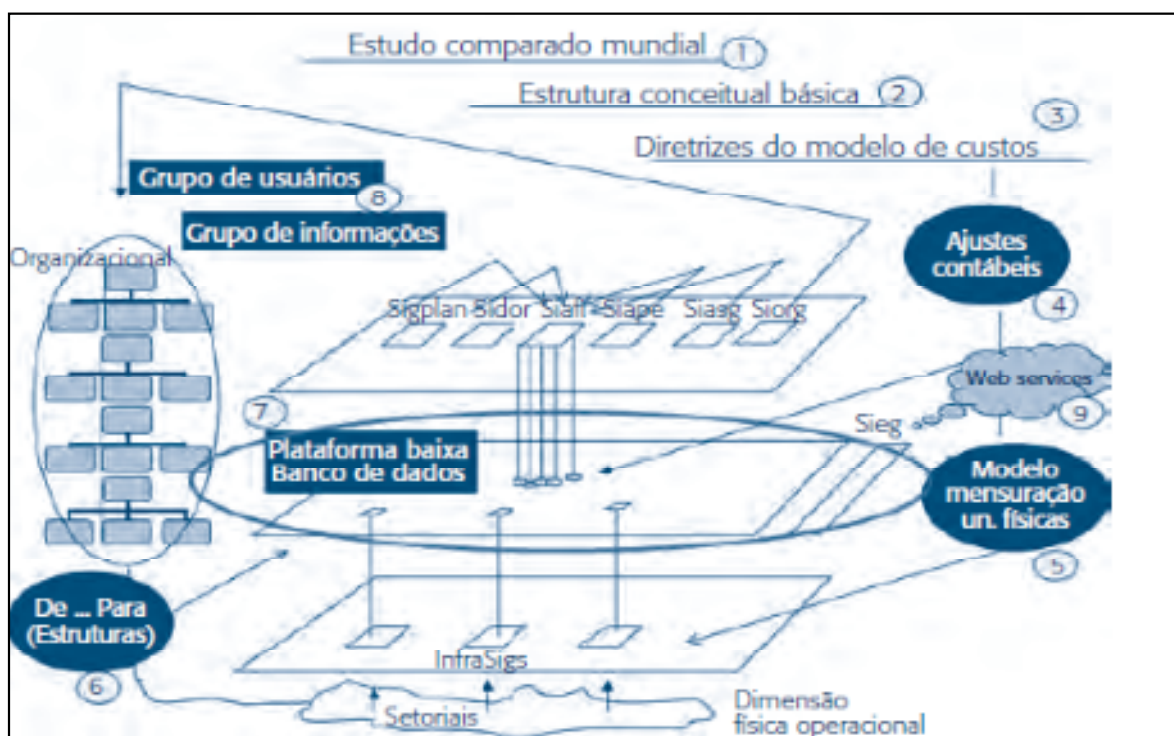
O controle sobre a atividade governamental incomoda os gestores. Assim, o SIC, gradualmente, poderá ir ampliando o nível dos relatórios de custos de forma que a administração pública compreenda a necessidade do sistema e a resistência sobre a ferramenta seja superada.

No tocante à dimensão física dos custos, Segundo Martins e Rocha (2010), refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área etc. Conforme informações contidas na

página da STN na internet e explicadas na Figura 10 e 11, as dimensões física e monetária são assim tratadas:

No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc. O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do SIAFI. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do SIGPLAN, do SIAPE e do próprio SIAFI. (BRASIL, 2012d).

O SIC utiliza as informações financeiras da execução orçamentária, que são extraídas da base de dados do SIAFI, e compara essas informações com os dados físicos, que são as unidades de medida constantes do escopo dos programas e ações orçamentárias. O resultado dessa equação é apresentado como custo de determinado programa ou ação.



Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Figura 11 – Dimensão Física Operacional do SIC

O Esquema mostra a concepção física do SIC. Nota-se que o sistema foi pensado para integrar as informações constantes dos sistemas corporativos do governo federal com os sistemas próprios dos órgãos, os INFRASIGS. Assim, o SIC possibilita a integração de soluções com estruturas diferentes, extraindo os dados necessários de cada sistema, de forma a mostrar o custo dos programas e ações governamentais.



Figura 12: Dimensões Física e Financeira e sua Correlação com o SIC.

Dessa forma, por meio da tabulação dos dados físicos e financeiros, a informação de custo será produzida a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. As despesas liquidadas serão a base para a alimentação sistema, pois, pela metodologia utilizada, o estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação.

Para obter os dados de custo ideal é necessários efetuar ajustes orçamentários e patrimoniais no sistema, conforme informação dos gestores do SIC:

Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas. Na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos. A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo. (BRASIL, 2012d).

O fluxo constante da Figura 12 expõe as adições e subtrações necessárias à despesa liquidada de forma a evidenciar o custo ideal pelo SIC.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 13: Mecanismo para Apuração do Custo Ideal.

Com o propósito de contextualizar e compreender o problema apresentado, este capítulo apresentou o referencial teórico preliminarmente investigado. Para tanto, as dimensões de custos no setor público foram apresentadas sob o ponto de vista das teorias do campo da administração pública e situadas, conforme legislação que dispõe sobre sua aplicação. As definições e características do SIC foram apresentadas com o intuito de promover o entendimento das funcionalidades que podem contribuir para a produção de informações gerenciais que sejam úteis à tomada de decisão.

Nessa perspectiva, foram apresentadas as características do processo de tomada de decisão com base nas informações de custos, conceituações teóricas SIC e suas possibilidades de ser utilizado como ferramenta de gestão. No ordenamento jurídico brasileiro, traçou-se a linha do tempo do marco regulatório acerca da imposição de se usar informações de custos e evidenciou-se a história do SIC. O entendimento da solução, objeto desta investigação, foi alcançado por meio da abordagem dos eventos históricos que ensejam a sua criação, dos objetivos, vantagens e estrutura do sistema, bem como de seus usuários.

3. METODOLOGIA

Este tópico visa demonstrar o tipo de estudo realizado, o processo de investigação e das técnicas adotadas para a coleta de dados, bem como as limitações do método escolhido. Ao atingir a finalidade proposta esta pesquisa terá maior confiabilidade, possibilitando que seus resultados sejam convalidados por pesquisadores.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa demanda uma investigação qualitativa, quanto aos objetivos propostos e aos procedimentos de coletas de dados, bem como à análise dos resultados.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 136) a investigação qualitativa caracteriza-se pela predominância do caráter descritivo dos fatos e dados; pela preocupação com o processo e não somente com os resultados; pela análise indutiva dos dados e pela preocupação com os significados. Conclui-se que este tipo de investigação concentra-se nas descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de mensurá-los.

Em termos metodológicos o presente trabalho foi dividido em duas partes, a primeira consistiu-se em uma investigação bibliográfica e documental e, a segunda, em uma investigação de campo.

Para a construção do arcabouço teórico da presente pesquisa, foi adotada a pesquisa bibliográfica, a qual buscou autores que tratam do processo de tomada de decisão, de custos na administração pública, de Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Neste estudo também adotou-se a pesquisa documental, que se concentrou no levantamento de material relacionado ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

A segunda parte da investigação consiste em uma pesquisa de campo a qual corresponde à etapa da coleta de informações no local em que ocorrem os fenômenos estudados.

3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS

Optou-se por adotar a técnica da observação e da entrevista semiestruturada, tendo em vista serem instrumentos de fácil acesso ao objeto pesquisado. A característica da entrevista semiestruturada é que se adota um roteiro de entrevista com a possibilidade de serem adicionados ou excluídos questionamentos ao entrevistado. No que se refere à observação esta técnica adota os sentidos e a captura dos aspectos do objeto em estudo.

Foram elaborados dois roteiros de entrevistas como intuito de subsidiar as entrevistas com os dirigentes do Departamento de Polícia Federal e, também, com os responsáveis pela implementação e gestão do SIC no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional.

Os roteiros de entrevistas foram estruturados com a finalidade, em um primeiro momento, de estabelecer um contato inicial com o entrevistado, obtendo seu perfil, como formação acadêmica, experiências profissionais entre outros. Após isso, procurou-se identificar qual a demanda por informações gerenciais de custos que possam subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal, bem como obter o entendimento dos entrevistados no que tange a matéria.

3.3 PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO

O processo de investigação visa à caracterização da população estudada e das amostras selecionadas, bem como as suas limitações. Esse processo está direcionado ao objeto deste estudo que é identificar qual a capacidade do SIC em produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

3.3.1 Caracterizações da população

Para a consecução do objetivo da pesquisa foi selecionada a população com o intuito de investigar a capacidade de produção de informação do SIC. Sendo trabalhados no âmbito dos seguintes órgãos: Departamento de Polícia Federal e Secretaria do Tesouro Nacional.

A fim de propiciar uma melhor compreensão sobre a dinâmica da produção de informações do SIC para a tomada de decisão, optou-se em abordá-los em separado.

Tendo em vista um universo tão heterogêneo, considerando-se as áreas de atuação, tempo de atuação no setor e na carreira, níveis de conhecimento acerca da matéria, e por atuarem em diferentes regiões do território nacional, tornou-se imprescindível um procedimento amostral que viabilizasse a realização da pesquisa.

Considerando que o pesquisador atua na Diretoria da Administração e Logística Policial, procedeu-se a uma amostragem não probabilística, especificamente do tipo por acessibilidade, a qual “seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles” (VERGARA, 2010, p. 47). Assim, foram selecionados os gestores que atuam nos órgãos centrais, especificamente no 1º, 2º e 3º níveis gerenciais.

Foram entrevistados diretores, profissionais que compõem o 1º nível gerencial do órgão, bem como coordenadores das áreas operacionais. Além destes, foram entrevistados alguns gestores do 2º e 3º níveis decisórios, como o Coordenador-Geral de Planejamento e Modernização e o Coordenador de Administração. Dessa forma, a pesquisa contemplou os representantes do 1º nível gerencial e, em adição, alguns do 2º e 3º níveis.

De forma a dar maior representatividade à amostra e com intuito de alcançar melhores resultados, foram entrevistados outros profissionais que trabalham na PF com o tema da pesquisa, mesmo que não atuantes nos níveis gerenciais elencados, como o Assessor de Controle Interno, o Chefe do Serviço de Contabilidade, a Chefe do Serviço de Programação Orçamentária. A seleção destes profissionais permitiu ao pesquisador aprofundar-se no tema da pesquisa e atingir todos os campos de atuação do órgão.

Quanto a STN, foram entrevistados os servidores que atuam na Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, os quais atuam na formulação e desenvolvimento do SIC, bem como na disseminação do sistema em âmbito federal. A pesquisa foi ampliada no sentido de conhecer o trabalho da parceria institucional da STN com Universidade de Brasília, que tem por objeto a construção do INFRASIG de custos.

No total foram entrevistados 28 servidores públicos, sendo: 26 da PF, nos níveis de diretoria, coordenação e execução, e 02 servidores da STN, ambos atuando no nível de coordenação.

3.3.1.1 Departamento de Polícia Federal

Para avaliar a capacidade do SIC em prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados, é necessário conhecer a demanda dessas informações na PF e o nível de conhecimento da ferramenta de uso obrigatório pelos órgãos federais.

Em 1/07/2013 foram realizados dois pré-testes no roteiro de entrevista para os gestores da PF. Esse procedimento possibilitou o aprimoramento e aprofundamento do roteiro de entrevista inicialmente proposto, assim como a inserção de quesitos não previstos inicialmente. O pré-teste foi aplicado a dois servidores lotados na Coordenação de Orçamento, Finanças e Contabilidade da Polícia Federal, localizada no edifício Sede do DPF em Brasília.

As entrevistas com os gestores da PF foram realizadas nas dependências da instituição, localizada no Setor de Autarquias Sul, Quadra 6, Lote 9/10, Brasília, Distrito Federal. O período de realização das entrevistas ocorreu entre os dias 02/07/2013 e 30/08/2013, sendo que cada entrevista demandou cerca de duas horas.

Tais entrevistas visaram conhecer quais os tipos de decisões são tomadas pelos gestores e verificar qual o nível de informação seria demandado do SIC. Dessa forma, buscou-se conhecer se tais servidores utilizam relatórios em níveis sintéticos ou analíticos.

De sorte a entender a sistemática de trabalho, questionou-se quais os elementos e informações são disponibilizados para subsidiar a sua tomada de decisão e se esses relatórios atualmente utilizados possibilitam um razoável nível de segurança nesse procedimento. Na mesma linha, indagou-se que tipo de informação os mesmos necessitam para melhorar o processo decisório.

Com intuito de testar o conhecimento sobre o SIC, questionou-se sobre ferramenta. O assunto foi aprofundado pelo pesquisador de forma a evidenciar os objetivos do sistema e, dessa forma, verificar a percepção sobre como a apuração de custos no âmbito da Polícia Federal poderia subsidiá-lo para as tomadas de decisão.

Testou-se a possibilidade dos gestores de relacionar, mesmo de forma intuitiva, como os recursos aplicados com os serviços prestados para a sociedade estão relacionados com as metas institucionais da Polícia Federal. Nesse contexto, verificou-se quais metas estão sob sua responsabilidade, seu estabelecimento, planejamento e recursos.

Por fim, indagou-se sobre a percepção de que a apuração de custo na Polícia Federal pode ou não ajudar a racionalizar os recursos aplicados, uma vez poderia possibilitar a comparação de custos entre operações policiais, delegacias e superintendências, bem como subsidiar a alocação de recursos no âmbito da Polícia Federal. Concluiu-se com o questionamento sobre a relevância da apuração custos para sua decisão.

Essas informações possibilitarão cotejar a demanda por informações, caso elas existam, em face da novidade que o SIC representa no âmbito público, com os *outputs* do sistema.

3.3.1.2 Secretaria do Tesouro Nacional

Desde 2009, a STN vem trabalhando em conjunto com outros órgãos visando ao desenvolvimento e implantação do SIC. Em 2010 ocorreu a homologação do sistema, sendo o assunto regulamentado pela STN por meio da Portaria nº 157 que criou o Sistema de Informações Custos do Governo Federal, sob a Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União (BRASIL, 2011a).

Visando entender como os dados de custos são apurados pelo SIC, é necessário compreender a concepção do sistema, como é realizado o tratamento dos dados produzidos no âmbito dos sistemas corporativos do governo federal, e os ajustes necessários para se determinar as informações desejadas.

Com intuito de conhecer a solução, foi solicitado e oferecido um treinamento sobre a solução, tendo o mesmo ocorrido em 04/06/2013. O curso foi organizado pela STN e aconteceu nas instalações da Coordenação de Orçamento, Finanças e Contabilidade da PF.

O servidor encarregado do treinamento abordou sobre o marco regulatório, os objetivos, a concepção do sistema, a inter-relação com os sistemas estruturantes, a forma de extração de dados desses sistemas e, por fim, geraram-se consultas e informações com base em dados pré-alimentados do Ministério da Fazenda.

Com base nos achados na literatura sobre SIC e, também, nos ensinamentos apreendidos no treinamento realizado, foi possível entender o funcionamento da ferramenta e organizar o questionário semiestruturado. Esse, por sua vez, propiciou a coleta das demandas por informações gerenciais de custos dos gestores da PF.

Após isso foi agendada, por meio de *e-mail* institucional, visita à Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, situada segundo andar do anexo do Bloco O, Esplanada dos Ministérios, Brasília, visando conhecer os trabalhos ali realizados e obter informações necessárias à pesquisa.

A visita foi realizada no dia 06/07/2013, com duração de três horas, onde foram conhecidos os detalhes do SIC, da organização do setor, o INFRASIG, bem como a realização de entrevistas de dois servidores lotados na área de implantação do sistema.

Nas entrevistas buscou-se verificar os pontos fortes e fracos do sistema, a metodologia de apuração de custos, as dificuldades de implantação e divulgação da ferramenta, bem como sobre os próximos passos para a completa implantação do SIC.

Apesar do curto prazo de imersão na solução, foi possível obter as características principais dos sistemas SIC e INFRASIG, de forma a viabilizar a análise dos dados extraídos das entrevistas com os gestores da PF.

3.3.2 Amostra e sua Limitação

Dos tópicos anteriores, depreende-se que a seleção dos entrevistados foi realizada por conveniência, tendo em vista a disponibilidade dos colaboradores em participar da pesquisa. Em decorrência deste fato, as amostras não são probabilísticas não garantindo a sua representatividade. O fato das amostras não serem probabilísticas implica que os

achados desta pesquisa restringem-se aos entrevistados, não podendo ser generalizados para as populações que foram retiradas.

Além disso, Vergara (2009) destaca certas limitações da coleta de dados quando realizada por meio de entrevistas: dificuldade na comunicação entre o pesquisador e o sujeito da pesquisa, tempo disponível para realização das entrevistas, possibilidade de o entrevistado reter ou distorcer informações, mentir ou apresentar verdades parciais.

Realmente o tempo disponível dos gestores em nível de diretoria foi um fator que mereceu destaque, necessitando remarcações de forma a adequar a demanda do pesquisador à possibilidade de atendimento do gestor.

Somam-se às limitações anteriores a recente implantação do sistema, a sua limitada disseminação e o reduzido número de acessos simultâneos do SIC, uma vez que a ferramenta vem sendo tratada somente em nível de órgão superior (ministérios).

Este capítulo tratou da metodologia da pesquisa, com a identificação de seu tipo, a definição da população e da amostra, a explicação sobre a coleta e o tratamento dos dados, além da exposição sobre as limitações do método escolhido.

Serão apresentados, no próximo capítulo, os resultados e discussões das entrevistas realizadas com os usuários das informações produzidas pelo SIC.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os achados, fruto da investigação com base nos questionários aplicados e será realizada análise das informações colhidas nas entrevistas, relacionando-os com a estrutura funcional da PF.

4.1 DEMANDA POR INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Conforme explanado anteriormente, a PF possui atribuições diversas. Essas competências são divididas por diretorias, coordenações gerais, coordenações, divisões e serviços. Por meio da análise do organograma da instituição, percebe-se que o mesmo está estruturado de forma a conduzir ao atendimento dos objetivos e metas institucionais.

Esse rol de atribuições conduzem os gestores a um constante processo de tomada de decisão. Para a consecução dos objetivos organizacionais é fundamental que o processo decisório, em todo o sistema organizacional, esteja alinhado e em harmonia com o processo de gestão, ou seja, as decisões tomadas devem estar direcionadas e fundamentadas no planejamento organizacional.

Considerados a diversidade de atribuições e os diferentes níveis de decisão, a demanda por informações de custos varia de acordo com a posição do gestor no organograma da instituição. Quanto mais próximo do nível de execução, mais detalhados tem ser os relatórios. Por outro lado, quanto mais alta a posição do gestor, esses dados são requeridos em nível mais estratégicos, ou seja, de forma mais sintética.

Outro fator que determina o tipo de informação de custos é o viés de atuação do gestor na instituição. Caso atue na atividade de Polícia Judiciária ou na atividade de Polícia Administrativa. Ressalta-se que ambas as vertentes possuem objetivos claros a serem alcançados. Porém, a criminalidade não é estanque, demandando ajustes organizacionais para prevenir e combater delitos à medida que o *modus operandi* da criminalidade se altera.

A primeira percepção obtida na pesquisa é a dificuldade de se obter informações gerenciais no âmbito público. Percebe-se que cada órgão, bem como áreas dentro do mesmo órgão desenvolvem sistemas próprios de tratamento e armazenamento de dados e essas ferramentas não possuem interfaces de comunicação com outros sistemas. O principal motivo alegado é a segmentação e proteção das informações. Porém, o que se observa é a subutilização de equipamentos e o não uso de boas práticas em gestão em tecnologia da informação.

Por meio da pesquisa realizada, tem-se que a Polícia Judiciária, que atua basicamente no combate à criminalidade, necessita quantificar o custo de determinada operação policial de grande envergadura, o custo das bases operacionais, o custo das delegacias descentralizadas ou centralizadas nas superintendências regionais. É possível extrair que o foco não é o custo da operação policial em si, uma vez que o gestor não poderá deixar de realizar determinada investigação em virtude de a mesma ser dispendiosa, mas a necessidade do constante aperfeiçoamento do planejamento e a possibilidade de se incrementar banco de dados que possam fornecer informações essenciais para futuras atuações da instituição.

Nesse contexto, a vertente do órgão que atua no ramo de Polícia Judiciária, necessita que o sistema de informação possa acumular custos por meio de centros de custos. Esses centros tem que ser fácil criação e acumulação, ou seja, tem de acompanhar os constantes desdobramentos operacionais.

Da mesma forma, observa-se a necessidade das áreas que desenvolvem atividades de caráter especializado, como na área de inteligência policial ou perícia criminal. Para que determinada investigação seja concluída com sucesso, é necessário que se invista em longos períodos de análise de informações de inteligência. Observa-se que a demanda é que se disponha de centros de custos que acumulem os gastos necessários desde a instauração do processo investigativo até a sua conclusão, mesmo que isso seja realizado por diversas áreas dentro da instituição.

A perícia criminal contribuirá com o custo de determinada investigação, sendo este acumulado nos centros de custos inicialmente criados no momento da instauração do

procedimento investigativo. Porém, há necessidade de avaliar e cotejar informações dentro das estruturas que compõem o sistema de criminalística. Observa-se que a composição estrutural das unidades técnico-científicas é parecida. Dessa forma, a pesquisa demonstrou que há a demanda de análise do custo de produção de prova de cada unidade. Isso com o objetivo de incremento do planejamento e melhora do sistema organizacional. Com base em informações dessa magnitude, poderia se comparar dados e efetuar ajustes de forma que a estrutura pudesse ter um padrão de custo e qualidade na produção da prova e cadeia de custódia.

No tocante à Polícia Administrativa, observou-se que a demanda por informações gerencias de custos está diretamente relacionada a cada tipo serviço prestado à população. A estrutura de controle migratório necessita que seja quantificado o esforço consumido pela estrutura de emissão de passaporte e controle migratório.

Da mesma forma, as demais áreas necessitam quantificar o valor dos serviços prestados. A área de controle de produtos precursores químicos, a atividade de controle de segurança privada, controle de armas.

Para as demais áreas que compõem a estrutura organizacional da PF, observou-se que as demandas são pontuais, ou seja, não há uma necessidade específica, face à diversidade de trabalhos efetuados. Dessa forma, há a necessidade que o sistema possa acumular informações por centros de custos. Isso possibilitaria que se criassem centros para atender essas especificidades. Cita-se o exemplo o desejo de quantificar o custo do parque de embarcações do órgão de forma a verificar a viabilidade de recuperação de determinado bem ou a substituição do mesmo.

Considerando que o SIC é uma novidade para o serviço público, principalmente para os órgãos vinculados aos ministérios, alinhado a histórica não utilização das informações de custos como subsídio ao processo decisório, este pesquisador encontrou grande dificuldade em tratar o assunto no transcorrer das entrevistas realizadas. Porém, as demandas foram organizadas e ,na entrevista com o chefe do Serviço de Contabilidade da Polícia Federal, foi possível elencar as seguintes características necessárias para a efetiva produção de informações de custos no âmbito da PF. Assim, é necessário que o sistema possibilite:

- h) abrir e encerrar centros de custos, de acordo com as necessidades operacionais;
- i) estabelecer limites para os custos que serão consumidos à medida que o gestor demandar meios monetários, materiais e humanos necessários ao atendimento dos objetivos planejados;
- j) apropriar as horas consumidas pelos servidores que atuam nas operações policiais;
- k) alocar as despesas apuradas na depreciação e na amortização dos bens utilizados na operação;
- l) absorver o custo dos materiais requisitados e utilizados na operação;
- m) possuir banco de dados associados com os subsídios (salários) relativos aos cargos e classes de forma a computar o custo de mão-de-obra aplicada na operação em determinado período estabelecido;
- n) possuir vínculo com o sistema patrimonial do órgão, com o objetivo de apurar e alocar os custos de depreciação e amortização dos bens utilizados na operação;
- o) possuir vínculo com o sistema de controle de material do órgão;
- p) possuir perfil de gestor no sistema para distribuir custos indiretos que são consumidos por vários centros de custos, concomitantemente;
- q) ter funcionalidade que possibilite ao gestor remanejar custos, conforme o desenvolvimento da atividade e ajustes no planejamento;
- r) permitir que o responsável pelo centro de custos possa negociar com outro centro de custos, com o objetivo de permutar meios em excesso por aqueles necessários à continuidade da atividade;
- s) permitir o ajuste dos custos apurados que não estejam compatíveis com a realidade da atividade. O ajuste pode ser efetuado somente quando se identificar precisamente qual o centro de custo responsável;
- t) possuir níveis de acesso, a fim de adequar a visualização das informações de forma segmentada e de acordo com as competências de cada usuário;
- u) permitir a parametrização das consultas de forma a atender os níveis operacionais, táticos e estratégicos do Órgão;
- v) possibilitar a exportação das consultas e relatórios para planilhas eletrônicas, com o objetivo facilitar a organização e divulgação dos dados;
- w) permitir rastreabilidade e auditoria dos dados e acessos no tocante aos centros de custos não sigilosos e sigilosos (quando encerrados);
- x) classificar os centros de custos, de acordo com a natureza da operação;
- y) que os valores alocados inicialmente no centro de custos sejam lançados com base no planejamento operacional (custos orçados) e a medida que forem consumidos deverão migrar para custos incorridos.

4.2 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELO SIC

Este item por objetivo analisar os relatórios produzidos pelo SIC e verificar se as informações são úteis aos tomadores de decisão. Os *outputs* que serão analisados foram extraídos do sistema por este pesquisador, valendo-se do conhecimento acumulado em breve treinamento realizado.

Salienta-se que a estrutura de implantação do sistema e o cronograma de treinamento seguem a estrutura organizacional dos macrossistemas governamentais, ou seja, primeiramente tem de haver o treinamento dos usuários e implantação no âmbito do órgão setorial – Ministério da Justiça – o que ainda não ocorreu. Após isso, haverá treinamento mais consistente para os órgãos seccionais – PF.

Considerado esse cronograma de treinamento, a Gerência de Custos da STN abriu exceção e realizou um treinamento rápido para a PF haja vista o interesse demonstrado pelo órgão em conhecer e implantar a solução.

Com base no treinamento realizado, a análise foi efetuada em relatórios produzidos de duas ações orçamentárias, 2586 – Sistema de Emissão de Passaporte, Controle de Tráfego Internacional e de Registro de Estrangeiros – que se aplica à área de Polícia Administrativa e a 2726 – Prevenção e Repressão ao Tráfico Ilícito de Drogas e a Crimes Praticados contra Bens, Serviços e Interesses da União – que custeia as atividades de Polícia Judiciária.

A Tabela 4 mostra o relatório produzido pelo SIC para a ação 2586. O custo é formado pela relação entre o valor realizado pela quantidade realizada, já que o produto, que é a unidade de medida física da ação, é o número de cadernetas de passaporte emitida pela PF.

Custo unitário – passaporte

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2586:SISTEMA DE EMISSAO DE PASSAPORTE, CONTROLE DO TRAFEGO INTERNACIONAL E DE REGISTROS ESTRANGEIROS

Ação PT		Ano	Qtde Realizada (SIGPLAN / SIOP)	Valor Realizado (SIGPLAN / SIOP)	CUSTO PASSAPORTE
2586	SISTEMA DE EMISSAO DE PASSAPORTE, CONTROLE DO TRAFEGO INTERNACIONAL E DE REGISTROS ESTRANGEIROS	2008	2.717.306	62.394.252,00	R\$22,96
		2009	834.022	47.833.362,50	R\$57,35
		2010	1.579.655	63.010.297,94	R\$39,89
		2011	2.091.100	120.910.112,28	R\$57,82
		2012	1.935.680	107.194.216,20	R\$55,38

Fonte: SIC – Sistema de Informações de Custos.

Tabela 4 - Custos da ação 2586 de 2008-2012.

Observa-se que a ação orçamentária custeia a produção de mais de um serviço oferecido ao cidadão, quais sejam: emissão de passaporte, controle migratório e registro de estrangeiros. Porém, os sistemas de acompanhamento físico, SIGPLAN e SIOP, permitem que a ação

orçamentária possua somente uma unidade física de medida. Nesse caso, o custo não retrata a realidade do custo dos serviços prestados.

Para que o SIC pudesse reproduzir a realidade dos custos de cada serviço, seria necessário que a estrutura orçamentária dessa ação fosse subdividida em três. Porém, isso traria prejuízos administrativos e operacionais, uma vez que engessaria a estrutura de execução orçamentária do órgão. Quando uma ação orçamentária necessita de acréscimo de valor, em virtude de aumento da demanda ou alteração das políticas públicas, é necessário que se edite um decreto, até determinado limite fixado na LOA de cada ano, ou uma lei, passando o projeto pela avaliação do Congresso Nacional.

Salienta-se que a estrutura orçamentária do governo federal foi profundamente alterada no PPA 2012-2015. A SOF introduziu várias alterações que culminaram com drástica redução do número de programas e ações orçamentárias, ficando a execução orçamentária no nível de planos orçamentários e planos internos.

Essa sistemática reduziu o número de alterações orçamentárias, que são comuns no transcorrer do exercício financeiro, já que ações que englobam vários serviços possibilitam que o planejamento seja constantemente adaptado às demandas da população. Dessa forma, estruturar o orçamento para que cada ação orçamentária correspondesse a um serviço prestado à população, impediria o alcance dos objetivos institucionais.

Outro fator que impede que o SIC, no tocante à ação 2586, espelhe a realidade do custo dos serviços prestados é que os servidores que desempenham atividades ligadas ao objetivo da ação não estão locados em um setor único, ou seja, a mão de obra é utilizada para atender diversas demandas da instituição. Isso impede que se obtenha do SIAPE os custos com mão de obra consumidos na atividade.

Somam-se os gastos gerais custeados pelas ações orçamentárias de apoio administrativo, tais como: alugueis, energia elétrica, telefonia, servidores terceirizados, limpeza, conservação, segurança, entre outros, que não são rateados pelo SIC para os serviços prestados pelo órgão.

No tocante à área de Polícia Judiciária, a Tabela 5 mostra o relatório produzido pelo SIC para a ação 2726 – Prevenção e Repressão ao Tráfico Ilícito de Drogas e a Crimes Praticados contra Bens, Serviços e Interesses da União. O custo é formado pela relação entre o valor realizado pela quantidade de operações realizadas, já que o produto, que é a unidade de medida física da ação, é o número de operações policiais realizadas pela PF.

Para o relatório apresentado pela Tabela 5, constata-se os mesmos problemas citados ao discorrer sobre a ação 2586. A ação orçamentária tem por objetivo custear toda a área de polícia judiciária do órgão, bem como algumas áreas de polícia administrativa, a exemplo do controle de armas e segurança privada.

Custo unitário – Operação Policiais Realizadas

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2726:PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO

Ação PT		Ano	Qtde Realizada (SIGPLAN / SIOP)	Valor Realizado (SIGPLAN / SIOP)	CUSTO
2726	PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO	2008	445	R\$149.068.409,00	R\$334.985,19
		2009	281	R\$124.182.302,33	R\$441.929,90
		2010	273	R\$99.365.975,98	R\$363.977,93
		2011	265	R\$91.980.465,50	R\$347.096,10
		2012	780	R\$83.404.477,32	R\$106.928,82

Fonte: SIC - Sistema de Informações de Custos.

Tabela 5 - Custos da ação 2726 de 2008-2012.

Essas ações são conhecidas como “ações guarda chuva” pelos executores do orçamento público. No rol das finalidades dessa ação constam várias atividades relativas às competências da PF. O gestor pode destinar os valores fixados para o exercício financeiro de acordo com as demandas operacionais do órgão. Caso houvesse uma ação orçamentária para cada competência da polícia federal, haveria um excesso de células orçamentárias e o completo engessamento do orçamento.

Para a ação 2726 também se mantém as limitações inerentes ao custo da mão de obra, uma vez que os policiais que atuam em determinada operação não estão lotados em um setor específico para isso, havendo deslocamento de policiais de outras regiões e unidades do órgão. Também não há o rateio dos gastos gerais (aluguéis, energia elétrica, telefonia,

servidores terceirizados, limpeza, conservação, segurança, combustíveis, manutenção de embarcações, viaturas e aeronaves, entre outros) custeados por outras ações de apoio administrativo.

Outro importante item de gasto que não está considerando é o relativo à depreciação dos bens utilizados. Essa despesa é levada ao SIAFI de forma sintética, ou seja, não é inerente a um bem específico. Apesar do cálculo da despesa ser realizada de forma individual para cada bem no sistema de patrimônio do órgão, essa vinculação não é possível, pois os sistemas não se comunicam. Procedimento com este, além de dificultar o entendimento da ferramenta pelo usuário, podem conduzir a geração de relatórios distorcidos.

Em ambas as ações detalhadas pelas Tabelas 4 e 5, percebe-se que a contabilização dos custos é realizada, automaticamente, tomando-se por base os valores executados em determinado exercício financeiro e a meta física alcançada nesse íterim. O SIC possibilita que se parametrizem consultas de acordo com a necessidade do gestor, as quais podem ser salvas e agendadas para que o resultado seja gerado em data determinada.

O regramento do sistema tem por base a contabilização dos custos diretos de determinada ação orçamentária e programas de governo. Ou seja, os gastos gerais custeados pelas ações de apoio administrativo não são levadas para somar ao valor das ações finalísticas (aquelas que têm como produto bem ou serviço para atendimento direto das demandas dos cidadãos). Não há, no SIC, a possibilidade de gerar consultas por centros de custos.

Outra característica do SIC é que o sistema foi desenvolvido de forma que não houvesse retrabalho ou aumento da carga de trabalho dos operadores dos sistemas corporativos, assim, todas as informações são extraídas das bases de dados governamentais, justificando-se a não contabilização dos custos indiretos.

No âmbito da PF, observou-se que tais relatórios não atendem às necessidades dos gestores, uma vez se apresentam com dados muito sintéticos e, também, por desprezar variáveis de muito peso no cômputo do custo final, tal como mão de obra e gastos gerais administrativos.

Outro a fato constatado foi a grande variação de custo constante da Tabela 5, observada, a exemplo, do exercício de 2011 para 2012. A quantidade das operações cresceu 194,3% e o custo total da ação diminui 9,32%. Isso mostra que o SIC apresenta uma fragilidade quanto à mensuração física do que é executado pelas instituições, uma vez que dá pesos iguais para produtos diferentes, o que neste caso se caracteriza por unificar as operações policiais de diferentes naturezas. Essa distorção é resultante da adoção dos produtos da execução orçamentária que não espelham a realidade dos serviços e produtos ofertados à sociedade.

No próximo capítulo serão apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa realizada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo serão sintetizados os principais resultados desta pesquisa que teve como proposta identificar qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Preliminarmente, foi introduzida a perspectiva do estudo, onde se abordou a conjuntura política e social que impõe ao gestor a necessidade de prestação de contas do que faz e como faz, assim como a crescente necessidade de se prestar serviços ante os sucessivos cortes de dotações de custeio, onde o gestor não tem a liberdade de escolher qual serviço prestar, uma vez que o serviço público é indisponível.

Foram apresentados os antecedentes históricos da instituição e sua organização atual, os conceitos de tomada de decisão e uma modelagem onde as informações gerenciais de custos são consideradas essenciais para o processo decisório. Abordou-se a apuração de custos na administração pública, já que são de extrema importância para o gestor, tornando-se uma poderosa ferramenta gestão.

Visando entender todo o aparato de dados que subsidia o SIC com informações a serem parametrizadas, foram apresentadas as características, conceitos e fundamentos que sustentam os sistemas corporativos do governo federal. Além disso, apresentou-se as

definições e características sobre o SIC, principalmente as relativas à história da ferramenta, desenvolvida no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional, sobre a metodologia de apuração de custos, com enfoque nos custos diretos, e sobre as dimensões da solução.

Contextualizou-se que o controle social foi importante para o desenvolvimento de ferramentas que aumentem a transparência e propiciem a *accountability*. No tocante ao SIC, observou-se que vários normativos impuseram ao governo federal a necessidade de desenvolver um sistema que propiciasse a apuração dos custos dos programas de governo. A LRF é, nesse rol de atos, a que mais claramente traz tal imposição. Nessa pesquisa foram apresentados todos os atos normativos que fundamentam o desenvolvimento e utilização do sistema.

Com a finalidade de aprofundar a pesquisa e colher a necessidade dos gestores no tocante aos relatórios gerenciais de custos no âmbito da PF, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o rol selecionado em diversas áreas da instituição, bem como foram entrevistados administradores da solução SIC na STN, pelas quais se pode chegar aos achados relatados a seguir.

Em um órgão de atuação ampla como a PF, com atribuições inerentes à Polícia Judiciária e Polícia Administrativa, os serviços prestados à população são de tal envergadura que se necessita que um sistema de custos possa contabilizar as atividades por meio de centro de custos. No âmbito dos gestores do órgão essa constatação é unânime. Em contraponto, junto a STN, observou-se que o SIC não propicia tal sistemática.

Observou-se que o SIC se caracteriza por se um *datawarehouse* que foi concebido para evitar o retrabalho dos usuários dos sistemas corporativos do governo federal, automatizando a extração de dados e dando atenção somente aos custos diretos, ou seja, aos produtos das ações orçamentárias finalísticas. Em contrapartida, um sistema de custos que se baseia em centros de custos, necessidade detectada por meio da pesquisa, conduziria ao retrabalho ou maior volume de informações a serem inseridas nos sistemas de apoio à gestão (INFRASIGS).

Quanto à análise dos relatórios extraídos do SIC, constatou-se que os mesmos atingem aos objetivos propostos para o sistema, ou seja, permitem a apuração dos custos das ações e programas de governo, mesmo que sejam computados somente os custos diretos das ações finalísticas. A ferramenta pode ser muito útil às instituições que tenham um rol de atribuições limitadas, ações orçamentárias que reflitam tais atribuições e a distribuição de pessoal por setores específicos para cada serviço prestado à sociedade.

No âmbito da PF, observou-se que tais relatórios não atendem às necessidades dos gestores, uma vez se apresentam com dados muito sintéticos e, também, por desprezar variáveis de muito peso no cômputo do custo final, tal como mão de obra e gastos gerais administrativos, os quais tem por objetivo apoiarem o atendimento das metas finalísticas.

Dessa forma, considerando que o SIC trata os dados de custos sob a ótica macro, é necessário que a PF desenvolva um INFRASIG para possibilitar a apuração de custos relativos às suas necessidades operacionais. Esse sistema deve possuir interface com os demais sistemas do órgão de forma a absorver todos os custos incorridos, sejam diretos ou indiretos. No tocante às interfaces do sistema, em síntese, o mesmo deve ter as seguintes possibilidades:

- a) abrir e encerrar centros de custos, de acordo com as necessidades operacionais, possibilitando a fixação de tetos de custos para determinada atividade;
- b) custear mão de obra nas operações policiais;
- c) alocar as despesas apuradas na depreciação, amortização e exaustão;
- d) possuir interface com os demais sistemas do órgão;
- e) possuir interface com os sistemas corporativos do governo;
- f) ter funcionalidade que possibilite ao gestor remanejar e negociar custos, conforme o desenvolvimento da atividade e ajustes no planejamento;
- g) possuir níveis de acesso, a fim de adequar a visualização das informações de forma segmentada e de acordo com as competências de cada usuário;
- h) permitir a parametrização das consultas de forma a atender os níveis operacionais, táticos e estratégicos do Órgão;
- i) possibilitar a exportação das consultas e relatórios para planilhas eletrônicas, com o objetivo facilitar a organização e divulgação dos dados;
- j) permitir rastreabilidade e auditoria dos dados e acessos no tocante aos centros de custos não sigilosos e sigilosos (quando encerrados);
- k) classificar os centros de custos, de acordo com a natureza da operação;
- l) comparar custo orçado com o custo incorrido.

Um INFRASIG com essas características poderá ser útil não somente a PF, mas também a outros órgãos com estrutura semelhante. Dessa forma, considerada a dificuldade de desenvolvimento desse sistema dessa magnitude, é necessário o apoio da STN em tal empreitada. Salienta-se, conforme apurado por meio da pesquisa, que a PF possui estreita

relação com a aquela Secretaria, inclusive com a participação em grupos de trabalho na área de estudos e de aprimoramento de sistemáticas contábeis.

Esta pesquisa que teve como proposta explorar a capacidade do SIC, dadas às necessidades de informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão. Considerados os achados e resultados demonstrados, espera-se que a mesma sirva de subsídio para a STN na condução e aprimoramento do SIC, bem como na formulação de uma ferramenta que possa propiciar a apuração de custos analíticos dos órgãos públicos.

Tendo em vista os achados da pesquisa e necessidade de apuração de informações de custos pelas instituições, independente do tamanho e número de atribuições das mesmas, recomenda-se:

- a) o aprofundamento do tema no âmbito da PF;
- b) realização de pesquisa de INFRASIG de custos de outro órgão, a exemplo do SISCUSTOS do Comando do Exército, no intuito de verificar a quantificação de custos por meio de centros de custos; e
- c) realização de pesquisa sobre o impacto da concentração de ações orçamentárias na avaliação das metas físicas dos serviços e produtos ofertados à sociedade.

6. REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. BNDES, Secretaria para Assuntos Fiscais, Informe-se: n. 18 – Agosto 2000.

ARAÚJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC**. Dissertação de Mestrado: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011.

AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Economia dos arranjos híbridos: o caso da coordenação de serviços em uma usina siderúrgica**. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 18/02/2013.

BRASIL. 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, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União** de 23 de março de 1964.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 27 de fevereiro de 1967 e retificado em 17 de julho de 1967.

_____. Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 24 de dezembro de 1986.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 05 de maio de 2000.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 07 de fevereiro de 2001.

_____. Decreto 6.944, de 21 de agosto de 2009. Estabelece medidas organizacionais para o aprimoramento da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, dispõe sobre normas gerais relativas a concursos públicos, organiza sob a forma de sistema as atividades de organização e inovação institucional do Governo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 24 de agosto. 2009a.

_____. Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 08 de outubro. 2009b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União** de 10 de março. 2011a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União** de 25 de outubro. 2011b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < [Http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/apresentacao.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/apresentacao.asp) >. Acesso em: 23 abr. 2012a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/historia_SIC.asp >. Acesso em: 23 abr. 2012b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1078/2004 – Segunda Câmara**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvIHighLight;jsessionid=2FF4D4DA2D1B102DD033995C2609F90D?key=ACORDAO-RELACAO-LEGADO-43154-233-2004-10782004&texto=2b4e554d41434f5244414f253341313037382b414e442b2b4e554d414e4f41434f5244414f25334132303034&sort=&ordem=&bases=ACORDAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;SIDOC;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=>>. Acesso em: 24 abr. 2012c.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/metodologia_apuracao_custos.asp >. Acesso em: 25 abr. 2012d.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **A História do SIAFI**. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp >. Acesso em: 06 mai. 2013a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **O Novo CPR**. Disponível em: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/114-novo-siafi/575-comunicas> >. Acesso em: 06 mai. 2013b.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Planejamento e Investimento. **Manual do SIGPlan**. Disponível em: < <http://www.sigplan.gov.br/arquivos/Download/ManualSigplan.pdf> >. Acesso em: 15 mai. 2013c.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Gestão Pública. **Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos**. Disponível em: < <https://www.serpro.gov.br/conteudo-solucoes/produtos/administracao-federal/siape-sistema-integrado-de-administracao-de-recursos-humanos> >. Acesso em: 15 mai. 2013d.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistema Integrado de Orçamento e Planejamento**. Disponível em: < http://www.planejamento.gov.br/.../semin_prog_orc_2011_apres_siop.pps >. Acesso em: 15 mai. 2013e.

_____. Ministério da Justiça. Departamento de Polícia Federal. **Histórico da Polícia Federal**. Disponível em: < <http://www.dpf.gov.br/institucional/historia/> >. Acesso em: 12 set. 2013f.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 559.646-AgR**, Relator: Ministra Ellen Gracie, julgamento em 7-6-2011, Segunda Turma, *DJE* de 24-6-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1> >. Acesso em: 11 nov. 2013g.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. Versão 2013. Brasília 2012. 174 p.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A reforma Gerencial do Estado de 1995**. Revista de Administração Pública, v 34, n.4, p. 55-72, 2000.

_____. **Gestão do Setor Público: Estratégia e Estrutura para um Novo Estado**. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Eds.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 316, 2006.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1991.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo. Ed. Atlas, 1999.

CASSARRO, Antonio C. **Sistema de Informações para Tomada de Decisões**. São Paulo. Ed. Pioneira, 1998.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos estados, municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos P. de; GARCIA, Leice M. **Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel** – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

DHAL, R. A. **Sobre a democracia**. Brasília: UNB, 2001.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos; SLOMSKI, Valmor. **A Gestão de Custos no contexto da qualidade no serviço público: Um estudo entre organizações brasileiras**. 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo/SP, 28 e 29 julho de 2011.

_____. **O Uso da Informação de Custos na busca pela excelência da Gestão Pública**. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011.

GEORGE Jr., C. S. **História do pensamento administrativo**. São Paulo: Editora Cutrix, 1972.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo diretos padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**, 1984. 115 f. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo, São Paulo.

HOLANDA, Victor B. de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia: **Sistema de informação de custos na administração pública: uma política de Estado** – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

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

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LODI, J. B. **História da administração**. 11.ed. São Paulo: Pioneira , 1993.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de Custos no Governo Federal**. Brasília, 2011.

MACHADO Jr, José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada por J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis**. 25ª Edição. Rio de Janeiro, IBAM, 1993.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2002.

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

MACCRIMMON, K R. **Managerial decision making**. In: MCGUIRE, I. W. (Ed.) *Contemporary management: issues and viewpoints*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1973. Cap 15.

MARCH, J. G. (1994). **A primer on decision making: how decisions happen**. New York: The Free Press.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** – 4ª Ed.- São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Contabilidade de Custos** – 9ª Ed. – 9ª reimp.- São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu; ROCHA Welington. **Contabilidade de Custos**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo, Atlas, 2007.

MELLO, G. R. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro**. 127 f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis). São Paulo: FEA/USP, 2006.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Brasília: MF, STN, 2010.

MORIZ, Gilberto de Oliveira. **Processo Decisório**. Florianópolis: SEAU/UFSC, 2006.

MOTTA, F. C. P.; VASCONCELOS, I. F. G. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Thomson, 2002.

OETJEN, Dawn M.; OETJEN, Reid M.; ROTARIUS, Timothy. **Judgment in management decision making in the group practice setting**. In: _____. Physician practice management essential operational and financial knowledge. Massachusetts: Jones & Barlett Pub., 2005. 694 p.

OLIVEIRA, Fátima Bayma de... [et al.] (Org.); **Desafios da gestão pública de segurança**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

PARK, K. H; BONIS, D. F de; ABUD, M. R. **Introdução ao estudo da administração**. São Paulo: Pioneira, 1997.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma Nova Gestão Pública**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. A importância da contabilidade de 39 competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, 44(4), p. 821-837, jul./ago. 2010.

RAMOS, A. G. **Administração e contexto brasileiro**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 33ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, IBAM, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto: **Informações de Custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. RAP – Rio de Janeiro 44(4):959-92, JUL./AGO. 2010

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: Já podemos traduzi-la para o português?. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, vol. 43, nº 6, nov./dez. 2009.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema**. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao Estudo para Implantação de um Sistema de Custeamento na Administração Pública**. Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

SIMON, H. A. **Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas**. 2.ed. Tradução: Aloísio Loureiro Pinto. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégias**. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 207, 270p.

SUZART, Janilson. **SIAFI: o nível de satisfação dos usuários e os investimentos em tecnologia no setor público, uma análise à luz dos pressupostos da racionalidade limitada**. Salvador. Universidade Federal da Bahia, 2010. Dissertação de Mestrado em Contabilidade.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo L.; SZUSTER, Fortunée R.; SZUSTER, Fernanda R.; SZUSTER, Flávia R. **Contabilidade Geral: introdução à Contabilidade Societária** – 3ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

TENÓRIO, F. G. **Cidadania e desenvolvimento local**. Rio de Janeiro/Ijuí: FGV-Unijuí, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: DEPARTAMENTO DE POLÍCIA
FEDERAL

APÊNDICE 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: SECRETARIA DO TESOURO
NACIONAL

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: POLÍCIA FEDERAL

Momento / Objetivo	Perguntas Orientativas
Apresentação do entrevistador	<ul style="list-style-type: none"> a) O mestrado na FGV b) A pesquisa c) O sigilo do entrevistado d) A utilização exclusiva para fins acadêmicos
Características do entrevistado	<ul style="list-style-type: none"> a) Qual sua idade? b) Qual seu nível de escolaridade? c) Qual sua formação? d) Tem algum curso de gestão de recursos? e) Sente-se apto a exercer a função que lhe foi confiada? f) Há quanto tempo você tem experiência em atividades de gestão? g) Qual o cargo que você ocupa? Qual a sua função? h) Qual a posição hierárquica que você ocupa na sua instituição?
Dirigentes do Departamento de Polícia Federal	<ul style="list-style-type: none"> a) Quais os tipos de decisões são tomadas em seu gabinete? b) Como você classifica estas decisões? (estratégicas, tática ou operacional) c) Quais os elementos / informações são disponibilizados a você para subsidiar a sua tomada de decisões? d) Você sente confortável para tomar estas decisões? Por quê? e) Você gostaria de ter como subsídios outros elementos / informações para subsidiar sua tomada de decisão? Quais? Por quê? f) Em sua percepção, a apuração de custos no âmbito da Polícia Federal poderia subsidiar a tomada de decisão? De que forma? g) Atualmente você consegue relacionar mesmo que de forma intuitiva os recursos aplicados com os serviços prestados para a sociedade? Faça esta correlação. h) Como dirigente, você consegue relacionar os recursos alocados com as metas institucionais da Polícia Federal? i) Quais são as metas de sua diretoria? Como elas foram propostas? Quais os planejamentos para a consecução destas metas? Como são racionalizados os recursos para a obtenção da meta? j) Em sua percepção, você acha que a apuração de custo na Polícia Federal pode ajudar a racionalizar os recursos aplicados? De que forma? k) Como a comparação de custos entre operações policiais, delegacias e superintendência poderia subsidiar a

	alocação de recursos no âmbito da Polícia Federal? 1) Qual a relevância da apuração custos para sua decisão? Por quê?
Finalização da entrevista	a) Muito obrigado pela entrevista.

APÊNDICE 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL

Momento / Objetivo	Perguntas Orientativas
Apresentação do entrevistador	a) O mestrado na FGV b) A pesquisa c) O sigilo do entrevistado d) A utilização exclusiva para fins acadêmicos
Características do entrevistado	a) Qual sua idade? b) Qual seu nível de escolaridade? c) Qual sua formação? d) Tem algum curso relacionado a gestão de custos? e) Sente-se apto a exercer a função que lhe foi confiada? f) Há quanto tempo você tem experiência em atividades de desenvolvimento de software? g) Você tem experiência como gestor de ter a necessidade de informações de custos para a tomada de decisão? Por quanto tempo? Relatar as experiências. h) Qual o cargo que você ocupa? Qual a sua função? i) Qual a posição hierárquica que você ocupa na sua instituição?
Responsáveis pelo Sistema de Informações de Custos	a) Foi realizado estudo / pesquisa identificando as principais diferenças e necessidades dos usuários de custos no setor público para a construção do SIC quando comparado com o setor privado? Em caso positivo, como este fator foi tratado no desenvolvimento do sistema? b) Quais as premissas que o SIC está alicerçado que às diferenciam da apuração de custos do setor privado? c) Quais informações o SIC proporciona ao usuário para subsidiar a tomada de decisão? d) Em sua percepção, você acha que o SIC subsidia o gestor na tomada de decisão? Se sim, em quais situações? Se não por quê? e) Em sua perspectiva, como e quais situações os usuários das informações de custos irão utiliza-las? f) Tendo em vista, que o SIC adota a metodologia de custeio direto para a alocação dos custos nas ações orçamentárias qual a diferença das informações produzidas por este sistema quando comparadas com informações de uma extração do SIAFI Gerencial (ações liquidadas)? Qual a sua percepção destas diferenças para o usuário da informação? g) Em sua percepção, quais são as limitações das informações produzidas pelo SIC para subsidiar o gestor em sua tomada de decisão? Como isto reflete na tomada de decisão do usuário? h) Quais as providências que a Secretaria do Tesouro

	<p>Nacional está adotando para ajustar estas limitações?</p> <p>i) Quais as principais diferenças das informações produzidas pelo SIC e Infra SIC? Qual o impacto destas diferenças para o usuário da informação?</p>
Finalização da entrevista	<p>a) Muito obrigado pela entrevista.</p>



Fundação Getulio Vargas
Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas
Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
A APLICABILIDADE DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO
GOVERNO FEDERAL NA POLÍCIA FEDERAL**

**Dissertação apresentada à Escola
Brasileira de Administração Pública e de
Empresas da Fundação Getulio Vargas
(EBAPE/FGV) para obtenção do título de
mestre**

Professor orientador: Prof. Istvan Karoly Kasznar, PhD

Mestrando: Nivaldo Poncio

Dezembro de 2013

NIVALDO PONCIO

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
A APLICABILIDADE DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO
GOVERNO FEDERAL NA POLÍCIA FEDERAL**

Dissertação para obtenção do grau de mestre apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas (EBAPE/FGV)

Área de concentração: Apuração de custos do setor público.

Orientador: Prof. Istvan Karoly Kasznar, PhD

Rio de Janeiro

2013

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Poncio, Nivaldo

Apuração de custos na administração pública : aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Polícia Federal / Nivaldo Poncio. – 2013.

111 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Istvan Karoly Kasznar.

Indui bibliografia.

1. Custos. 2. Administração pública. 3. Processo decisório. 4. Sistemas de informação gerencial. I. Kasznar, Istvan Karoly. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 352



FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS

NIVALDO PONCIO

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A APLICABILIDADE
DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL NA
POLÍCIA FEDERAL.**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Executivo em Gestão Empresarial da
Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de
Mestre em Administração.

Data da defesa: 09/12/2013

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

Istvan Karoly Kasznar
Orientador (a)

Ricardo Lopes Cardoso

Louis Ventura

DEDICATÓRIA

À minha esposa, Andréa, pelo amor,
companheirismo e incentivo durante a
elaboração desta dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os amigos da Polícia Federal que se envolveram de alguma forma para viabilizar a realização deste Mestrado, especialmente ao Daniel Cerqueira Ribeiro e Gladston Guimarães Naves.

Agradeço aos professores da FGV/EBAPE pelos conhecimentos transmitidos durante a fase presencial do curso.

Agradeço ao amigo Robson Ferreira Polito pelas revisões e correções.

RESUMO

O presente estudo apresenta como tema custos na administração pública, tendo o escopo de pesquisar como o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC pode contribuir para a produção de informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal. Visando atingir os objetivos propostos, abordou-se o processo de tomada de decisão com subsídio de tais informações. No intuito de compreender a sustentação legal e teórica do sistema, discorreu-se sobre custos na administração pública, sobre os sistemas corporativos do governo federal e sobre os normativos que orientam e determinam a apuração de custos dos programas de governo. Para a correta compreensão dos relatórios produzidos pelo sistema, foi explorada a história da solução e sua concepção no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), as dimensões do sistema, bem como a metodologia utilizada para apuração de custos. Por fim, foram analisados os resultados acerca da capacidade do SIC para a produção e apresentação de relatórios em tempo oportuno e com nível de detalhamento necessário, onde constem informações sintéticas e analíticas acerca dos custos dos serviços prestados pelas instituições públicas, particularmente a Polícia Federal, que subsidiem o processo de tomada de decisão dos gestores.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, Administração Pública, Tomada de Decisão, Informações Gerenciais.

ABSTRACT

This study presents a theme of the costs in public administration, with the scope of research being the Information System of Costs of the Federal Government (SIC) and how SIC can contribute to the production of management information used to support decision making by managers within the Federal Police of Brazil. In order to achieve the proposed objectives, the decision-making process was approached with an allowance for such information. To ensure an understanding of the legal and theoretical substance of the system, the thesis speaks about costs in public administration, business systems of the federal government, and about the regulations that guide and determine the computation costs of government programs. Furthermore, so as to guarantee a correct understanding of the reports produced by the system, an exploration was conducted into: the history of the system; its development within the National Treasury; the dimensions of the system itself; and finally the methodology used to calculate costs. Finally, analysis was made as to the ability of SIC to produce and report information in a timely manner and with the level of detail that is required; details which should include synthetic and analytical information about the costs of services provided by public institutions, particularly the Federal Police, that supports the management decision-making process.

KEY WORDS: Costs; Public Administration; Decision Making; and Management Information.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

ABREVIATURAS

CGU – Controladoria Geral da União

COF - Coordenação de Orçamento e Finanças

CPR – Subsistema de Contas a Pagar e a Receber do SIAFI

CPLAM - Coordenação-Geral de Planejamento e Modernização

DEST – Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais

DFSP - Departamento Federal de Segurança Pública

DLOG - Diretoria de Administração e Logística Policial

FGV - Fundação Getúlio Vargas

Funapol - Fundo para Aparelhamento e Operacionalização das Atividades-fim da Polícia Federal

Gespública - Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INFRASIG – Sistema de Apoio à Gestão

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MJ - Ministério da Justiça

MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

PF - Polícia Federal

PLOA - Projeto de Lei Orçamentária Anual

PPA - Plano Plurianual

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

SEST – Sistema de Informação das Estatais

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPÉ - Sistema Integrado de Administração de Pessoal do Governo Federal

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SIDOR - Sistema Integrado de Dados Orçamentários

SIGPLAN - Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SOF - Secretaria de Orçamento Federal

SPI - Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

	QUADRO	Pág.
1	Por que é importante adotar um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública?	28
2	Inter-relação da Contabilidade de Custos com as Demais Áreas da Contabilidade	31
3	Círculo Virtuoso do Orçamento	45

	TABELA	
1	Composição do Orçamento da Polícia Federal de 2012 a 2014	26
2	Relatório do SIC para o custo da ação 2726 no Exercício de 2012	30
3	Consulta do SIAFI Gerencial de Execução Orçamentária e Financeira	38
4	Custos da ação 2586 de 2008-2012	81
5	Custos da ação 2726 de 2008-2012	83

	FIGURA	
1	Estrutura Organizacional da Polícia Federal	17
2	Modelo Sugerido de Tomada de Decisão com Base em Informações Gerenciais de Custo	24
3	Relacionamento entre Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo	29
4	Tela do Novo Subsistema de Contas a Pagar e Receber em Ambiente Web	37
5	Visão Geral do SIOP	39
6	Tela do SIAPE	42
7	Linha do Tempo do Marco Regulatório da Obrigatoriedade do Uso de Informações de Custo	49

8	Síntese da História do SIC	53
9	Dimensão Organizacional do SIC	64
10	Dimensão Tecnológica do SIC	65
11	Dimensão Física Operacional do SIC	67
12	Dimensões Física e Financeira e sua Correlação com o SIC	68
13	Mecanismo para Apuração do Custo Ideal	69

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1 OBJETIVO DA PESQUISA.....	5
1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	6
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	7
1.4 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO	8
2. CONTEXTUALIZAÇÃO E REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA POLÍCIA FEDERAL.....	10
2.1.1 Segurança Pública no Brasil.....	10
2.1.2 Histórico da Organização	11
2.1.3 Organização Administrativa e Atribuições	14
2.2 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO.....	20
2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	27
2.3.1 Conceituações Teóricas.....	30
2.3.2 Custos como Ferramenta de Gestão	43
2.4 CUSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	45
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL	50
2.5.1 História do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal	50
2.5.2 Metodologia de Apuração de Custos.....	53
2.5.3 Concepção do Sistema de Informação de Custos.....	63
3. METODOLOGIA	70
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	70
3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS	71
3.3 PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO	71
3.3.1 Caracterizações da população	71
3.3.2 Amostra e sua Limitação.....	75
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	77
4.1 DEMANDA POR INFORMAÇÕES DE CUSTOS	77
4.2 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELO SIC.....	80
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	85

6. REFERÊNCIAS	89
APÊNDICES.....	95

1. INTRODUÇÃO

As reformas estruturais da organização do Estado brasileiro têm buscado atingir um patamar gerencial. A Administração Pública Gerencial tem o propósito de substituir o antigo modelo burocrático, possibilitando que novos atores, os cidadãos, participem do controle dos gastos governamentais e da formulação de políticas públicas.

No ordenamento jurídico brasileiro, há vários dispositivos constitucionais e infraconstitucionais relacionados ao controle dos gastos públicos. A Constituição, como lei fundamental, busca assegurar o acesso à informação, a prestação de contas, bem como definir regras quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Nesse contexto, as normas infraconstitucionais fixam regras quanto à transparência, ao processo administrativo, à responsabilização na gestão fiscal, à participação popular, à audiência pública e à prestação de contas.

A nova administração pública instaura-se formalmente ao Brasil em 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Estado (Bresser Pereira, 2000). Pode-se estabelecer uma correlação entre os princípios da reforma realizada no Brasil com o movimento da *New Public Management*, cujo enfoque central estava direcionado à adaptação e à transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o setor público.

A adoção de métodos de gestão pertinentes ao setor privado pela administração pública foi acompanhada por mudanças na contabilidade, conforme abordado por Rezende et al (2010):

Vale ressaltar que a experiência internacional registra uma forte relação entre as propostas de mudança na contabilidade do setor público e os movimentos de reforma da gestão pública que se intensificaram a partir dos anos 1980, sobretudo na linha denominada *new public management*, buscando maior eficiência mediante a promoção de um ambiente competitivo e a adoção de métodos de gestão afins aos praticados pelo setor privado.

O gerencialismo na administração pública surgiu como uma tentativa do Estado de deixar que o mercado tivesse um papel maior dentro da estrutura governamental e com a convergência entre os setores público e privado e sua consequente adoção, por parte do serviço público, de práticas, técnicas e processos característicos dos setores privados (Bresser Pereira, 2006).

As corporações privadas têm por objetivo básico a geração de lucro que irá remunerar o capital investido pelos acionistas e financiar a própria sobrevivência da organização. Ao mesmo tempo, essas organizações estão preocupadas em tornarem-se mais sustentáveis e competitivas. Assim, buscam o constante aperfeiçoamento e a valorização por meio da promoção da imagem organizacional e da visibilidade social. Para alcançar esse padrão institucional, os administradores utilizam informações gerenciais que lhes permitem analisar os riscos internos e externos, a rentabilidade obtida e a imagem da organização. Esse aparato de apoio à tomada de decisão somente é possível com investimentos em recursos humanos e sistemas informações gerenciais.

Da mesma forma que as organizações privadas, os administradores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade os objetivos, metas e estratégias das políticas públicas. Gestores que pratiquem os princípios de governança corporativa não podem tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios. Assim, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

A contabilidade de custos, quando adotada na seara privada, contempla e utiliza fatores objetivos e mensuráveis como a captação de recursos financeiros e a sua aplicação, gerando dados para avaliação quanto ao gasto e o retorno como lucro do investimento. Tal finalidade se alicerça na necessidade de manutenção e sobrevivência da empresa, na medida da necessidade de geração de lucros a serem revertidos à própria empresa e ao custeio dos dividendos aos acionistas.

Na ótica do serviço público, o controle dos gastos governamentais não busca, única e tão somente, um rígido sistema de aplicação de dotações orçamentárias na busca de retorno financeiro do dispêndio, mas sim, propiciar ao gestor público dados fidedignos para a otimização dos gastos no implemento de serviços públicos mais eficientes e econômicos.

Neste sentido, tem-se que os custos com políticas públicas voltadas ao bem estar social, tais como as existente nas áreas de segurança, saneamento e educação, não são mensuráveis apenas por rubricas orçamentárias, mas principalmente nos benefícios que trazem à comunidade.

De forma a reforçar essa nova forma de agir, evidenciada pela busca da eficiência e da probidade no uso dos recursos públicos, surge à demanda pelo conhecimento do que o governo faz. A mudança da cultura gerencial necessita que se alavanque o grau de transparência e da abertura do Estado em direção ao atendimento dos anseios da população.

Neste contexto, pela ótica do custo benefício da aplicação de recursos públicos, o gestor, ante as informações trazidas pelo sistema de evidenciação de custos, não deverá restringir a atuação estatal a mera interpretação de investimento e retorno financeiro, pois estaria fadado a excluir políticas públicas que, apesar de gerarem grande bem-estar na população, seriam economicamente deficitárias.

Destarte, a visão do gestor deve se orientar pelos princípios constitucionais da eficiência, economicidade e indisponibilidade de prestação dos serviços públicos, utilizando as informações do sistema de controle de custo como vetor de otimização da aplicação de recursos orçamentários na inclusão de políticas públicas, haja vista os benefícios sociais não serem passíveis apenas de mensuração financeira, mas principalmente pela consecução do bem comum.

O acompanhamento e o controle de toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são realizados por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Esse sistema foi desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). A STN é o órgão central de contabilidade do Governo Federal. Apesar de todas as informações estarem disponíveis nos sistemas estruturantes, os mecanismos de controle necessitam de informações gerenciais de custos.

Gestores públicos necessitam de um sistema capaz de produzir informações acerca dos custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou da execução de projetos, principalmente neste momento em que se torna essencial a alavancagem da capacidade de investimento do Estado como solução para se contornar a crise que se avoluma especialmente em termos nacionais, haja vista os problemas internacionais. Esse sistema pode otimizar a tomada de decisão operacional, o acompanhamento e a avaliação do desempenho organizacional.

Considerando a edição de um marco regulatório determinando a adoção de medidas visando à otimização do gasto público, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou em 09 de março de 2011 a Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), “estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob a gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União” (BRASIL, 2011a).

Diante dessa demanda por informações, coloca-se a necessidade de aprofundamento do debate nos meios acadêmicos e no setor público visando à apuração de custos pelos órgãos públicos. Dessa forma, questiona-se: qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal?

Com intuito de esclarecer os termos utilizados na questão de pesquisa, as definições operacionais do presente trabalho seguem-se expostas nos seguintes termos:

- a) Informações gerenciais é o conjunto de dados sobre elementos em relação aos quais o gestor pode tomar decisões no âmbito da PF, sendo estas provenientes de relatórios produzidos pelo SIC.
- b) Tomada de decisão é processo pelo qual são escolhidas algumas ou apenas uma entre muitas alternativas que se apresentam como aplicáveis para as ações a serem realizadas, sustentada em informações gerenciais consistentes e oportunas que conduzam à otimização do processo gerencial.
- c) Gestores são os tomadores de decisão que, em determinado momento, tem de optar por adotar uma ou mais alternativas, entre as linhas de ação disponíveis, que melhor conduzam à solução do problema apresentado, seja no exercício de uma função de chefia na PF, na condução de uma etapa de uma investigação ou na prestação de um serviço à população.

O SIC propõe o foco para a área da despesa e consumo de insumos, conjugando esses itens com as metas físicas alcançadas pelas instituições, perfazendo, dessa forma, o custo de determinado serviço ofertado pelo Estado.

Relatórios dessa magnitude são importantes para o tomador de decisão, já que, a cada exercício financeiro, o montante da dotação orçamentária fixadas no orçamento público,

principalmente para custeio da máquina pública é menor. Isso deriva da necessidade governamental de focar investimentos para solução dos problemas estruturais do país.

O equilíbrio entre receitas e despesas tem de ser mantido. Considerando que o gestor não pode escolher prestar um serviço em detrimento de outro, independente do custo dos mesmos, conhecer a composição dos custos de determinado item pode conduzir a melhora dos processos e, dessa forma, possibilitar uma oferta maior de serviços nos limites da dotação orçamentária fixada.

1.1 OBJETIVO DA PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é identificar qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

O alcance desse objetivo depende do cumprimento das etapas listadas a seguir, definidas por Vergara (2009) como objetivos intermediários:

- a) apresentar as definições e dimensões de custos, segundo a teoria;
- b) evidenciar o ordenamento jurídico brasileiro que disciplina a apuração de custos;
- c) explorar as definições e características de custos na administração pública;
- d) apresentar e contextualizar o processo de tomada de decisão na Administração Pública Federal, bem como identificar a necessidade de informações dos gestores;
- e) pesquisar na literatura e no acervo documental da Administração Pública Federal, em especial da STN, informações gerenciais produzidas pelo SIC, bem como verificar se essas informações são úteis à tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Em relação aos objetivos intermediários, com o objetivo de esclarecer os assuntos a serem abordados, preliminarmente, serão apresentadas as definições e dimensões de custos de acordo com o entendimento da teoria, para, na etapa de apresentação e análise de resultados, subsidiar a análise do SIC quanto à capacidade de produzir informações gerenciais úteis para a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Mantendo-se a mesma linha de trabalho, pretende-se identificar o arcabouço legal de custos, a partir da pesquisa do ordenamento jurídico brasileiro.

As definições e características do SIC serão evidenciadas, a fim de que se possa compreender a função do sistema e suas dimensões no processo de tomada de decisão.

Enfim, visando consolidar o objetivo geral, o estudo deve mostrar a possibilidades do SIC em produzir informações gerenciais, bem como explorar as necessidades dos usuários dessas informações na Polícia Federal, de forma que se possa verificar se o sistema atende a tais necessidades, possibilitando, inclusive, apresentar sugestões para aperfeiçoamentos sistêmicos.

1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Diversos atos normativos já traziam a obrigação de o Governo Federal manter sistema de informações de custos. Porém, no ano 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que atualizou uma série de conceitos da Lei 4320/64, sofisticou essa exigência, uma vez que não tratava simplesmente de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços. Essa lei requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados e desempenhos, bem como o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Todas as informações de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são extraídas do SIAFI, pois esse sistema tem a capacidade de armazenar e processar todos os atos e fatos de gestão da administração pública. No entanto, apesar do SIAFI possuir todo o banco de dados dos gastos do Governo Federal, referentes às informações listadas, ele não possibilita a apuração de custos:

Vale apontar, no entanto, que este sistema estruturante é voltado para o controle dos recursos, não sendo capaz de informar sobre a relação entre despesa e o resultado obtido. É justamente desse aspecto que o sistema de custos trata, priorizando a análise da eficiência na alocação de recursos. (HOLANDA et al, 2010, p.44).

Ao se consultar o Manual do SIAFI na página da STN na internet, localiza-se a Seção 221200 – MÓDULO CUSTO – CENTRO DE CUSTO. Por meio da análise dos assuntos tratados nessa Seção, nota-se que o sistema possibilita a mensuração de custos por meio de centros de custos previamente criados. Essas informações são acumuladas em contas de

controle do Sistema de Compensação do SIAFI. Porém, não há possibilidade de produzir informações gerenciais por meio de transações desse *warehouse*.

Com o objetivo de propiciar o tratamento dos dados do SIAFI, foi desenvolvido o SIC. Segundo informações da página da STN na internet, o sistema “é um Data Warehouse que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações” (BRASIL, 2012a).

Considerando que a Polícia Federal ainda não utiliza as informações gerenciais produzidas pelo SIC, já que se trata de uma ferramenta recente, este estudo se torna relevante uma vez que pretende verificar a efetividade e utilidade das informações geradas pelo sistema, bem como verificar qual o nível de informação necessário para auxiliar a tomada de decisão dos gestores do órgão.

Finalmente, cabe destacar, que um conjunto de variáveis históricas permitem que hoje se possa implementar tal estudo, a exemplo da recente lei de acesso às informações públicas. Soma-se nesse contexto o avanço tecnológico, advindo da modernização da gestão pública brasileira, que possibilita a reunião em uma mesma plataforma tecnológica de uma série de dados classificados por funções, subfunções, órgãos, projetos e atividades.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo da Nova Gestão Pública, onde se busca a eficiência, efetividade, democratização e descentralização dos serviços públicos, é um campo sem fronteiras. É um assunto complexo e amplo, ainda em fase de maturação pelos pesquisadores e gestores modernos. Novas teorias são criadas, exploradas e debatidas periodicamente. Não pode a pesquisa, aqui projetada, ter a pretensão de abordar toda a matéria em profundidade, já que não esgotaria o assunto.

No campo da administração pública existe uma gama de assuntos e dimensões. A dimensão do controle, seja interno, externo ou social, impõe a essencialidade da busca pela eficiência da gestão, elevando o nível estratégico da apuração de custos no cenário atual. Esse tema, por sua vez, também pode ser investigado sob diversas perspectivas, alinhando-se ao perfil do pesquisador.

Diante de tantas possibilidades, torna-se necessário explicitar “para o leitor o que fica dentro do estudo e o que fica fora” (VERGARA, 2009, p. 23). Assim, esta pesquisa, que apresenta como tema custos na administração pública, terá como único escopo pesquisar como o SIC pode contribuir para a produção de informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Entende-se por capacidade do SIC a produção e apresentação de relatórios em tempo oportuno e com nível de detalhamento necessário, onde constem informações sintéticas e analíticas acerca dos custos dos serviços prestados pelas instituições públicas, particularmente a PF.

Dessa forma, esta pesquisa não visa explorar outras variáveis que influenciam no processo de tomada de decisão, a exemplo do contexto político, técnicas de trabalho, limitações financeiras, orçamentárias e de informações.

1.4 APRESENTAÇÃO DO TRABALHO

Para investigar como o SIC pode contribuir na produção de informações gerenciais que auxiliem o planejamento operacional e a tomada de decisão para a melhora do processo de gestão da Polícia Federal, a pesquisa foi estruturada em capítulos da seguinte forma:

- a) Capítulo 1. Introdução. Este capítulo aborda, preliminarmente, a perspectiva do estudo, apresentando o objetivo, a justificativa e a apresentação da pesquisa;
- b) Capítulo 2. Contextualização e referencial teórico. Nesta seção, apuração de custos é tratada sob o ponto de vista da doutrina dominante em todas as suas dimensões. O capítulo evidenciará, também, um breve histórico da Polícia Federal, os normativos que impõem a apuração de custos na legislação brasileira. Além disso, são apresentadas as definições e características sobre o SIC.
- c) Capítulo 3. Metodologia. Esta seção apresenta os métodos, as regras e os postulados que norteiam o desenvolvimento da pesquisa.
- d) Capítulo 4. Apresentação e Análise dos Resultados. Neste capítulo, está evidenciada, a partir do estudo das diversas funcionalidades do SIC e das necessidades dos gestores

da Polícia Federal, a contribuição desse sistema para a apuração de custos, considerando o referencial teórico e a legislação brasileira.

- e) Capítulo 5. Considerações Finais. Essa seção responde o problema proposto neste estudo e fornece as principais resultantes do estudo.
- f) Capítulo 6. Referências. Nesse capítulo, são apresentadas as fontes de pesquisa deste trabalho.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO E REFERENCIAL TEÓRICO

Com o propósito de contextualizar e compreender o problema apresentado, este capítulo apresenta o referencial teórico preliminarmente investigado. Será apresentado um breve histórico da PF, discorrendo-se sobre sua organização e atribuições. Serão abordadas questões relativas ao processo de tomada de decisão, com enfoque no modelo adequado e que melhor se adapte a sistemática de custos na administração pública.

Em seguida serão evidenciadas as conceituações teóricas relativas à sistemática de custos na administração pública, apresentando a ferramenta como um importante componente ao processo de gestão.

De forma a fundamentar o referencial teórico, será mostrado o marco regulatório de custo na administração pública brasileira, discorrendo-se sobre a história do SIC e sobre a metodologia utilizada para apuração de custos dos bens e serviços ofertados à população.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA POLÍCIA FEDERAL

Este item visa proporcionar ao leitor um breve conhecimento acerca da estrutura da segurança pública no Brasil, discorrendo sobre a história da Polícia Federal, sua organização administrativa e atribuições.

2.1.1 Segurança Pública no Brasil

A Carta Magna assevera que a segurança pública é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, sendo exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio. Neste sentido, o direito a segurança é prerrogativa constitucional indisponível, garantido mediante a implementação de políticas públicas, impondo ao Estado a obrigação de criar condições objetivas que possibilitem o efetivo acesso a tal serviço (BRASIL, 2013g).

Na visão de Oliveira (2009), combater e prestar serviço público são as duas concepções extraídas do conceito de segurança pública. O foco militarista das polícias visa combater criminosos e é neste viés que está centrada a principal missão institucional da organização.

Não menos importante é a prestação de serviço, seja provendo a segurança que é esperada pela sociedade, seja provendo meios básicos para a cidadania, a exemplo das emissões de carteira de identidade e passaporte. Dessa forma, a segurança pública deve ser de todos, ou seja, universal, nos termos do artigo 144 da Constituição Federal.

A solução do problema da segurança pública no país é constante objeto de estudos e discussões em todas as esferas governamentais, seguindo planos e planos, porém não há uma fórmula pronta para equacionar a deficiência. Boas práticas são isoladas e, geralmente, estão sustentadas por investimentos estruturantes em tecnologia, conhecimento, inteligência e, principalmente, por modelos eficientes de gestão nos órgãos policiais.

Para que isso ocorra é necessário que o sistema político apoie tais iniciativas, uma vez que são necessários vultosos investimentos, tanto em equipamentos, formação, qualificação de pessoal e modernização dos métodos de gestão. A precariedade do preparo e da infraestrutura disponíveis nas forças policiais impede um desempenho eficiente em prol da comunidade. Faltam recursos para segurança e investir em repressão à criminalidade não aparenta ser prioridade governamental, não somente nas grandes metrópoles brasileiras, mas em todas as cidades.

O constante aperfeiçoamento das instituições policiais pode ser a melhor resposta para o combate à criminalidade. No transcorrer da metade do século passado e início deste, a forma de agir dos delinquentes muito se alterou. A PF surgiu e tem acompanhado esse trajeto, alterando sua organização de forma a prover os serviços que a sociedade lhe incumbiu, seja na prestação de serviços ou no combate ao crime.

2.1.2 Histórico da Organização

Consoante o disposto no parágrafo 1º do artigo 144 da Constituição Federal de 1988, a Polícia Federal é um órgão permanente do Sistema Nacional de Segurança Pública. No transcorrer dos anos, desde sua criação até o presente, onde desempenha esse papel determinado pela Carta Magna, a instituição passou por diversas transformações, com diferentes denominações e atribuições.

Conforme dados obtidos no sítio da instituição na internet (Brasil, 2013f), o órgão tem na sua origem a Intendência-Geral de Polícia da Corte e do Estado do Brasil, criada por D. João VI, em 10 de maio de 1808.

A instituição passou por diversas mudanças desde então, sendo que em 28 de março de 1944 a antiga Polícia Civil do Distrito Federal, que funcionava na cidade do Rio de Janeiro/RJ, ex-capital da República, foi transformada em Departamento Federal de Segurança Pública (DFSP), entidade diretamente subordinada ao Ministro da Justiça e Negócios Interiores. Essa reorganização foi implementada pelo Decreto-Lei nº 6.378, de 28 de março de 1944.

O Decreto-Lei nº 6.378/44 agregou atribuições para o DFSP, sendo: no Distrito Federal, os serviços de polícia e segurança pública e, no território nacional, os de polícia marítima, aérea e segurança de fronteiras.

Em 1946, o Decreto-Lei nº 9.353 ampliou o rol de atribuições da instituição, passando a atuar na apuração das seguintes infrações penais:

- Que atentassem contra a personalidade internacional, a estrutura e a segurança do Estado, a ordem social e a organização do trabalho;
- Referentes à entrada, permanência ou saída de estrangeiros no território nacional;
- Definidas nos títulos X (Crimes contra a Fé Pública) e XI (Crimes contra a Administração Pública) do Código Penal, quando o interessado fosse a Fazenda Nacional;
- Relacionadas ao comércio clandestino ou facilitação do uso de entorpecentes.

A partir da década de 1950, com a construção da nova capital, surgiram problemas derivados da construção acelerada. O inchaço urbano foi inevitável, agravado pelo não estabelecimento da administração de forma oficial. A grande oferta de trabalho, as grandes migrações de trabalhadores, o enriquecimento rápido e o afluxo de aventureiros chegados a Brasília de todas as partes do país, instou a criação de uma força policial organizada para combater os delitos que se avolumavam.

Em 9 de dezembro de 1958, o governador do estado de Goiás sancionou a Lei nº 2.364, criando o Departamento Regional de Polícia de Brasília (DRPB), ao qual se subordinava a

Guarda Civil Especial de Brasília (GEB), permanecendo assim até a inauguração da capital federal, ocasião em que o DRPB foi incorporado ao DFSP.

Somente em 1964, a ideia da criação de um Departamento Federal de Segurança Pública, com capacidade de atuação em todo o território, prosperou e veio a tornar-se realidade, com a aprovação da Lei nº 4.483, de 16 de novembro, reorganizando então o DFSP, com efetivo cunho federal. Suas competências passaram a compreender:

- A superintendência dos serviços de Polícia marítima, aérea e de fronteiras;
- A fiscalização nas fronteiras terrestres e na orla marítima;
- A apuração, com a cooperação dos órgãos competentes do Ministério da Fazenda e em colaboração com as autoridades dos Estados, dos ilícitos penais praticados em detrimento de bens, serviços ou interesses da União;
- A apuração em colaboração com as autoridades dos Estados, dos crimes que, por sua natureza, características ou amplitude transcendam o âmbito de uma unidade federada ou que, em virtude de tratados ou convenções internacionais, o Brasil se obrigou a reprimir;
- A investigação e apuração, em colaboração com as autoridades dos Estados de crimes praticados contra agentes federais, no exercício de suas funções;
- A censura de diversões públicas, em especial, a referente a filmes cinematográficos, quando transponham o âmbito de um Estado;
- A execução em colaboração com as autoridades dos Estados, de medidas tendentes a assegurar a incolumidade física do Presidente da República, de Diplomatas e de visitantes oficiais estrangeiros, bem como dos demais representantes dos Poderes da República, quando em missão oficial;
- A coordenação e a interligação, no país dos serviços de identificação datiloscópica, civil e criminal;
- A formação, o treinamento e a especialização profissional de seu pessoal e, quando solicitado de integrantes das Polícias dos Estados, Distrito Federal e Territórios;
- A prestação de assistência técnica e científica, de natureza policial aos Estados, Distrito Federal e Territórios, quando solicitada;
- A cooperação, no país, com os serviços policiais relacionados com a criminalidade internacional ou interestadual;
- A supervisão e a colaboração no policiamento das rodovias federais;

- A execução de outros serviços de policiamento atribuídos à União, de conformidade com a legislação em vigor;
- A apuração dos crimes nas condições previstas no art. 5º do Código Penal, quando solicitado pelas autoridades estaduais ou ocorrer interesse da União;
- A apuração dos crimes contra a vida ou contra comunidades silvícolas, no país, em colaboração com o Serviço de Proteção aos Índios.

A denominação atual do órgão foi definida pela Constituição Federal de 1967, em seu artigo 210, que estabeleceu que o DFSP passasse a se denominar Departamento de Polícia Federal, considerando automaticamente substituída por esta denominação a menção à anterior constante de quaisquer leis ou regulamentos.

2.1.3 Organização Administrativa e Atribuições

Ante o disposto no parágrafo 1º do artigo 144 da Constituição Federal de 1988, a Polícia Federal é um órgão permanente instituído por lei, vinculado ao Ministério da Justiça, organizado e mantido pela União e estruturado em carreira, com sede em Brasília, no Distrito Federal, cuja função é exercer a segurança pública para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, exercendo as atribuições de Polícia Administrativa e Polícia Judiciária da União. O normativo enumera as competências estabelecidas, sendo:

- I - apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas, assim como outras infrações cuja prática tenha repercussão interestadual ou internacional e exija repressão uniforme, segundo se dispuser em lei;
- II - prevenir e reprimir o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o contrabando e o descaminho de bens e valores, sem prejuízo da ação fazendária e de outros órgãos públicos nas respectivas áreas de competência;
- III - exercer as funções de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;
- IV - exercer, com exclusividade, as funções de polícia judiciária da União.

Como Polícia Judiciária, atua na investigação de crimes federais e no cumprimento de determinações do Poder Judiciário, exercendo com exclusividade a investigação das infrações praticadas em prejuízo de bens, serviços e interesses da União.

Cabe ainda à PF, atuar na investigação dos crimes de roubo e furto contra os Correios, a Caixa Econômica Federal, as universidades federais e outros órgãos federais. Da mesma forma nos crimes contra a Previdência Social, saques fraudulentos de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e seguro-desemprego, contrabando e descaminho, moeda falsa, falso testemunho praticado perante a Justiça Federal e do Trabalho, peculato e corrupção praticados por servidor público federal, desvio de verbas públicas federais, tráfico ilícito de entorpecentes, tráfico de armas, lavagem de dinheiro, tráfico de pessoas, trabalho escravo, entre outros.

Diversos normativos infraconstitucionais ampliaram o rol de atribuições do órgão, quais sejam: Lei nº 6.815/1980 – Estatuto do Estrangeiro – que disciplina o Controle Migratório, Lei nº 10.826/2003 – SINARM – que disciplina o Controle de Armas, Lei nº 7.102/1983 e Lei nº 9.017/1995 que disciplina o Controle de Empresas de Segurança Privada, Lei nº 10.357/2001 que disciplina o Controle de Precursores Químicos que possam ser utilizados no preparo de substâncias entorpecentes, Lei nº 4.483/1964 que disciplina a atividade de Segurança de Dignitários (oficiais e autoridades estrangeiras), Lei nº 4.483/1964 que regulamenta a Identificação Criminal e Civil, Lei nº 10.683/2003 Segurança ao Patrimônio da União coibindo turbacão ou esbulho possessório, Código de Processo Penal que instituiu o Serviço de Estatística Criminal, Decreto nº 6.061/2007 que regulamentou o Controle de Conflitos Agrários ou Fundiários, Lei nº 4.483/1964 que instituiu a Representação Externa – INTERPOL, Lei nº 9.807/1999 que instituiu a Proteção a Testemunhas.

É também atribuição da PF investigar os crimes de formação de cartel, violação a direitos humanos, sequestro, cárcere privado e de extorsão mediante sequestro, se o autor teve motivação política ou se foi praticado em razão da função pública exercida pela vítima, ou outros casos em que haja determinação do Ministro da Justiça (Lei nº 10.446/2002).

Além das atividades de Polícia Judiciária da União, a PF atua, também, no ramo de Polícia Administrativa, agindo tanto preventivamente como repressivamente, atingindo bens,

direitos e atividades, com objetivo de impedir que o comportamento do indivíduo ou das empresas e instituições, causem prejuízos para a coletividade.

Assim, a Polícia Administrativa e Polícia Judiciária diferenciam-se basicamente no sentido de que a primeira se predispõe a impedir ou paralisar atividades antissociais enquanto a segunda é incumbida da responsabilização dos violadores da ordem jurídica.

Dessa forma, como Polícia Administrativa, a PF atua de forma preventiva e repressiva, para disciplinar, regulamentar e fiscalizar direitos e interesses dos cidadãos. Nesse caso, a PF pode agir protegendo bens, direitos e atividades, com o objetivo de impedir que o comportamento do indivíduo ou das empresas cause prejuízos para a coletividade. Exemplos: controle migratório, controle de armas, controle de segurança privada, controle de precursores químicos, segurança de dignitários, controle de identificação criminal e civil etc.

Neste sentido, visando estabelecer medidas para simplificação do atendimento público prestado ao cidadão, a PF divulgou sua Carta de Serviços ao Cidadão em março de 2010, com a finalidade de cumprir o determinado no Decreto nº 6.932, de 11/08/2009. De acordo com o artigo 11 desse normativo, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal que prestam serviços diretamente ao cidadão devem elaborar e divulgar a Carta de Serviços.

Concebida pelo Gespública, essa importante ferramenta de gestão tem objetivo de informar ao cidadão os serviços prestados por órgão ou entidade, as formas de acesso a esses serviços e os respectivos compromissos e padrões de qualidade de atendimento ao público. A Carta deve trazer informações claras e precisas em relação a cada um dos serviços prestados, com detalhes variados, como etapas para processamento de solicitações, documentos exigidos, prazos para resposta e locais de atendimento.

Portanto, a Carta de Serviços ao Cidadão, elaborada pela PF, aborda os cinco principais serviços prestados diretamente aos cidadãos, todos no campo da Polícia Administrativa: controle migratório, controle de armas, controle de segurança privada, controle de precursores químicos e emissão de certidão de antecedentes criminais. Esse instrumento buscou facilitar e ampliar o acesso do cidadão aos serviços e estimular sua participação no monitoramento do setor público, promovendo a melhoria da qualidade do atendimento.

Conforme apresentado anteriormente, as atividades da PF, em termos de atribuições, estão centradas em dois ramos finalísticos distintos: Polícia Judiciária e Polícia Administrativa. Para que os objetivos institucionais sejam atingidos, o órgão teve sua estrutura organizacional definida pela Portaria nº 2.877/2011-MJ, chamado Regimento Interno da PF. A Figura 13 mostra o organograma da PF e permite visualizar a composição do rol dos responsáveis, dividido em direção geral, seis diretorias e uma corregedoria:

- Diretoria Geral;
- Diretoria Executiva;
- Diretoria de Investigação e Combate ao Crime Organizado;
- Diretoria de Inteligência Policial;
- Diretoria Técnico-Científica;
- Diretoria de Gestão de Pessoal;
- Diretoria de Administração e Logística Policial;
- Corregedoria Geral.

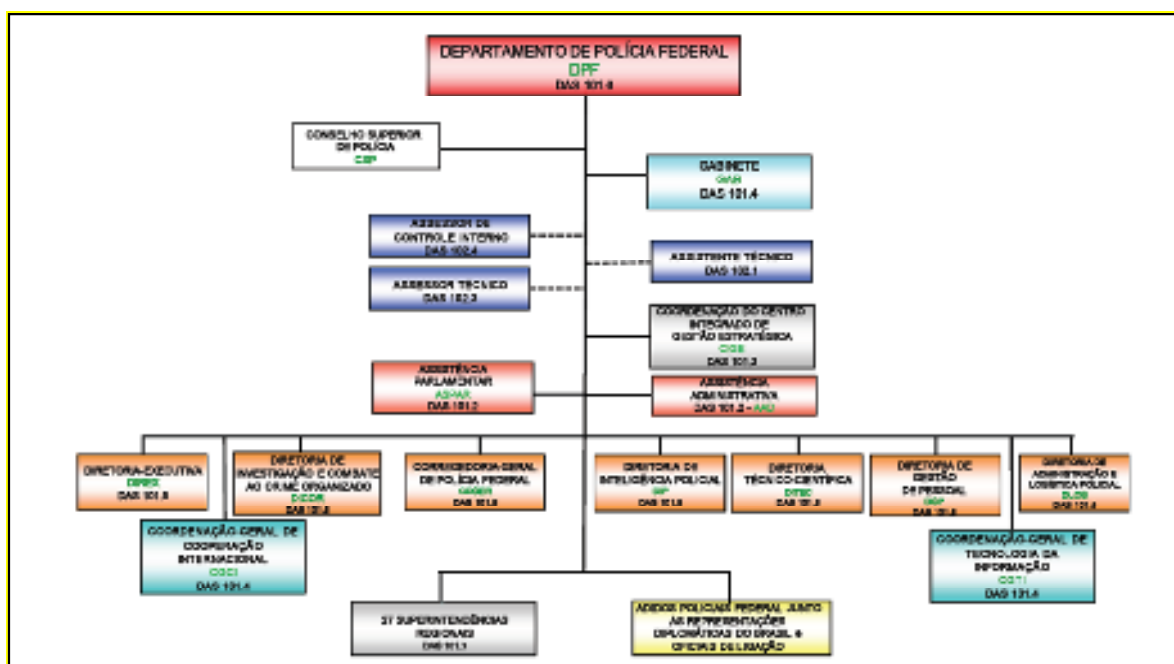


Figura 1 – Estrutura Organizacional da Polícia Federal

Fonte: Sítio da Polícia Federal (www.pf.gov.br).

Conforme regulamenta o Regimento Interno do órgão e informações disponíveis no sítio na internet, a Direção Geral promove a execução de atividades com a finalidade de estabelecer os objetivos, as políticas e as metas prioritárias da instituição, em consonância com as diretrizes de segurança pública estabelecidas pelo Ministro da Justiça. Firma

contratos, convênios e outros atos de negócios congêneres com entidades de direito público e privado e gerencia os recursos orçamentários e financeiros.

O Diretor-Geral do órgão conta, para o desempenho dessas funções, com o auxílio de assessores e assistentes. Tais servidores atuam em atividades ligadas ao controle interno, à consultoria jurídica, técnica e administrativa, ao desenvolvimento de relações institucionais com o Poder Legislativo e com entidades estrangeiras.

O Conselho Superior de Polícia, presidido pelo Diretor-Geral, é entidade de deliberação coletiva destinada a orientar as atividades policiais e administrativas em geral e a opinar nos assuntos de relevância institucional, tendo como membros os diretores, até cinco Superintendentes Regionais e um Adido Policial Federal, sendo indicados em sistema de rodízio.

A Diretoria Executiva é responsável pelas atividades de polícia marítima e aeroportuária, de fronteiras, segurança privada, controle de produtos químicos, controle de armas, registro de estrangeiros, controle migratório e outras atividades de polícia administrativa. Além disso, presta apoio operacional às atividades de segurança institucional, à segurança de dignitários e de depoente especial, realiza a identificação humana civil e criminal e emite documentos de viagem.

No tocante à Diretoria de Combate ao Crime Organizado, incumbe ações relacionadas à Polícia Judiciária, o que inclui aprovar planos de operações conjuntas com outras unidades, centrais ou descentralizadas, ou com outros órgãos governamentais, com a participação de pessoal lotado em suas unidades, promovendo a integração de missões policiais especiais ou forças tarefas. Responde pelas atividades de investigação criminal de infrações penais praticadas por organizações criminosas, contra os direitos humanos e comunidades indígenas, contra o meio ambiente e patrimônio histórico, contra a ordem econômica e o sistema financeiro nacional, contra a ordem política e social, de tráfico ilícito de drogas e de armas, de contrabando e descaminho de bens, de lavagem de ativos, de repercussão interestadual ou internacional e que exija repressão uniforme e em detrimento de bens, serviços e interesses da União ou de suas entidades autárquicas e empresas públicas.

As demais diretorias desenvolvem trabalhos na área-meio do órgão ou de caráter especializado, como na área de inteligência policial ou perícia criminal. A Diretoria de Inteligência Policial é responsável pelas atividades de inteligência no âmbito da PF e pela execução de operações de contrainteligência e antiterrorismo. Enquanto a Diretoria Técnico-Científica realiza as atividades de perícia criminal e as ações relacionadas à criação e manutenção de bancos de dados de perfis genéticos.

A Diretoria de Gestão de Pessoal responde pelas atividades de seleção, formação e capacitação de servidores, gestão de pessoal, e pesquisa e difusão de estudos científicos relativos à segurança pública.

O Corregedor-Geral é responsável por decidir sobre conflitos de competência ou de entendimento no tocante às atividades de polícia judiciária e disciplina, inclusive sobre dúvidas na competência do Departamento quanto à apuração de ilícitos penais, à adoção de princípios doutrinários e à interpretação das normas técnicas processuais aplicáveis aos casos concretos.

Cabe à Diretoria de Administração e Logística Policial aprovar normas orientadoras das ações de planejamento institucional e orçamentário, modernização organizacional e administração geral; fiscalizar o cumprimento das normas referentes aos sistemas de administração e controle orçamentário, financeiro e contábil, de administração de recursos de informação e informática, de serviços gerais e de informações organizacionais, emanadas da Administração Federal; coordenar a elaboração da proposta orçamentária anual; e promover o controle estatístico das ações de sua competência, consolidando indicadores para subsidiar decisões da Administração.

Aos Superintendentes Regionais, chefes das unidades da Polícia Federal nos estados, incumbem aprovar programas, projetos, planos de trabalho e de metas, tendo em vista o cumprimento de seus objetivos e das metas setoriais, em cooperação com as unidades centrais, coordenando meios e esforços para obter maior agilidade e efetividade das ações, visando à solução de problemas e a consecução de objetivos em comum fixados pelo Departamento.

2.2 O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Da mesma forma que as escolhas estão presentes no cotidiano das pessoas, forçando-as a um processo mental de julgamento de múltiplas alternativas e a seleção de uma delas para ação, elas também se encontram presentes no desenvolvimento das atividades de uma organização. O processo de escolha conduz o gestor público à tomada de decisão visando conjugar a maximização de seu conjunto de utilidades com a obtenção dos resultados almejados.

Para efetivar a tomada de decisão, os gestores têm como base experiências passadas, valores, crenças, conhecimentos técnicos, habilidades e filosofias, os quais os ajudam a nortear as decisões. Nesse contexto, observa-se que o processo de tomada de decisão é um fenômeno complexo que diz respeito às características e personalidade do gestor da organização e do ambiente onde ela está inserida.

Para Simon (1965) o processo decisório pode ser definido como o processo de pensamento e ações que resultará em uma escolha dentre as alternativas possíveis. Nesta linha, Maccrinmmon (1973) relata que o julgamento é indissociável da tomada de decisão, por fazer parte dela, resultando em pensamento e ação. Assim, o pensamento e a ação são fatores que possibilitam a identificação e definição do problema, a avaliação das possíveis alternativas e cenários para que seja efetivada a tomada de decisão.

Para a consecução dos objetivos organizacionais é fundamental que o processo decisório, em todo o sistema organizacional, esteja alinhado e em harmonia com o processo de gestão, ou seja, as decisões tomadas devem estar direcionadas e fundamentadas no planejamento organizacional.

Para Catelli (1999), o processo decisório apresenta uma correspondência com o ciclo gerencial do planejamento (identificação e escolha da melhor alternativa), da execução (implementação da escolha) e do controle (avaliação dos resultados e retroalimentação de informações de forma a basilar e ajustar o planejamento).

A tomada de decisão é uma atribuição essencial do gestor da organização, classificando-se de acordo com as atividades administrativas a que pertence. Os níveis de tomada de decisão podem ser estratégico, tático e operacional. A tomada de decisão em nível

estratégico destina-se a definição dos objetivos e das políticas da organização, sendo de competência exclusiva da alta administração da entidade. A decisão em nível tático destina-se a realizar as metas definidas pela alta administração, formulando novas regras de decisão, sendo executados geralmente por coordenadores e chefes de divisão. Já a decisão em nível operacional destina-se a decisões tomadas no nível mais baixo da estrutura organizacional e visam à execução das diretrizes emanadas do nível tático, sendo executadas, geralmente, por chefes de serviços e seus subordinados.

De acordo com a literatura, os tipos de decisões podem ser classificados também quanto à forma de elaboração das soluções, podendo ser divididas em programadas e não programadas. Para Moriz (2006), as decisões programadas caracterizam os problemas que são bem compreendidos pela organização, estruturados, repetitivos e que são passíveis de solução por procedimentos e regras já estruturadas na entidade, tendo como resultado decisões sempre semelhantes. Já as decisões não programadas destinam-se àqueles problemas não compreendidos em sua totalidade pela organização e tendem a ser de natureza não usual, sendo que os procedimentos e rotinas estruturados na organização não possibilitam uma solução, ou seja, não são previstas em manuais.

Para que as decisões sejam consistentes é necessário que haja informações confiáveis. Segundo Cassarro (1998) a dinâmica institucional é fortemente influenciada pela qualidade e adequabilidade das informações que os gestores dispõem para suas tomadas de decisão.

Além da qualidade e adequabilidade das informações, existem modelos de tomada de decisão que podem ser adequados de acordo com as características do ambiente organizacional. Esses modelos podem ser conceituados como uma forma de se representar um fenômeno ou objeto de forma simplificada. Por intermédio dos modelos propostos, são apresentadas as principais características do objeto ou fenômeno estudado, sendo possível formular conclusões sobre suas características e suas interações com o ambiente em que estão inseridos.

A modelagem teórica do processo de tomada de decisão pressupõem que a atitude do gestor seja racional no sentido de adotar as decisões conscientes, esperando-se que este processo tenha uma orientação racional. Para isso, informações gerenciais tendem a dar a racionalidade esperada ao processo, a exemplo de informações que podem ser extraídas de sistemas corporativos no qual o SIC se enquadra.

O modelo Racional de decisão foi o primeiro a ser desenvolvido por uma visão teórica acerca do processo decisório, sendo os modelos posteriores desenvolvidos a partir do modelo racional. Na literatura há diversos modelos de tomadas de decisão, tendo em vista que esta pesquisa não tem por objetivo aprofundar na presente matéria, optou-se por uma questão prática na apresentação das principais características dos seguintes modelos de tomada de decisão: Modelo Racional; Modelo de Racionalidade Limitada; Modelo Organizacional; e Modelo Político.

O Modelo Racional está baseado na concepção da economia clássica, ou seja, ocorre sob o preceito de absoluta racionalidade. Para March (1994), a formulação do processo decisório ocorre sob a premissa de racionalidade no qual os gestores visam maximizar suas utilidades suportadas por técnicas e informações disponíveis realizando uma análise sistemática e completa das possíveis opções existentes.

O pressuposto deste modelo é que os gestores possuem acesso a todas as informações possíveis e optarão, após análise sistemática, pela melhor alternativa possível, sempre de forma objetiva, ou seja, o tomador de decisão atuaria sem incertezas, por ter acesso completo às informações.

O modelo racional compreende uma série de etapas lógicas que são monitoradas por uma revisão sistemática, para Moritz (2006) estas etapas podem ser representadas conforme se segue:

- a) Identificação e definição dos problemas, por intermédio de análise de oportunidade e ameaças;
- b) Proposições de soluções referentes aos problemas identificados por intermédio das informações existentes;
- c) Comparação das consequências de cada alternativa de ação, seleção das alternativas e decisão final;
- d) Implementação da decisão selecionada

O Modelo de Racionalidade Limitada está baseado em uma visão econômica, tendo como base os conceitos de racionalidade limitada e satisfação. Segundo Aquino (2005, p. 15), “a racionalidade limitada reconhece que as decisões dos gestores são incompletas estando sujeitas a mudança no transcorrer do tempo, uma vez que os gestores visam maximizar os recursos, mas o fazem com custo e dificuldade no processamento das informações,

decorrentes de sua restrita capacidade cognitiva, o que inviabiliza a previsão de todas as contingências”.

Para Simon (1965) o gestor não almeja a melhor solução possível, mas a que dentre as opções existentes satisfaça suas expectativas. Os pressupostos do Modelo de Racionalidade Limitada são os seguintes (MOTTA e VASCONCELOS, 2002):

- e) Decisões satisfatórias, mas não ótimas;
- f) Limitação do ser humano em ter as informações e processá-las cognitivamente;
- g) A informação disponível não é completa, dados os problemas de tempo e custo;
- h) Pressões afetivas, culturais e jogos de poder influenciam o conteúdo das decisões.

O Modelo Organizacional adota uma abordagem comportamental na análise do processo de tomada de decisão, ou seja, considera que o citado processo subordina-se a diferentes expressões da razão, associados a sentimentos e emoções. Segundo Suzart (2010) as premissas do citado modelo são:

- a) Variáveis externas influenciam a tomada de decisão dos gestores;
- b) Não há conhecimento completo sobre as possíveis alternativas;
- c) A alternativa se limita a atender as expectativas do tomador de decisão;
- d) A procura por soluções é interrompida quando é encontrada uma que atenda às expectativas do gestor.

O Modelo Político também decorre da análise de comportamento e para que a tomada de decisão seja implementada necessita da cooperação de todos os atores envolvidos, ou seja, precisam determinar o poder para se produzir efeitos por intermédio das pessoas. Segundo Oetjen, Oetjen e Rotarius (2005, p.92) o citado modelo tem como base o incrementalismo, isto é, qualquer mudança proveniente da tomada de decisão deve alterar minimamente o estado das coisas.

Assim, para decidir, o gestor necessita formular uma equação que lhe possibilite escolher entre as alternativas que conduzam ao resultado que atenda as expectativas da organização,

de forma a reduzir as incertezas advindas da racionalidade limitada dos tomadores de decisão.

Dessa forma, o modelo que se vislumbra nesta pesquisa para a tomada de decisão é o constante da Figura 1, onde as informações gerenciais produzidas pelo SIC comporiam o rol de informações à disposição do gestor, orientando a tomada de decisão de forma racional, porém com as limitações expostas no modelo de racionalidade limitada com o objetivo de atingir os resultados esperados.

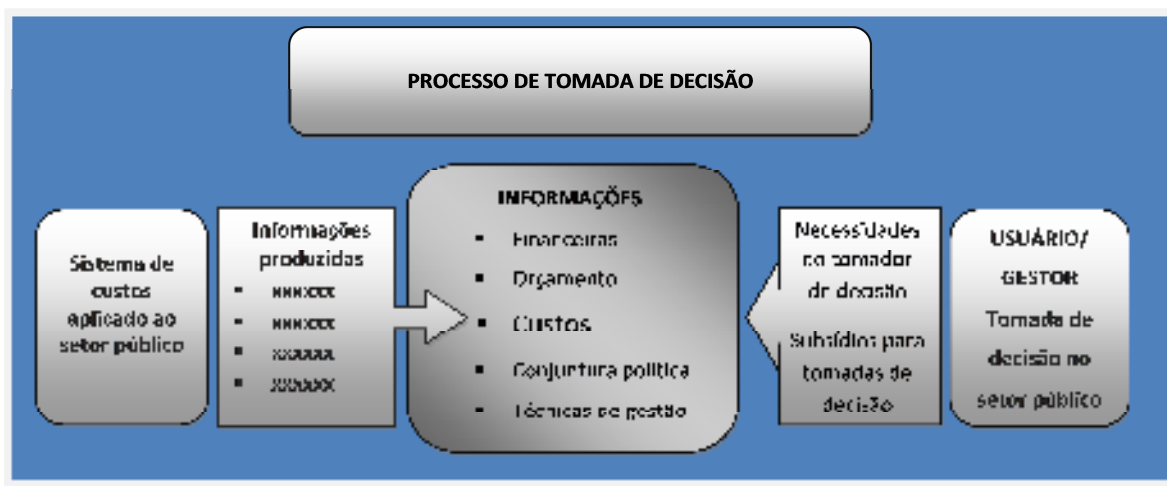


Figura 2: Modelo Sugerido de Tomada de Decisão com Base em Informações Gerenciais de Custo.

Assim, podemos dizer que tomar decisões faz parte do dia-a-dia de todos os gestores no âmbito das entidades públicas, especialmente da Polícia Federal. Sua amplitude é imensa, passando pelas simples, a exemplo das decisões programadas, e mesmo quando se decide não tomar decisão. As informações gerenciais do SIC poderão contribuir para diminuir a margem de incerteza do gestor, porém os mesmos devem estar cientes que o ambiente organizacional conduz à racionalidade limitada, assim não possui perfeito conhecimento de todas as variáveis subjacentes à tomada de decisão. Segundo Machado e Holanda (2010, p. 818) “a par de todas as possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório”.

O uso de informações consistentes e oportunas reduz a fragilidade do processo de gestão. Para Machado e Holanda (2010, p. 816) “a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando

a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico”. Na mesma linha analítica, complementa os autores: “num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes linhas de ação, seus custos e seus benefícios”.

A Tabela 1, com dados orçamentários de 2012 a 2014, mostra a complexidade de informações e valores que a PF trabalha durante o exercício financeiro. A formalização desses valores passa por diversas fases de discussão internas e externas.

Para se alcançar o consenso sobre o valor de cada programa, ação, projeto e atividade, vários normativos serão utilizados, tais como: Plano Estratégico do Órgão, Planos de Metas Anual, Plano Diretor de Tecnologia da Informação, entre outros. Outras variáveis também irão influenciar a composição de tais valores, a exemplo da conjuntura econômica, a definição das políticas públicas e da escolha dos projetos prioritários de governo.

As ações orçamentárias são executas com detalhamento de dois níveis, ou seja, subdividem-se em planos orçamentários e estes, por sua vez, em planos internos. Essa sistemática foi implementada pela SOF a partir de 2012 para destravar o orçamento público, tendo como resultado a redução significativa no número de ações. Na PF, o quantitativo reduziu de vinte e cinco para sete ações finalísticas e administrativas.

Mesmo com as alterações inseridas pela SOF, ainda ocorre diversas alterações orçamentárias durante a execução do orçamento, seja por falhas no planejamento ou alterações de custos de serviços prestados.

No intuito de dirimir as incertezas na formulação orçamentária pelos órgãos e entidades, as informações de custos detêm importância significativa, pois robustecem os dados derivados do planejamento e possibilitarão a sustentação e defesa dos valores apresentados junto aos órgãos do sistema orçamentário federal.

Órgão: 30000 - Ministério da Justiça

R\$ 1,00

Unidade: 30108 - Departamento de Polícia Federal

Quadro Síntese		Receitas de Tributos e Fontes			
Código / Especificação	Lei - Créditos 2012	Empenhado 2012	PLD 2013	LOA 2013	PLD 2014
Total	4.265.305.476	4.142.850.745	4.786.187.811	4.717.007.011	4.864.936.945
Programa					
0089 Previdência da Inativos e Pensionistas da União	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.296.003	1.257.296.003	1.323.678.345
0901 Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	20.000		348.000	348.000	
0908 Operações Especiais: Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações)	47.512.957	37.884.475			
0909 Operações Especiais: Outros Encargos Especiais			8.736	8.736	254.800
0999 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
2070 Segurança Pública com Cidadania	82.184.915	19.726.896	445.096.025	455.996.025	461.823.800
2112 Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Justiça	2.864.747.604	2.815.264.800	2.842.187.088	2.842.187.088	3.054.248.206
Função					
06 Segurança Pública	2.946.932.519	2.834.990.896	3.287.283.113	3.298.183.113	3.516.871.208
09 Previdência Social	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.304.739	1.257.304.739	1.323.833.145
20 Encargos Especiais	47.532.957	37.884.475	348.000	348.000	
99 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Subfunção					
122 Administração Geral	2.779.759.844	2.730.587.829	2.752.488.583	2.752.488.583	2.944.928.572
181 Policiamento	78.851.582	19.726.896	415.096.025	425.996.025	434.823.800
183 Informação e Inteligência	3.333.333		30.000.000	30.000.000	27.000.000
272 Previdência do Regime Estatutário	1.270.840.000	1.270.775.374	1.257.296.003	1.257.296.003	1.323.678.345
274 Previdência Especial			8.736	8.736	254.800
301 Atenção Básica	29.607.760	29.582.045	32.862.189	32.862.189	39.929.916
306 Alimentação e Nutrição	50.400.000	50.266.508	51.988.800	51.988.800	
331 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	1.820.000	1.886.326	1.766.916	1.766.916	68.388.720
365 Educação Infantil	3.060.000	3.828.491	3.102.800	3.102.800	
044 Serviço da Dívida Externa	47.512.957	37.884.475			
048 Outros Encargos Especiais	20.000		348.000	348.000	
999 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Grupo de Despesa					
1 Pessoal e Encargos Sociais	3.680.708.411	3.651.882.243	3.581.931.086	3.581.931.086	3.814.365.382
2 Juros e Encargos da Dívida	19.915.345	9.534.370			
3 Outras Despesas Correntes	456.465.860	445.805.031	766.898.021	767.090.021	842.115.961
4 Investimentos	80.617.248	8.868.895	196.314.745	206.814.745	183.523.800
6 Amortização da Dívida	27.597.812	27.558.185			
9 Reserva de Contingência			181.171.159	181.171.159	24.932.592
Fonte					
100	3.097.795.757		527.494.113		3.630.289.870
150			10.000.000		34.932.592
156	283.237.385			24.932.592	283.237.385
168	433.332.250				433.332.250
174		294.621.848	178.523.000		473.144.848
181		10.000.000			10.000.000
Total	3.814.365.392	842.115.981	183.523.800	24.932.592	4.864.936.945

Tabela 1: Composição do Orçamento da Polícia Federal de 2012 a 2014.

Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2.3 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Sistema de custos que se vislumbra para o setor público é aquele que tem o objetivo de prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados.

Salienta-se que o SIC não é a primeira experiência com apuração de custos na esfera federal. Alguns órgãos, no intuito de cumprir a legislação e atender à demanda por informações que conduzissem ao aprimoramento institucional, tomaram a iniciativa de desenvolver sistemas corporativos. O relatório produzido pela Comissão Interministerial de Custos, criada pela Portaria Interministerial 945/2005, cita essas experiências.

O trabalho menciona algumas experiências com sistemas de custos realizadas em órgãos específicos, tais como o Comando da Aeronáutica; as organizações militares prestadoras de serviços (Omps) do Comando da Marinha; o Siscustos, do Comando do Exército; o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron (Síncrotron-CNPq); a Secretaria de Educação Superior (Sesu), do Ministério da Educação (MEC); o Banco Central; o Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro); e a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa). (HOLANDA et al, 2010, p.48)

O SIC poderá propiciar o conhecimento dos custos das políticas e programas executados, a melhoria da qualidade do gasto, auxiliar na promoção da *accountability*, bem como demonstrar o custo real do serviço prestado ao cidadão. Rezende et al (2010) sintetiza a importância dessa ferramenta na administração pública por meio do Quadro 1:

- > Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.
- > Para saber se os recursos oriundos do pagamento de impostos estão sendo bem utilizados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?
- > Portanto, o conhecimento dos custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público e para que a população se mobilize para pressioná-lo a tomar as providências necessárias. Melhorando a qualidade do gasto e reduzindo desperdícios é possível baixar os impostos sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais.
- > Isso chama atenção para outra razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo: a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados.
- > O conhecimento dos custos é também importante para evitar o descontrole das finanças públicas e o recurso a aumento de impostos para cobrir decisões irresponsáveis e desperdícios. Decisões de investimento, por exemplo, geram gastos futuros com o custeio dos serviços e a manutenção de equipamentos que, se não forem devidamente considerados, provocarão desequilíbrios.
- > Apesar da sua importância, o governo brasileiro não dispõe atualmente dessa informação. Por se concentrar nos fluxos de caixa, as informações atualmente geradas pela contabilidade pública indicam quanto foi gasto em um determinado programa em um dado período, por exemplo, um ano, mas não o seu real custo. Para aferir o custo é necessário saber, por exemplo, o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços (medicamentos e outros no caso da saúde), a depreciação de equipamentos e instalações, o custo do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários, e demais gastos com o funcionamento do órgão encarregado de prover os serviços, como energia e comunicações.
- > Para gerar as informações que permitem aferir os custos do governo é preciso que o setor público adote a contabilidade de competência utilizada no setor privado. Por esse regime, as informações financeiras são apropriadas quando o fato ocorre e não quando o desembolso é efetivado. Por exemplo, na apuração dos custos dos serviços de saúde em um dado ano, a parcela relativa a medicamentos inclui o valor de medicamentos adquiridos no ano anterior e consumidos no ano corrente, mais a parcela de medicamentos adquiridos e consumidos no mesmo ano, valor que obviamente difere das despesas realizadas com a aquisição de medicamentos no ano corrente.

Quadro 1 - Por que é importante adotar um sistema de informações de custos na administração pública.

Fonte: (Rezende et al) Informações de custos e qualidade do gasto público: Lições da Experiência Internacional.

Contudo, o sistema não pode se limitar à avaliação do resultado dos programas de governo, devendo envolver a análise das políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo,

conforme Figura 2. Nesse sentido, o SIC tem de ser capaz de prover o gestor público de informações gerenciais que permitam e facilitem a tomada de decisão, de forma a possibilitar serviços melhores e por menor dispêndio ao cidadão-cliente.

Sistema de Custos no Setor Público

Relacionamento: Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo

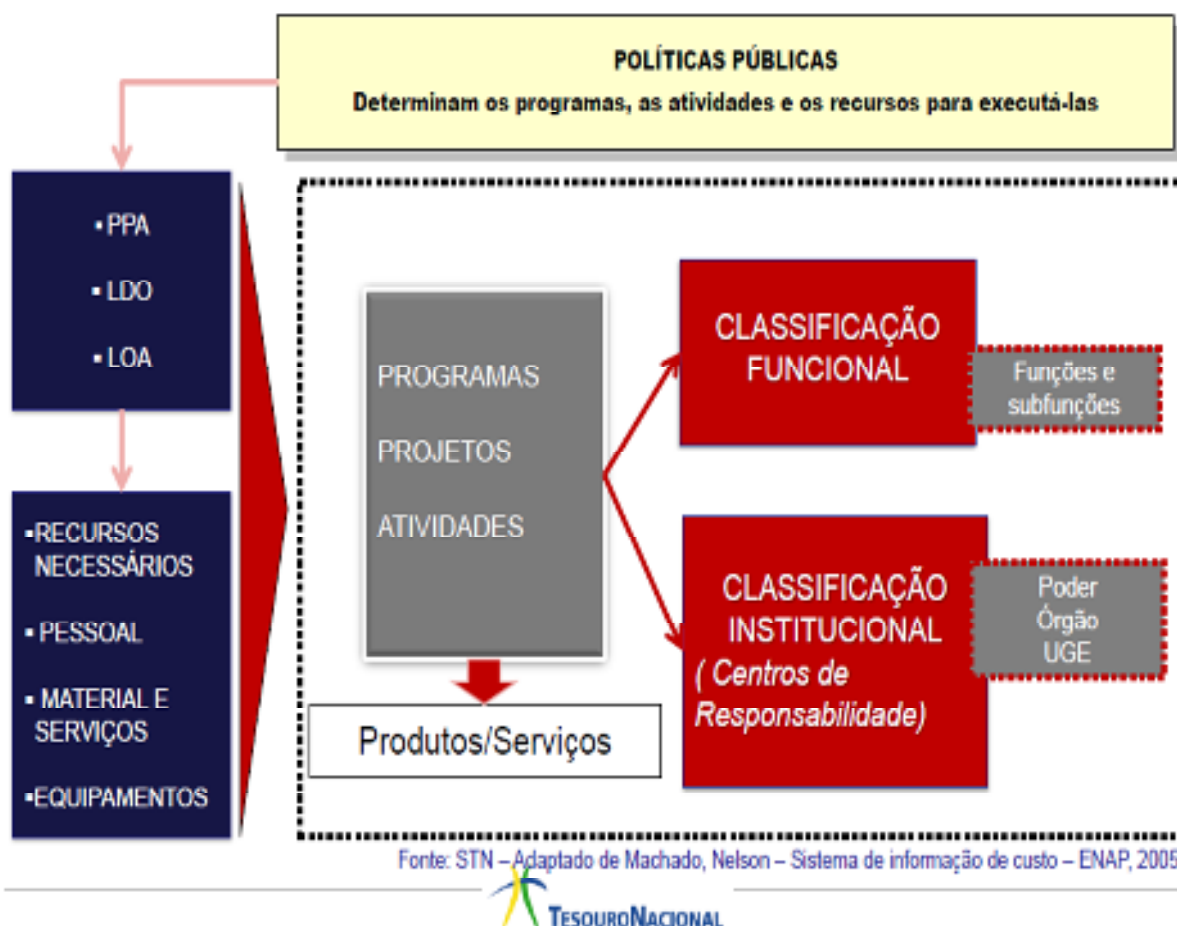


Figura 3: Relacionamento entre Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo.

Segundo Holanda et al (2010, p.101) o SIC terá o desafio de articular a utilização de suas informações em prol de uma gestão mais competente e eficaz e de lidar com a exposição desses dados ante a cobrança dos órgãos controladores e da própria sociedade civil. Não obstante, a solução traduz-se em “inigualável ferramenta de gestão”.

A *accountability* será facilitada, bem como a melhoria da qualidade do gasto será alcançada e poderá ser comprovada e externada, conforme reforça Holanda et al (2010, p.103):

Órgãos como a CGU e o TCU poderão se valer dos dados do sistema para comparar custos das diversas unidades, apontando falhas ou imperfeições, e exigir não somente a efetivação dos necessários ajustes no fornecimento dos

dados aos sistemas estruturantes mas, acima de tudo, a busca da racionalização dos processos e o aumento da produtividade e da responsabilidade no uso dos recursos.

A Tabela 2 exemplifica a produção de relatórios de informações de custos pelo SIC, tomando por base uma ação orçamentária da PF e utilizando-se os parâmetros de comparação entre o valor executado e a quantidade de operações policiais realizadas, ambas constantes do SIOP.

Custo - Ação 2726

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2726:PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO

Ação PT	Ano	Qtde Realizada (SIOP)	Valor Realizado (SIOP)	CUSTO
2726 PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO	2012	780	R\$83.404.477,32	R\$106.928,82

Tabela 2 – Relatório do SIC para o custo da ação 2726 no Exercício de 2012.

Fonte: Sistema de Informações de Custos.

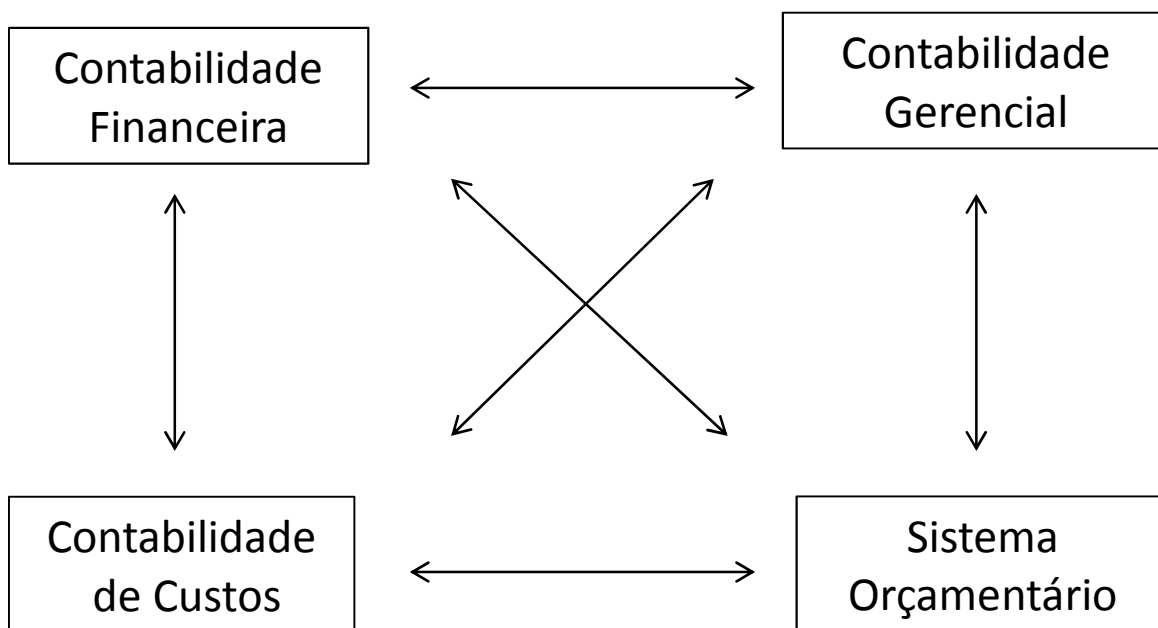
2.3.1 Conceituações Teóricas

A Contabilidade é uma ciência que se fundamenta em um sistema de informações e avaliações, cujo objetivo é prover informações úteis para os tomadores de decisão, reforçando as atividades de planejamento e controle. Segundo Szuster et al (2011, p.18) a “Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos de quaisquer entidades”.

Segundo Szuster (2011, p.21) a Contabilidade é resultante das condições que se apresentam, seja sócio, econômico, político ou legal. Possui vasto campo de atuação, destacando-se a Gerencial, Financeira, Fiscal, Custos e Pública.

A Contabilidade é um produto de seu meio. Ela resulta das condições sócio-econômico-político-legais, bem como suas limitações e influências, que variam no tempo. Seu campo de atuação é muito amplo, podendo abranger as pessoas físicas e as entidades de finalidade não lucrativas e as entidades de Direito Público, como Estado, Município, União, Autarquia.

Na visão de Leone (2009, p.6) a Contabilidade de Custos é ramo da ciência contábil que se destina a produzir informações para os gestores da entidade, “como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Martins (2009, p. 22) complementa que a Contabilidade de Custos originou-se da Contabilidade Financeira, tendo herdado desta os princípios e com a qual mantém relação direta, conforme Quadro 2.



Quadro 2: Interrelação da Contabilidade de Custos com as Demais Áreas da Contabilidade

Para Martins (2009, p. 21) a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriormente definidos.

No âmbito público, com a reforma administrativa de 1967 e a publicação do Decreto-Lei nº 200/67, as ações do governo foram incluídas nos programas setoriais. O Executivo se propôs a acompanhar os resultados de seus atos e programas por meio do auxílio da Contabilidade de Custos, com foco na avaliação dos resultados alcançados.

Na visão de Reis (2010), a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ressaltou que o planejamento do controle

gerencial e financeiro, das entidades de direito público interno, deveria ser realizado com o objetivo de atender à Administração com informações que lhe possibilitem verificar se as metas programadas estão sendo alcançadas como planejadas e providenciar as medidas necessárias caso desvios sejam detectados.

Para Machado Jr. (1993) a Lei 4320/64 trouxe a necessidade de a contabilidade governamental incluir um novo sistema de contas, com o objetivo de apurar os custos dos serviços, chamado sistema de custo industrial, além de manter os quatro sistemas de escrituração – Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Com a descentralização da atividade pública por meio da criação de sociedades de economia mista e empresas públicas, a apuração de custos industriais previstas na Lei 4320/64, na prática, não prosperou, pois essas entidades passaram a utilizar, para a apuração de seus custos, métodos aplicados ao setor privado, cujos conceitos e sistemas permitiam melhor gerenciamento dos custos.

Nesse período, esclarece Castro (2008), a Contabilidade Pública, em especial a orçamentária, foi organizada para contabilizar detalhadamente o orçamento nas estruturas para as quais foram estabelecidas as ações na forma de projetos e atividades. Entretanto, destaca o autor, a forma burocrática de tratamento do orçamento acabou por não dar a transparência aos custos das ações governamentais.

Segundo Giacomoni (2000) um sistema de custos deve ser visto como um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, sendo imprescindível na conciliação das necessidades de realizações com os escassos recursos existentes.

Os objetivos da Contabilidade de Custos serão fixados de acordo com as demandas apresentadas pelos diversos níveis de gestão (LEONE, 2009). O autor ainda reforça a versatilidade do ramo da contabilidade de forma que possa ter plena aplicação a qualquer área de atuação humana, nesse caso, a administração pública:

De acordo com as necessidades gerenciais, apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos vai se organizar em termos de sistema de acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação de custos a seus portadores (componentes organizacionais, atividades e operações, serviços e produtos e outros objetos de custeio), para produzir relatórios que satisfaçam às exigências dos diversos usuários. (LEONE, 2009, p. 8)

Percebe-se a capacidade da Contabilidade de Custos de ser adaptada a todos os ramos de atividade, necessitando para isso de informações acerca da necessidade dos gestores. Conhecida a demanda, trabalha-se em sistemas que permitirão a produção das informações nos formatos adequados e em tempo oportuno.

Para Machado (2002, p. 5) o desafio para a construção de um sistema de custos começa a ser enfrentado. Segundo o autor, “em 1999, ALONSO visualizou o sistema de custos como um dos principais indicadores de desempenho”. O autor ainda complementa que “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados” (MACHADO, 2002, apud ALONSO, 1999, p. 45).

Observa-se grande diversidade de pontos de vista acerca da aplicação da contabilidade de custos na administração pública, onde autores expõem divergências acerca do melhor modelo conceitual a ser utilizado, mas uma constatação é unânime: o uso de solução de apuração de custos é essencial para o aperfeiçoamento de todas as etapas do ciclo do gasto público. Machado (2002, p.9) aborda aspectos sobre as divergências conceituais:

- a) no tocante aos objetivos - custo para otimização de resultados, custo para melhoria de processos, para análise de alternativas;
- b) quanto ao método de custeio, enquanto alguns autores preferem o ABC – Custeio Baseado em Atividades, outros defendem o custeio direto;
- c) quanto à obtenção dos dados – coleta nas unidades organizacionais, utilização dos dados do SIAFI/SIAFEM2;
- d) quanto à estrutura das contas, um defende a padronização e outro a liberdade total das unidades organizacionais;
- e) quanto à integração a outros sistemas, um defende o orçamento público como ponto de partida do sistema de custos; outro constata que a contabilidade orçamentária não fornece os dados necessários ao sistema de custos.

2.3.1.1 Sistemas Corporativos do Governo Federal

Considerando a inter-relação existente entre o SIC e os sistemas corporativos do Governo Federal, estando estes inseridos dentro do contexto de planejamento, orçamento, contabilidade e administração, e a citação das finalidades deste no transcorrer deste trabalho, faz-se necessário que se insira sua conceituação, objeto, objetivos e relação com os demais sistemas.

Esses sistemas, conhecidos como estruturantes, são essenciais para a *accountability* e governança no âmbito da administração pública, possibilitando a realização dos registros

dos atos e fatos de gestão, bem como produzindo relatórios que alimentam os sites de transparência pública. Em seguida, serão abordados os principais sistemas em uso pelo governo federal e que são de interesse para o objeto deste estudo.

2.3.1.1.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Segundo Castro e Garcia (2008) assim como a contabilidade no Brasil foi marcada pela edição do Código de Contabilidade Pública da União, instituído pelo Decreto Legislativo nº 4.436, de 28/01/1922, e pela Lei nº 4.320/64, a mudança de foco da Contabilidade Pública para uma visão de resultado e a instituição da base das informações oficiais do governo, foi resultado de uma mudança de paradigma ocorrida com a implantação do Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI) em 1º/01/1987.

Os métodos de contabilização empregados pelo governo federal até o ano de 1986 eram inadequados, considerando-se o tamanho de país e diversidade de instituições que compõem o sistema público. Segundo informações constantes da página do Tesouro Nacional na internet “até o exercício de 1986, o Governo Federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a adequada gestão dos recursos públicos e a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987”, tais como:

- a) Emprego de métodos rudimentares e inadequados de trabalho, onde, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais;
- b) Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública e utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais;
- c) Defasagem na escrituração contábil de pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;
- d) Inconsistência dos dados utilizados em razão da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- e) Despreparo técnico de parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira e ainda concebia a contabilidade como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos;
- f) Inexistência de mecanismos eficientes que pudessem evitar o desvio de recursos públicos e permitissem a atribuição de responsabilidades aos maus gestores;
- g) Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias, no âmbito do Governo

Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta bancária para Pessoal, conta bancária para Material de Consumo, etc. (BRASIL, 2013a)

Para Castro e Garcia (2008) era necessária uma instituição para dar suporte à reformulação dos pressupostos relativos às finanças públicas que zelaria pela transparência, pelo controle dos gastos públicos e pelo equilíbrio da economia. A solução desses problemas era um grande desafio à época para o Governo Federal. Para atingir esse fim, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, em 10 de março de 1986, para auxiliar o Ministério da Fazenda na execução de um orçamento unificado e na gestão de um caixa único a partir do exercício seguinte.

Inicialmente a STN abarcou uma série de responsabilidades inerentes ao um órgão recém-criado. Segundo Castro e Garcia (2008) “a STN ficou responsável pela administração da carreira de Finanças e Controle, pelo desenvolvimento e manutenção do SIAFI e pelo suporte técnico ao Ministério da Fazenda, tanto em termos de execução orçamento, quanto dos impactos dessa execução nas finanças e na economia”.

A STN, por sua vez, identificou a necessidade de informações que permitissem aos gestores agilizar o processo decisório, tendo sido essas informações qualificadas, à época, de gerenciais. Dessa forma, optou-se pelo desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado, que integrasse os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e que pudesse fornecer informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração. (BRASIL, 2013a)

O Decreto nº 347, de 21/11/1991, institucionalizou o SIAFI como o sistema oficial de dados e informações do Governo Federal. Esse sistema foi concebido pela STN em menos de um ano, em parceria com o SERPRO. Em janeiro de 1987, o Governo Federal já contava com uma ferramenta moderna que possibilitava o acompanhamento e controle dos gastos públicos.

Segundo a página da STN na internet (BRASIL, 2013a), com o SIAFI, os problemas de administração dos recursos públicos ficaram solucionados. Atualmente o Governo Federal tem um sistema seguro, baseada em princípios e instrumentos de controle, com regras rígidas de acesso, com toda uma metodologia que permite auditoria no sentido de se identificar quem efetuou o registro de dados, bem como de usuários que tenham efetuado consulta aos mesmos. Isso permite a gestão da Conta Única, “de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou.

Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União”.

O SIAFI possui mecanismo que permite identificar quem efetua qualquer acesso à base de dados, mantendo registrados o número do CPF do operador, a hora e data de acesso, a UG a que pertence o usuário, o número do terminal utilizado e as informações consultadas. (CASTRO e GARCIA, 2008, p. 134).

Todas as informações de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal são extraídas do SIAFI, pois esse sistema tem a capacidade de armazenar e processar todos os atos e fatos de gestão dos agentes públicos. O SIAFI possui todo o banco de dados dos gastos do Governo Federal, referentes às informações listadas, dessa forma, é o principal fornecedor de *inputs* para o SIC.

2.3.1.1.2 SIAFI Gerencial

Apesar das qualidades do SIAFI, os usuários apresentam reclamações quanto à fraca interatividade do sistema, uma vez que a tecnologia e a codificação são praticamente imutáveis desde sua criação, possibilitando a produção somente de relatórios padronizados. Na visão de Castro e Garcia (2008, p.135) “desde a sua criação o SIAFI foi programado para ser um sistema gerencial, pois a razão primeira de sua implantação era a falta de informações gerenciais para os níveis estratégicos do Governo Federal”.

Recentemente, a STN iniciou o processo de modernização do SIAFI. Foi disponibilizado a partir do exercício de 2013 o subsistema de Contas a Pagar e a Receber – CPR. A Figura 3 exemplifica uma das telas deste novo subsistema desenvolvido com tecnologia avançada, ou seja, esse módulo foi arquitetado em ambiente web, sendo mais amigável ao usuário moderno.

Estamos implantando uma primeira etapa de modernização do SIAFI. As equipes da Secretaria do Tesouro Nacional/MF e do SERPRO estão mobilizadas para a atualização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, tornando-o mais flexível e aderente às novas tecnologias. O Novo CPR surge como a nova ferramenta de liquidação e pagamento do Governo Federal. A grande maioria dos conceitos permanecerão inalterados. Conceitos do documento folha foram absorvidos pelo Novo CPR. Vamos passar a trabalhar utilizando “abas” para identificar os grandes conjuntos de procedimentos a serem efetuados. Os campos a serem preenchidos pertencerão a “*grids*”, sendo necessárias confirmações para cada “*grid*” preenchida. Possibilidades de consulta de saldo de contas e de seleção foram implementadas. O Novo SIAFI nos ajudará a gerar uma informação mais completa e tempestiva. (BRASIL, 2013b).



Figura 4 - Tela do Novo Subsistema de Contas a Pagar e Receber em Ambiente Web
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Porém, permanecia a demanda por relatórios gerenciais que possam ser adaptados de acordo com as necessidades do usuário. Essa necessidade impeliu a STN e o SERPRO a desenvolverem o SIAFI Gerencial.

Segundo Castro e Garcia (2008, p.135) “a aplicação do módulo gerencial oferece um diálogo com característica “Windows”, com recursos gráficos, cujos dados podem ser parametrizados”. Essa parametrização, por meio de uma busca de informações e cruzamentos de dados do SIAFI, permite ao usuário produzir o relatório que atenda aos anseios necessários no dia a dia da administração pública.

Apesar de não ser um sistema *on line*, pois as informações são referentes ao dia útil anterior encerrado, e ter uma velocidade de acesso reduzida, devido ao grande volume de dados armazenados, ao se exportar as informações de uma consulta para qualquer tipo de planilha eletrônica, pode-se produzir informações úteis para análises e tomada de decisão.

A grande vantagem do sistema reside na possibilidade de extrair várias informações contábeis do SIAFI ao mesmo tempo e editá-las em planilha. Levantamentos que duravam dias para serem realizados, podem ser concluídos em minutos, conforme Tabela 3, a seguir

mostrada. A complexidade de informações que são extraídas dos bancos de dados é sintetizada em uma planilha, facilitando a edição, compilação, apresentação e análise dos demonstrativos.



SIAFI
 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
 Exercício: 2013
 Base: 09-OUT-2013
 Moeda: REAL (Em unidade monetária)

Item de Informação

Mês de Referência: DEZEMBRO
 Tipo de Valor: Saldo Atual
 Órgão da UO: 30000 MINISTERIO DA JUSTICA
 Unidade Orçamentária: 30101 MINISTERIO DA JUSTICA
 Função: 06 SEGURANCA PUBLICA
 Subfunção: 181 POLICIAAMENTO
 Programa: 2070 SEGURANCA PUBLICA COM CIDADANIA
 Projeto Atividade / Subprojeto Subatividade: 88550001 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA NACIONAL
 Plano Orçamentário: 3010106181207088550002 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA
 PTRES: 063843
 Plano Interno: 3000FO-FO2 FORTALECIMENTO DAS INSTITUICOES DE SEGURANCA
 Fonte de Recurso Detalhada: 0100000000 RECURSOS ORDINARIOS

UG	Executora	Natureza da D	Item de Informação					
			Provisões Recebidas	Destques Recebidos	Movimento de Crédito Provisões Concedidas	Crédito Disponível	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas
200334		339030	7.061.000,00				7.061.000,00	6.130.363,85
		339039	981.827,76				981.827,76	294.613,51
200336		339030		7.061.000,00	7.061.000,00			
		339039		982.000,00	981.827,76	172,24		
			8.042.827,76	8.043.000,00	8.042.827,76	172,24	8.042.827,76	6.424.977,36

Tabela 3 – Consulta do SIAFI Gerencial de Execução Orçamentária e Financeira.
 Fonte: SIAFI Gerencial

2.3.1.1.3 Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

O Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) teve origem em 2009 por meio de desenvolvimento conjunto pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) e o Departamento de Coordenação e Controle de Empresas Estatais (DEST), órgãos integrantes da estrutura do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

O SIOP é o resultado da iniciativa de integração dos sistemas e processos de Planejamento e Orçamento Federais, otimizando procedimentos, reduzindo custos, integrando e oferecendo informações para o gestor público e para os cidadãos. Sua implementação foi gradual, substituindo os módulos do SIDOR, SIGPlan e SIEST. (BRASIL, 2013e)

Os principais objetivos do sistema visam contribuir para a melhoria do processo de elaboração do orçamento, além de proporcionar a utilização de instrumentos tecnológicos mais modernos e garantir a participação mais ativa de todas as unidades do Sistema de Planejamento e Orçamento da União. Suas características são: confiabilidade nos dados; simplicidade na utilização; integração e transparência. Possibilita, ainda, visões diferenciadas da informação para níveis estratégico, tático e operacional. (BRASIL, 2013e).

Por meio da Figura 4 pode-se observar que o SIOP veio substituir o SIDOR e SIGPlan. Não só as atividades de planejamento e orçamento serão geridas no âmbito da ferramenta, mas todas as informações de execução física das metas dos projetos e atividades governamentais. Considerando que essas metas são parâmetros utilizados pelo SIC para cálculo dos custos dos programas de governo, esse sistema passa a ter importância crucial a partir do exercício de 2012.

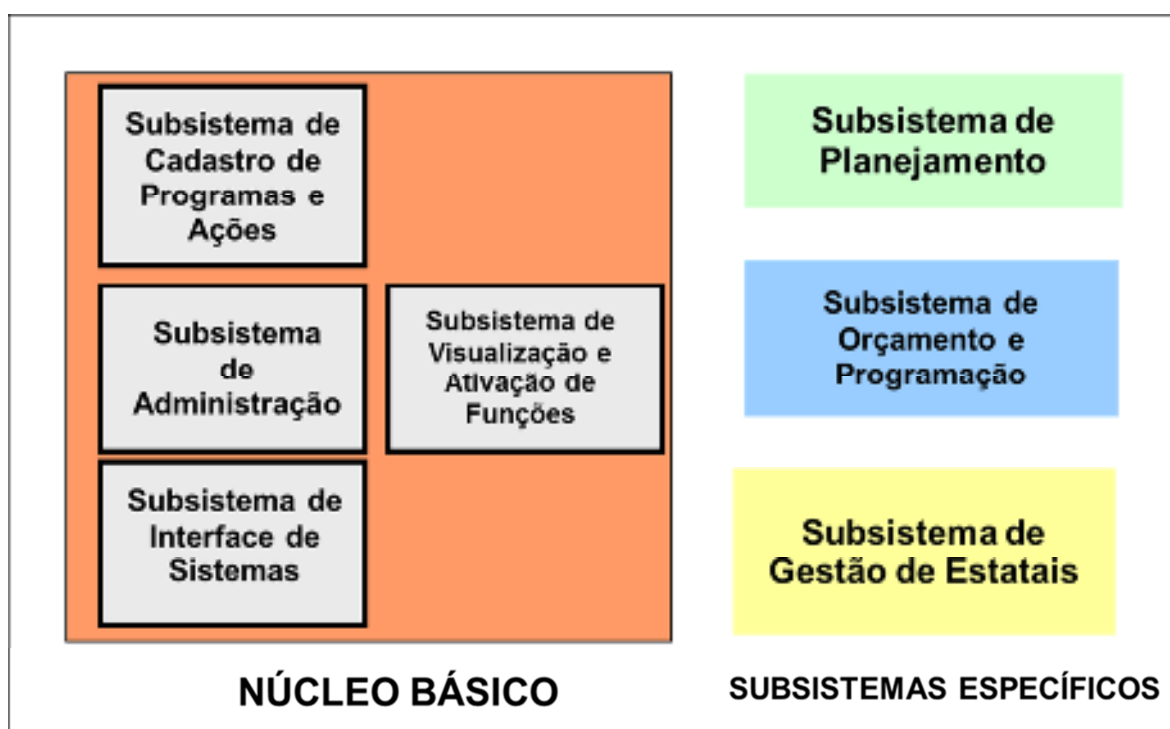


Figura 5: Visão Geral do SIOP
Fonte: Ministério do Planejamento.

2.3.1.1.4 Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento

O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPlan é um sistema estruturante que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual (PPA) permitindo a gestão dos programas de duração continuada das diversas unidades orçamentárias do Governo Federal. De acordo com o Manual de Operação do SIGPlan (BRASIL, 2013c), esse sistema foi concebido para apoiar a execução dos programas, refletindo as características do modelo de gerenciamento: a orientação por resultados, a desburocratização, o uso compartilhado de informações, o enfoque prospectivo e a transparência para sociedade.

O motivo de se apresentar um sistema em descontinuidade para o contexto deste estudo se justifica, pois qualquer informação extraída do SIC anteriormente ao exercício de 2012, terão sido produzidas, necessariamente, com dados constantes da base do SIGPlan.

O SIGPlan foi o principal sistema do ambiente de informação do Governo Federal, tendo servido como instrumento efetivo de apoio a processos decisórios correlatos ao planejamento e acompanhamento de políticas públicas. Sua descontinuidade aconteceu a partir do exercício de 2012 quando ocorreu a migração das informações de controle das metas físicas para o SIOP.

Essa migração aconteceu em virtude da necessidade de modernização do sistema de acompanhamento físico da execução orçamentária e, principalmente, visando unificar os dados orçamentários e de execução física dos programas de governo em uma única plataforma. Sob o aspecto histórico, não ocorreu perda de informações, uma vez que a solução anterior permanece ativa para consultas.

De acordo com o manual do SIGPlan essa ferramenta serviria de apoio aos gerentes e demais atores envolvidos na gestão dos programas do PPA, fornecendo os meios necessários para articular, acompanhar e controlar a execução de suas ações, por meio do monitoramento da evolução física e financeira. Porém, relata-se que demandava excesso de tempo dos responsáveis por sua alimentação de informações sem utilidade e, por vezes, sem significado para a gestão pública. A CGU utilizava-se desse sistema para montar questionamentos de auditoria acerca da execução física e financeira das ações orçamentárias.

Segundo Araújo (2011, p.27) “a base de dados do SIGPlan contém informações sobre a execução das ações, seu gerenciamento e monitoramento, além de informações orçamentárias e financeiras sobre cada programa”. Complementa ainda o autor que essa base é assim composta: “dados de programas e ações da base de dados do PPA; dados gerenciais fornecidos pelos gerentes de programas; dados físicos, situação atual e restrições e providências, fornecidos pelos coordenadores de ação; dados do SIDOR; dados do SIAFI; e dados do Sistema de Informações das Estatais (SIEST)”.

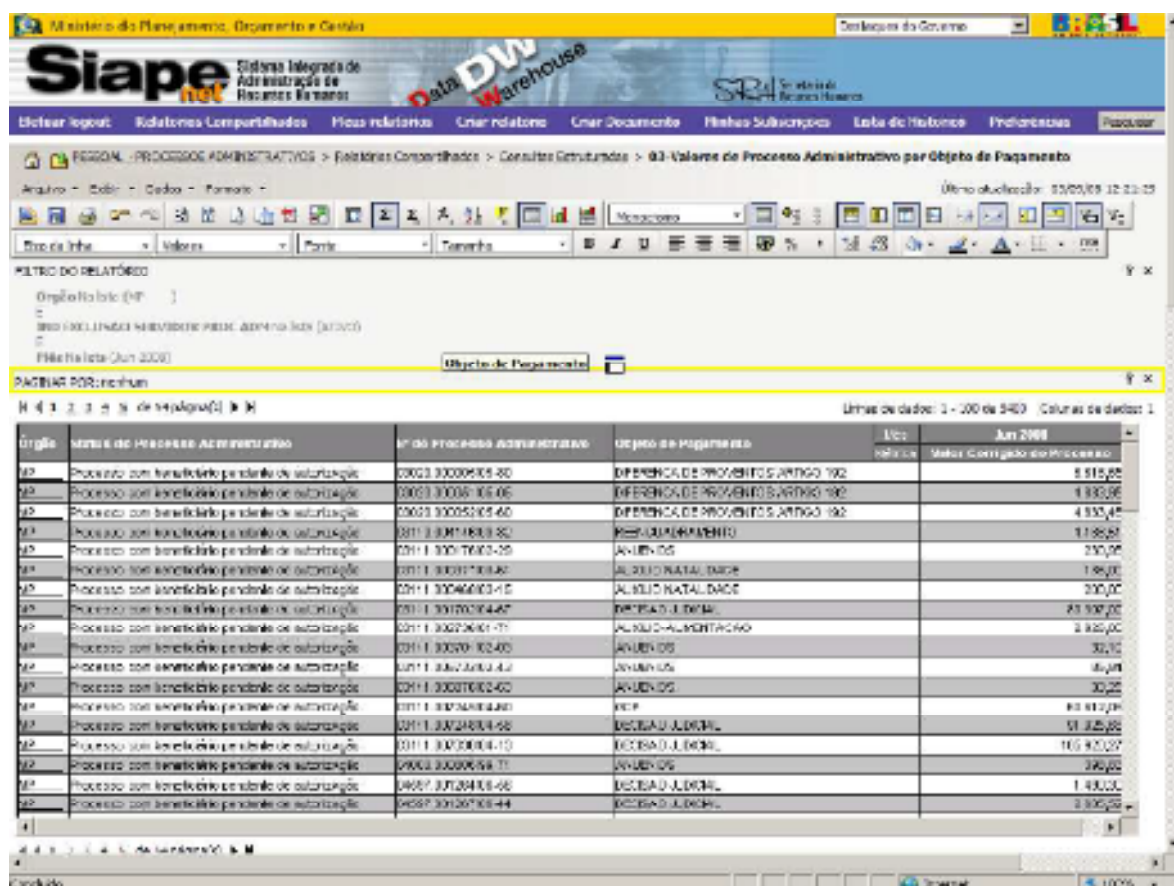
Um dos motivos que conduziram a descontinuidade do SIGPlan está intrinsecamente relacionado à sua baixa capacidade de ser efetivamente uma ferramenta de gestão de programas e ações orçamentárias, cujo viés o SIOP se propõe alterar. Os programas governamentais possuem amplitudes, contextos, propostas, produtos e metas complexos, sendo isso processado de forma homogênea pelo sistema. Nesse contexto os programas eram detalhados em ações, que são detalhadas em atividades, que podem ser detalhadas em planos de operacionalização. Os recursos financeiros investidos em um programa podem estar alocados em diversas atividades de apoio que não geram produtos mensuráveis, não resultando necessariamente em uma correlação direta entre unidade de gasto e unidade do produto. Tudo isso pode gerar informações distorcidas de custo, devendo ser tratadas com muito cuidado ao se analisar tais resultados.

2.3.1.1.5 Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE - é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje o SIAPE é um dos principais sistemas estruturadores do governo, sendo um dos pilares do SIC. Holanda et al (2010, p.56) cita que o projeto básico do SIC e a versão inicial estavam focados no SIAFI e SIAPE e complementa: “esses sistemas não foram alterados para a inclusão de dados, permanecendo com o nível de detalhamento restrito à menor unidade fornecida pelo SIAPE”.

Essa ferramenta é a base para a integração sistêmica dos órgãos pertencentes ao Sistema de Pessoal Civil da Administração Pública Federal, sendo responsável pelo envio das informações referentes ao pagamento de seus servidores às Unidades Pagadoras desses órgãos. Também garante a disponibilidade desses dados na página SIAPEnet, bem como o

A Figura 5 tem por objetivo mostrar a complexidade do SIAPE, que agrega as informações físicas e financeiras dos servidores públicos. Por meio dessa solução, vários relatórios podem ser gerados, porém somente servidores devidamente cadastrados podem operar o sistema.



Fonte: Manual do Usuário do SIAPE - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2.3.2 Custos como Ferramenta de Gestão

Paula (2005) ressalta a necessidade de transformar a cultura burocrática do Estado em cultura gerencial, a fim de oferecer um serviço público de melhor qualidade e de menor custo ao cidadão-cliente.

Para Holanda et al (2010, p. 116) o SIC pode alterar a cultura gerencial brasileira, alterando o foco da contabilidade orçamentária para conceitos de efetividade e qualidade do gasto.

Mas, o mais importante, como menciona antes o prof. Lino Martins, é que o sucesso do sistema pode ajudar a mudar o foco da gestão, ainda predominantemente influenciada entre nós pela visão orçamentária, em prol de uma atenção maior para custos e para a questão da eficiência no gasto; pode contribuir para a superação de uma atitude rotineira, talvez até defensiva — caracterizada pelo hábito de a cada exercício gastar sem eficácia, para não deixar os famosos “restos a pagar” e, assim, correr o risco de, no orçamento seguinte, se ver penalizado com cortes —, em prol da busca constante pela eficiência: conhecer e controlar os custos, gastar menos e fazer mais.

Nesse contexto ganha força a adoção da contabilidade de competência em substituição ao regime de caixa. Essa alteração metodológica é essencial para se implementar uma sistemática de apuração de custos que demonstre o resultado gerado de um gasto e se isso poderia ser feito de forma menos impactante para o contribuinte sob o aspecto financeiro. A contabilidade orçamentária tradicional não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores. (REZENDE et al, 2010)

Holanda et al (2010, p.111), evidencia o SIC como solução para a promoção do que caracteriza como dimensão essencial do sistema:

É a chamada dimensão essencial da prestação de contas do setor público — caracterizada na literatura política através do uso da expressão inglesa *accountability* — que poderá ser exponencialmente aprimorada e servida, também, pela efetivação do sistema. Mas, para isso, será preciso aperfeiçoar a máquina e envolver os diversos atores do jogo, de modo construtivo e eficaz.

A experiência internacional tem demonstrado que a contabilidade por competência é a melhor forma de se externar o resultado da gestão dos recursos públicos, auxiliando na promoção da *accountability* e no ajuste das contas públicas. Rezende et al (2010) cita que Austrália, a Nova Zelândia e Reino Unido foram “os pioneiros” que adotaram o regime de

competência no bojo de reformas abrangentes em todo o processo orçamentário, sendo seguidos por diversos outros.

Nesse contexto, a *accountability* indica uma estreita relação de controle entre representante e representado, forçando quem detém poder de Estado a prestar contas e assumir responsabilidade perante os cidadãos clientes. O representado tem o direito de exigir transparência, ou seja, informações claras e facilmente acessíveis, e prestação de contas dos atos de representante, podendo, inclusive impor sanções. Sacramento (2005, p. 23) difunde que:

[...] a *accountability* é uma das características do sistema político que nos regimes democráticos se impõe ao administrador público. Portanto, a *accountability* não só diz respeito à imposição, pelo sistema, em caráter continuado, de visibilidade e transparência nos atos do governo como também à responsabilização dos governantes, inclusive com a possibilidade de sanções, pelos governados.

A transparência por si só não é o suficiente. A sensação de impunidade no país é grande, gerando descrédito da classe governante junto à população. A justiça tem de ser uma aliada do cidadão na imposição de limites aos gestores públicos. Sanções judiciais aliadas ao poder do voto podem conduzir a melhores práticas de gestão.

A confiança na tomada de decisão e na gestão das entidades públicas oferecida aos *stakeholders* é fundamental e pode ser alcançada por meio da transparência de sua administração.

Os administradores públicos, contudo, com demandas complexas e expectativas cada vez mais crescentes de cidadãos conscientes, devem operar com base na ética e na transparência de suas ações, a fim de que a legitimidade e credibilidade dessas não sejam questionadas. A necessidade de administrações socialmente responsáveis se aplica às organizações privadas e públicas que, a partir da década de 1980, de acordo com Dhal (2001), Mello (2006) e Tenório (2007) assumem novas formas institucionais na Reforma do Estado e possibilita a construção do denominado Novo Gerencialismo Público.

Durante a década de 1990, em países como Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, Japão, Nova Zelândia, Reino Unido e outros, surgiram muitos debates sobre a importância da governança corporativa no setor público. A implementação efetiva de uma governança possibilita integração holística da gestão estratégica da organização, viabilizando o

estabelecimento de padrões de desempenho de *output* e *outcome* necessários para atingir as suas metas e objetivos.

Neste ambiente, onde a governança se faz essencial para o alcance dos objetivos e metas organizacionais, a informação de custos torna-se indispensável como ferramenta de gestão, uma vez que contribui diretamente para a tomada de decisão, conduzindo o gestor às soluções de menor custo e maior benefício social e institucional. Rezende et al (2010) assim resume: “o sistema de custos seria mais um componente de um conjunto de informações necessárias para a qualidade da gestão pública”, complementando:

Da forma como é apresentada, depreende-se que a proposta de construção do sistema de custos passa a ser uma ferramenta importante para avançar na linha das reformas da gestão pública que vêm sendo adotadas ultimamente em várias partes do mundo. Nessa perspectiva, as decisões sobre o uso dos recursos públicos teriam por referência a relação entre os resultados obtidos na gestão desses recursos e os custos incorridos na sua obtenção. Com base nessa informação, contribuintes e cidadãos disporiam do conhecimento necessário para cobrar dos políticos, governantes e gestores públicos um compromisso firme com a geração de melhores resultados, a menores custos, e responsabilizá-los pela ocorrência de desperdícios. Mais valor pelo seu dinheiro é o lema que impulsiona essas reformas.

O uso do SIC como ferramenta de gestão pode mudar a cultura gerencial brasileira, produzindo um círculo virtuoso do orçamento, conforme Quadro 3.



Fonte: Apresentação de Paulo Henrique Feijó no Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Quadro 3: Círculo Virtuoso do Orçamento.

2.4 CUSTOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Com a reforma administrativa de 1967, fundamentada pela publicação do Decreto-Lei nº 200/67, o orçamento foi considerado numa perspectiva de ações do governo incluídas nos programas setoriais. O governo se propôs a acompanhar os resultados de seus atos e

programas por meio do auxílio da Contabilidade de Custos, com foco na avaliação dos resultados alcançados (BRASIL, 1967).

Segundo Machado (2002) esta não foi uma inovação ao tratar de sistemas de custos no setor público. A Lei nº 4.320, de 17/03/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, trata da apuração de custos. O artigo 85 deste normativo reza que os serviços de contabilidade deverão ser organizados de forma a permitirem o levantamento de custos dos serviços industriais, entre outras atribuições (BRASIL, 1964). Cita o autor que “é interessante observar que a exigência de apuração de custos refere-se apenas aos serviços industriais” (MACHADO, 2002, p.3).

Esse viés industrial não impediu que alguns órgãos implementassem sistemas de custos dos serviços prestados: “embora o sistema de custos não tenha se disseminado, alguns ministérios adotaram a apuração do custo dos serviços públicos, como foi o caso dos ministérios da Aeronáutica e da Educação, bem como do Banco Central” (HOLANDA et al, 2010, p.42).

O Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências, inova no sentido de abandonar a visão dos custos industriais e exige que se apurem os custos das ações governamentais:

Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

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

(...)

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. (BRASIL, 1986).

Mantendo-se a análise dentro da linha temporal dos atos normativos, tem-se a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa lei vai ao encontro dos anseios da sociedade por melhor planejamento e

transparência nos gastos públicos, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (BRASIL, 2000). Segundo Machado (2002, p. 5) “não se trata mais de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas a LRF requer a construção, implantação e manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial”.

Observa-se que um grande lapso temporal entre a edição do Decreto 93.872/86 até que o legislador voltasse ao tema com a LRF. Porém isso pode ter sido consequência das dificuldades econômicas e culturais que ocorrem nos planos econômico, acadêmico e político. Ainda hoje, persistem preocupações acerca da implantação de ferramenta de tal envergadura, conforme cita Holanda et al (2010, p.87):

Com efeito, é justamente em função dessa diversidade e dessa enorme complexidade, constituída pelo conjunto de áreas de atuação do governo, que o projeto do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal foi, ao longo de todo esse tempo, objeto de grande debate e de estudo, sem que a intenção pudesse se concretizar, e é por isso que ainda hoje, como é natural, há tanta controvérsia com relação à estratégia ideal para sua implementação.

Ainda no campo regulatório, com o objetivo de organizar e disciplinar os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, foi editada, em 06 de fevereiro de 2001, a Lei 10.180. Esse normativo, em seu artigo 15 estabelece que “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”, entre outras atribuições, “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (BRASIL, 2001).

Normatizado o sistema de contabilidade federal, permanecia a dificuldade de se viabilizar a integração das bases de dados, já que os cadastros eram diversos, não se mantendo uma estrutura organizacional padronizada. Visando corrigir essa distorção foi editado o Decreto 6.944, de 21 de agosto de 2009, que dispõe sobre “medidas organizacionais para o aprimoramento da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”. Por meio do artigo 25 fixou-se que sistema governamentais tais como SIAFI, SIASG e SIGPlan deverão utilizar a tabela de órgãos do sistema informatizado de apoio ao SIORG. (BRASIL, 2009a).

Visando regulamentar a Lei 10.180, foi publicado o Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009, dispondo sobre o Sistema de Contabilidade Federal. Esse ato normativo, além de estabelecer que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade evidenciar “os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”, inovou no sentido que deve “manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2009b). (*grifo nosso*).

A máxima Corte de Contas brasileira, por meio da atividade de controle externo prolatou o entendimento acerca do sistema de custos, determinando:

Providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º). (Acórdão TCU nº 1078/2004)

Com o objetivo de subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, em 09 de março de 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Portaria nº 157, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.
 Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
 Art. 3º Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:
 I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e
 II - os órgãos setoriais.
 §1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos – SIC.
 §2º As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.
 Art. 4º A Secretaria do Tesouro Nacional expedirá os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal. (BRASIL, 2011a).

Dando prosseguimento à estruturação do marco regulatório do sistema, foi editada, pela Secretaria do Tesouro Nacional a Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, de forma a descrever as atribuições da estrutura que compõe o SIC (BRASIL, 2011b).

Neste item foram abordados os marcos regulatórios que institucionalizam a obrigatoriedade do uso de informações de custos na legislação brasileira. A Figura 6 sintetiza os atos normativos e os organiza na linha do tempo.

Lei 4.320 de 17/03/1964 A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública

Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967 As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.

Decreto Presidencial nº 93.872 de 23/12/1986 Detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.

Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 Um dos marcos legais mais importantes desse processo, a Lei de Responsabilidade Fiscal define que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Lei nº 10.180 de 06/02/2001 Esta lei concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.

Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União Determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.

Decreto Presidencial nº 6.944/2009 Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o SIAFI, SIAPE e SIGPlan.

Decreto Presidencial nº 6.976 de 07/10/2009 dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, estabelecendo que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, e inovou no sentido que deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

2011 Foi implementado o Sistema de Custos do Governo Federal com definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pelas portarias 157 e 716 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Fonte: Adaptada de BRASIL. Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2012. Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 7: Linha do Tempo do Marco Regulatório da Obrigatoriedade do Uso de Informações de Custos.

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

Este item tem por finalidade propiciar a apresentação do SIC, discorrendo sobre sua história e sobre a metodologia adotada para apuração de custos. Para gerar informações úteis para os gestores federais, essa ferramenta utiliza dados produzidos e armazenados nos sistemas estruturantes do governo. Nesse sentido “o SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público”. (MONTEIRO et al, 2010, p.2)

Segundo Holanda et al (2010, p.60), o SIC destina-se ao atendimento das demandas dos seguintes usuários:

- subsecretarias de planejamento, orçamento e administração (SPOAs) dos ministérios e demais órgãos setoriais (usuários do sistema SIAFI);
- gestores de programas (usuários do sistema SIGPlan);
- altas autoridades;
- órgãos centrais (SPI, SOF e STN);
- órgãos de controle (CGU e TCU);
- sociedade em geral.

Complementa o autor que a implantação do SIC poderá alterar os critérios de avaliação dos custos dos serviços, produtos e atividades colocados à disposição da população, colaborando para a promoção da transparência, para a melhoria da gestão e para a mudança da mentalidade gerencial dos recursos públicos. (HOLANDA et al, 2010, p.86)

2.5.1 História do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

Do tratado no item sobre custos no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se extrair muitas informações acerca da história do SIC. Porém, com o objetivo de agregar a visão do órgão central do sistema, é salutar que se adicione informações mais detalhadas sobre este. A base teórica e conceitual do sistema decorre de um apanhado de autores que, mesmo antes da decisão governamental de implantar a ferramenta, efetuaram estudos atinentes ao assunto, sendo assim sintetizado:

O processo de concepção, desenvolvimento e implantação do SIC estão sustentados em bases teóricas e conceituais, na abordagem sistêmica, na flexibilidade adaptativa, no gradualismo e na concomitância. No que tange às

diretrizes teóricas conceituais, a principal referência é o trabalho de Nelson Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental”. Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, valeu-se da abordagem oriunda da tese de Victor 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”. Os trabalhos foram defendidos na 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 ora replicados, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010). (MONTEIRO et al, 2010, p.2)

Em meados de 2005, foi instituída uma Comissão Interministerial, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal” (BRASIL, 2012b). Por meio do relatório final, a comissão assim relatou:

A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, dada a dimensão cultural do problema. Nesse sentido, a Política de Custos deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito. (HOLANDA et al., 2010, p.49)

Tal comissão foi uma resposta organizacional ao Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, que determinou que fosse adotada a seguinte medida:

Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004. (BRASIL, 2012c).

Prosseguiu-se com a instituição, em 2008, da Câmara Técnica de Qualidade do Gasto, no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Nesse mesmo exercício, foi realizada a oficina de trabalho sobre o SIC, onde foi discutido o modelo conceitual e estratégia de implementação, restando a STN a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados dos diversos sistemas estruturantes do governo federal (BRASIL, 2012b).

Em 2009, a STN juntou-se ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e SERPRO no intuito de configurar o SIC. Foi necessário incorporar ao processo de trabalho os responsáveis pelos sistemas estruturantes do Governo Federal, tais como: SIDOR, SIOP, SIGPLAN e SIAPE.

No início de 2009, sintetizando as discussões anteriores, Victor Holanda propôs o modelo de implantação em 13 componentes, modelo este que, pela sua

conformação esquemática, foi apelidado pelo secretário do Tesouro Nacional de “rodoviária”. Em seguida formou-se então o grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, com o intuito de produzir a versão inicial do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). (HOLANDA et al, 2010, p.50)

Visando ampliar as discussões sobre o sistema, foram realizados vários seminários técnicos conceituais com o envolvimento da comunidade acadêmica. “Nestes eventos, foi possível mapear junto ao público-alvo os potenciais impactos e usos da informação de custos nas rotinas administrativas e na tomada de decisões” (BRASIL, 2012b).

O grupo responsável pelo desenvolvimento do SIC buscou conhecer outras soluções em uso, cita-se: “os sistemas de custos do Inmetro, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro” (BRASIL, 2012b).

Segundo informações constantes da página da STN na internet, tem-se:

Quanto à estrutura do sistema, foram realizados estudos preliminares pelo Serpro acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes, com vistas à construção do armazém de informações (*datawarehouse*) do Sistema de Informação de Custos e estudos acerca da metodologia de ajuste contábil, pela Coordenação-Geral de Contabilidade da União, da Secretaria do Tesouro Nacional. (BRASIL, 2012b).

Após a homologação do sistema em 2010, foi editada pela STN a Portaria nº 157 que criou o Sistema de Informações Custos do Governo Federal, estando sob a Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União (BRASIL, 2011a).

Holanda et al (2010, p.55) cita que o processo de concepção, desenvolvimento e implantação do SIC vem sendo sustentado em adequadas bases teóricas conceituais, na abordagem sistêmica, na flexibilidade adaptativa, no gradualismo e na concomitância. Complementa, ainda, que as diretrizes teóricas conceituais e a metodologia de desenvolvimento e implantação do sistema estão sustentadas em trabalhos acadêmicos realizados, principalmente, por Machado (2002) e Holanda (2002).

A análise histórica gera uma interrogação acerca da implantação do SIC, uma vez o governo levou mais de quarenta e seis anos desde a edição da Lei 4320/64 para homologar o sistema. Porém, a conjuntura administrativa e política podem conduzir a pistas que impediram a implantação. Após isso, considerando a melhora dos fundamentos

macroeconômicos, foram adotadas medidas que viabilizaram a ferramenta, conforme Figura 7.

2005 A Comissão Interministerial propõe que a STN passe a “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”.

2008 É formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento Orçamento e Gestão.

2010 O Sistema de Custos do Governo Federal foi homologado pelos diversos órgãos do Governo.

Fonte: Adaptada de BRASIL. Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2012. Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 8: Síntese Histórica do SIC.

2.5.2 Metodologia de Apuração de Custos

Visando entender como os dados de custos são apurados pelo SIC, é necessário compreender a concepção do sistema, como é realizado o tratamento dos dados produzidos no âmbito dos sistemas corporativos do governo federal e os ajustes necessários para se determinar as informações desejadas.

Um sistema de custeamento deve primar pela alocação e mensuração dos custos aos produtos de forma precisa, minimizando as distorções e os erros dos preços dos produtos e serviços. Na estrutura básica de um sistema de custeamento, são reconhecidos os seguintes elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e método de custeio.

2.5.2.1 Sistemas de Acumulação de Custos

Segundo Leone (2009, p.172) “os sistemas de acumulação de custos destinam-se à coleta dos dados de custos, direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma que possam contribuir para o desenvolvimento e informações que se destinam ao atendimento de alguma atividade gerencial diferente ou especial”. No

entendimento de Machado (2002, p.137) “o sistema de acumulação de custos está fortemente associado à forma de produzir e aos sistemas de controle da produção”.

Na visão de Leone (1997, p. 184) os sistemas de custeamento têm várias finalidades além da principal que é indicar o custo do objeto que se está avaliando. Para Souza e Clemente (2007, p.56) os métodos de custeio “foram concebido em determinado contexto, segundo certo paradigma, para atender a propósitos específicos”. O sistema de acumulação de custos corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio. Assim, antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a instituição deve escolher o sistema de acumulação de custos que melhor atenda às demandas.

Existem dois sistemas básicos de produção - o sistema de produção por encomenda e o sistema de produção contínua. Para Guerreiro (1984) todo sistema de custos, quanto à forma de acumulação de custos, classifica-se por ordem ou por processo. Já Leone (2009) apresenta a classificação por ordem de produção, por processo e por responsabilidade. Machado (2002) coloca que as possibilidades de programação da produção sintetizam-se em dois modelos básicos: por processo e por ordem.

Nota-se que a literatura adota, basicamente, o Sistema de Produção por Encomenda, com acumulação por ordem de produção, que se caracteriza pela fabricação descontínua de produtos não padronizados e o Sistema de Produção Contínua, com acumulação por processo, que se caracteriza pela fabricação em série de produtos padronizados.

Alinhando os sistemas produtivos e de acumulação de custos com a forma de se produzir bens e serviços na administração pública, pode se associar tais conceitos com o de ação orçamentária e suas subdivisões. Sendo a ação orçamentária a “operação da qual resultam produtos (bens e serviços) que contribuam para atingir o objetivo de um programa” (MTO 2013, p.36).

No tocante às subdivisões da ação orçamentária, nos debruçaremos sobre o conceito de projeto e atividade, assim definidos (MTO 2013, p.37):

Projeto – instrumento de programação orçamentária utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão e aperfeiçoamento da ação de governo.

Atividade – instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de governo.

Sistema de acumulação de custos por ordem de produção é aquele em que cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção. Podem ser referentes a um determinado produto ou lote de produtos, a exemplo da construção de uma ponte ou rodovia, daí sua estreita relação com o conceito de projeto utilizado na administração pública.

Machado e Holanda (2010, p.810) reforçam que a atuação da administração pública em ampliar a oferta de bens no intuito de prestar serviços deve ter os custos acumulados por ordens de produção:

o setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Esse tipo de atuação se caracteriza como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por “ordem de serviço”. Os custos relativos a essa obra devem ser acumulados nessa ordem até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso. Ressalte-se que o término do período contábil não encerra a ordem; os custos relativos à ordem em andamento devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado.

O sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda aplica-se à entidade cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, sob encomenda específica. Necessitam de ordens de produção emitidas para o início da execução das operações e nenhum trabalho poderá ser iniciado sem que seja devidamente precedido pela emissão da correspondente ordem de produção.

Por outro lado, se a entidade produz, em série, bens ou serviços padronizados deverá adotar o sistema de acumulação de custos por processo. Segundo Leone (2009, p.191) “uma das características básicas operacionais que indicam o emprego do sistema de custos por processo é a sua natureza contínua, fabricando produtos semelhantes, em grande quantidade”.

O sistema de acumulação por processo é usado na contabilização dos custos de uma produção em grande escala, onde todos os produtos são fabricados em unidades de produção iguais à outra. Os produtos são movimentados no processo de produção continuamente e todos os procedimentos são predominantemente padronizados.

Nesse sistema de acumulação, a produção, em termos de quantidade, é registrada por determinado período, sendo preparado, ao fim desse período estabelecido, um demonstrativo dos resultados finais. O custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período. Pode-se citar como exemplo uma atividade desenvolvida no âmbito da PF que é a emissão de cadernetas de passaporte. Esse processo é contínuo e espelha todas as características da sistemática ora apresentada.

Na visão de Machado e Holanda (2010, p.809) “serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica, distribuição da justiça, cuidado com a segurança pública e a defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo”.

Neste item foram apresentados os sistemas de acumulação de custos mais utilizados e a vinculação destes com os conceitos da administração pública. Para Machado e Holanda (2010, p.810) “tendo presente à conceituação de projeto e atividade no setor público, pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo”.

2.5.2.2 Sistemas de Custeio

Considerado definido o sistema de acumulação de custos a ser utilizado pela entidade, passa-se à escolha do sistema de custeio a ser adotado. Essa escolha depende do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Para Machado (2002) o sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração, sendo os mais utilizados o custo histórico, custo corrente, custo estimado, custo-padrão. Segundo Guerreiro (1984) o sistema de custeio pode ser pós-determinado, caracterizado pelo custo real ou histórico, e predeterminado, caracterizado pelo custo estimado ou padrão.

Os sistemas de custeio se diferenciam pela natureza dos dados contábeis utilizados. Segundo Machado (2002, p.140) “podemos custear diversos agentes de acumulação de

acordo com diferentes unidades de medida, dependendo da necessidade dos tomadores de decisão”. Assim, são dois os sistemas de custeio: sistema de custeio baseado em dados reais, atuais ou históricos; e sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

Segundo Araújo (2011, p. 38) “o custo real é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores reais dos recursos consumidos e seu custo de produção conhecido somente após a conclusão de todo o processo”. Dessa forma, o sistema de custeio baseado em custos históricos ou atuais pode ser definido como um sistema no qual os custos são registrados tais como ocorrem. Assim, nesse sistema, os custos só são determinados após o término do projeto ou determinado período de uma atividade.

O sistema baseado em custos históricos pode ser usado tanto em um ambiente de acumulação de custos por ordem de produção quanto em um ambiente de acumulação de custos por processo. Leone (2009, p.270) ao pronunciar-se sobre o sistema assim conclui:

Quando se diz que a Contabilidade de Custos emprega os custos históricos, estamos nos referindo aos custos (e às despesas) que podemos identificar com facilidade com os objetos de custeio, no caso presente, os produtos. Esses custos serão os materiais diretos, a mão de obra direta e outros custos decorrente do uso de outros recursos, cujos consumos podem ser, sem dúvida, identificados com os que os usaram.

Já no sistema de custeio predeterminado, os custos são estabelecidos com antecedência sobre as operações de produção. Assim, em um sistema de custeio baseado em custos predeterminados, tanto o material como a mão de obra e os gastos gerais de fabricação são contabilizados com base em preços, usos e volumes previstos. Segundo Araújo (2011, p.38) “os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumo não possuem base metodológica rigorosa e nem tão pouco envolve compromisso de atingi-los”.

Os custos predeterminados são usados quando a gerência está interessada, principalmente, em conhecer quais deveriam ser os seus custos, para depois compará-los com os custos reais. Para Leone (2009, p.271) “o estabelecimento de padrões (para os custos diretos) e a estimação dos custos normais (para os custos indiretos) fornecem à gerência valores previstos que atendem à função de planejamento e, ao mesmo tempo, quando comparados com os valores reais ou históricos, atendem à função de controle”.

Para Martins (1990, p. 267) “a mais eficaz forma de controlar custo é a partir da institucionalização do custo-padrão, que tanto pode ser utilizado com o absorção como com o custo variável (Direto)”.

No tocante à apuração de custo na administração pública, o SIC está pautado no custo histórico e orçado, como delineado por Machado e Holanda (2010, p.810):

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

2.5.2.3 Métodos de Custeio

A terceira etapa na estruturação de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio a ser utilizada. Para Machado (2002) os principais métodos de custeio, são: custeio por absorção, custeio pleno, custeio por atividades, custeio variável e custeio direto. O autor, porém, salienta que essa relação não é unanimidade entre os autores. Araújo (2011) traz como usualmente utilizados o custeio por absorção, o custeio variável (ou direto), o custeio dos custos parciais (ou incompleto), o custeio por custos totais (ou completo) e custeio baseado em atividades (ABC). Já Leone (2009) centra suas explicações no custeio baseado em atividades, no custeio por absorção e no custeio variável. A diferença entre as modalidades de custeio relaciona-se com o grau de variabilidade dos gastos apropriados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Para Araújo (2011, p.39) “o custeio por absorção consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados”. Ou seja, quando, ao se custear os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a estes, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos. Machado (2002, p.141) ressalta que “nesse método, são reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesa, impactando o resultado do período em que incorrerem”.

A atribuição de gastos fixos implica na utilização de rateios. Aí reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Machado (2002, p.142) coloca que “a forma clássica, porém não necessariamente correta, de associar os custos indiretos aos produtos é a utilização de rateio com base no consumo dos custos diretos mais significativos, como mão de obra direta e horas de máquinas”. Por mais objetivos que sejam os critérios de rateio, apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta as decisões do gestor.

Como opção à modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e as distorções deles decorrentes. Para Leone (2009, p. 308) “o critério de custeio variável fundamenta-se na ideia que os custos as despesas que devem ser inventariáveis serão apenas aqueles diretamente identificáveis com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade”.

Porém, o método de custeio variável possui vantagens e limitações. A maior vantagem é a possibilidade de apurar a Margem de Contribuição. Esta é interpretada como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. A grande desvantagem está em desprezar os custos fixos. Machado (2002, p.143) assim destaca:

O uso do custeio variável tem sido indicado apenas para relatórios internos, objetivando evidenciar a margem de contribuição por produto, para a tomada de decisão sobre mix de produção e atendimento de pedidos a preços especiais para novos mercados etc.

Há uma extensa discussão a favor e contra o uso do custeio variável, não apenas para relatórios internos, mas também para os externos.

Outros critérios de custeio também se destacam entre os autores, variando em denominação e na forma de tratamento dos custos fixos e variáveis. Porém, este trabalho se prenderá aos mais importantes para o entendimento dos conceitos aplicáveis à apuração de custos na administração pública. O custeio pleno, segundo Machado (2002, p.142), “difere do custeio por absorção, porque trabalha com a ideia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras”.

Após críticas ao custeio por absorção, surge o custeio baseado em atividades (ABC). Esse método é colocado como solução quando há sistemas de produção mais complexos, de forma a otimizar a alocação dos custos indiretos de produção aos seus objetos de custos. Para Machado (2002, p. 143) “a formulação do custeio por atividades possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores”.

Segundo Leone (2009, p.243) “o critério ABC centraliza seus esforços na busca de análise mais ampla e profunda da função industrial (e, em alguns casos, nas demais funções), separando-a em suas diversas atividades, tanto quanto à função-meio e à função-fim”. Neste sentido Araújo (2011, p. 40) complementa: “ao utilizar as atividades ao invés dos departamentos da organização o ABC determina de forma mais eficaz os custos de cada setor e dos produtos/serviços produzidos pela organização, permitindo detalhar com bastante eficácia os processos dos vários departamentos das organizações”.

2.4.2.4 Método de Custeio no Setor público

Autores variados expõem suas convicções acerca do melhor método de custeio para o desenvolvimento de um sistema de informações objetivando criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.

Para Afonso (2000, p. 2) o método de custeio proposto é o ABC, já que esse sistema “se adéqua muito bem ao serviço público”. Já Silva (1996, p. 149) defende a adoção do custeio por absorção “que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com Pessoal, Encargos, Materiais e Serviços e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais”.

Na concepção do SIC foram estabelecidas algumas premissas. No tocante ao método de custeio, optou-se por desprezar os custos indiretos. Sobre essa temática (MONTEIRO et al, 2010, p.10) e Machado (2002) colocam que “outra premissa do projeto é de que a versão inicial não teria um módulo de alocação dos custos indiretos, bem como não seria utilizado nenhum critério de rateio para alocar esses custos”.

Machado e Holanda (2010, p. 810) ao tratarem de métodos de custeio no setor público, assim concluem:

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado.

Destarte a colocação dos autores sobre a possibilidade de se usar qualquer método de custeio para se apurar custo na administração pública, esses autores optaram por apontar as características do custeio direto e custeio por atividades, que veremos a seguir.

2.5.2.4.1 Método de custeio direto no setor público

Como já citado anteriormente, na concepção do o SIC foi adotado o método de custeio direto. Machado e Holanda (2010, p.811) citam os três argumentos que sustentam a utilização do método, quais sejam:

O primeiro argumento, em defesa do custeio direto, é que esse método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. E facilitar a análise de resultado e desempenho é o objetivo central do sistema integrado de custos.

O segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

O terceiro argumento é que a relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que para os funcionários e gestores esse método soa familiar.

A modelagem sistêmica do SIC foi concebida no sentido de ter um ponto de conexão das informações macro e informações dos sistemas de apoio à gestão, denominados INFRASIGS. Essa conexão recebeu a denominação de rodoviária. Machado e Holanda (2010, p.812) relatam essa necessidade de conexão do SIC com o INFRASIG, bem como reforçam a adoção do método de custeio direto.

Vale destacar que a proposta do SIC é adotar como método de custeio o custeio direto até a plataforma intermediária (rodoviária), conceituado aqui como o

método que aloca todos os custos — fixos e variáveis — diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. E da rodoviária para baixo [...], deve-se respeitar a diversidade e a realidade físico-operacional de cada unidade considerada.

A escolha do custeio direto até a “rodoviária” [...] garante a comparabilidade e está corroborada na literatura, já que quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores os erros de classificação e mensuração induzidos. Assim, o modelo geral proposto garante a possibilidade de comparação, sem perder de vista a customização. Esta é a maior virtude do modelo: conviver com as duas necessidades.

2.5.2.4.2 Custeio por atividades no setor público

Considerando as limitações e as críticas ao método de custeio direto, surge como possibilidade a aplicação do custeio por atividade no setor público, uma vez que os conceitos inerentes à gestão por atividades estão em simetria com o sistema orçamentário de contabilidade. Machado e Holanda (2010, p.812) citam que “à primeira vista, não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público”.

Os autores, porém, elencam algumas dificuldades que o uso de tal método geraria para a implantação integrada da solução de custos, tais como:

- a) O processo de implantação exigiria a identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de cada um dos funcionários, entre outros aspectos;
- b) O treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custo;
- c) O período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente;
- d) O sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda).

A utilização de um INFRASIG permitiria que se adotasse o custeio por atividades no setor público, isso partindo dos órgãos setoriais e seccionais até a rodoviária. Essa visão é colocada por Machado e Holanda (2010, p. 812):

Porém, implantado o sistema de custos proposto (custeio direto), nada impede — sendo até desejável — que, sem retrabalho, órgãos específicos, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil-gerencial (até a rodoviária, [...]), construam modelos específicos (depois da rodoviária, ou seja, dela para baixo) de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo quaisquer outros modelos de custeio e apropriação.

Dessa forma, órgãos com atribuições variadas, a exemplo da PF, poderiam estabelecer critérios de contabilização por centros de custos, onde seriam agregadas todas as atividades de determinado serviço ou operação policial, e com isso apurar e mostrar o real custo operacional da instituição.

2.5.3 Concepção do Sistema de Informação de Custos

O SIC é um sistema complexo que tem por objetivo propiciar informações gerenciais de custos tanto para a administração direta quanto para a indireta. Para isso, tem de abranger áreas de atuações diversas, como saúde, educação, segurança pública etc. Além disso, tem de vencer a inexistência de uma cultura de custos na Administração Pública Federal.

Para a construção do Sistema de Custos foram consideradas as seguintes premissas:

- a) Os sistemas estruturantes SIAFI, SIGPLAN e SIAPE não foram alterados para a inclusão de dados não existentes nestes sistemas;
- b) Foram considerados os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que integram o sistema SIAPE;
- c) No caso dos dados de pessoal, o nível de detalhamento dos dados será restrito à menor unidade fornecida pelo sistema SIAPE, sem identificação do funcionário;
- d) Os dados para efeito de apropriação de custos abrangem somente servidores ativos. No entanto, os dados de inativos e pensionistas (aposentados e instituidor de pensão, respectivamente) foram carregados;
- e) Não foi adotada a sistemática de rateio de custos;
- f) Não foi contemplada solução que permita fazer alocação de custos;
- g) O acesso ao sistema é autorizado conforme níveis de acesso e perfis específicos. (BRASIL, 2012d).

2.5.3.1 Dimensões do Sistema de Informação de Custos

Inicialmente o sistema foi estruturado tomado por base as dimensões macro e micro. Essa concepção permitiu que o sistema fosse implantado, respeitando a especificidade de cada ente envolvido. Machado e Holanda (2010, p.795) assim explicam:

Um ponto importante que acabou viabilizando a concepção e posteriormente a implantação do SIC foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade.

Isso se faz importante porque cada órgão possui uma sistemática de trabalho e a dimensão micro respeita essa especificidade. Assim, se a instituição possui um sistema próprio de

custos, esse pode se somar ao SIC de forma que se apurem informações de custos dos programas de governo e, também, relatórios detalhados que subsidiem a tomada de decisão.

Outras dimensões também se destacam da concepção do sistema. A dimensão organizacional, a dimensão tecnológica, a dimensão cultural, a dimensão física e a dimensão monetária.

A eficiência no uso de sistemas de informação, no qual o SIC se enquadra, depende do conhecimento da forma como está estruturada e da sua cultura organizacional da instituição que fará uso das informações produzidas. A dimensão organizacional, sintetizada pela Figura 8, é caracterizada pelo fato de que os sistemas de informação existem no contexto organizacional, tendo por missão auxiliar as instituições no alcance dos objetivos, já que os sistemas de informação são parte integrante das organizações. Nesse contexto, há uma inter-relação intensa entre a tecnologia da informação e a história e cultura das empresas, havendo uma influência de uma em outra.



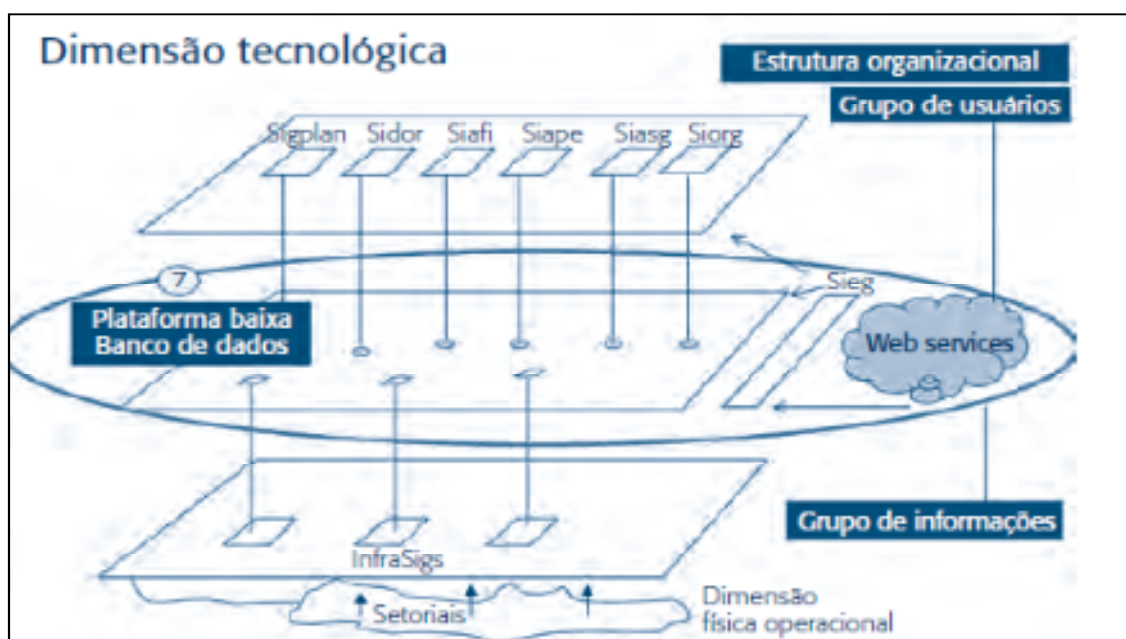
Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.
Figura 9 – Dimensão Organizacional do SIC

Para Santos (2011, p.8) “a dimensão tecnológica diz respeito ao ferramental de tecnologia da informação utilizado para tornar o sistema de informações mais prático e melhorar sua

usabilidade. A tecnologia utilizada deve ser bem definida, pois o uso de uma solução inadequada certamente resultará em não uso do sistema de informação”.

A tecnologia da informação, que permitam ao usuário a obtenção de dados de forma confiável e tempestiva, é essencial para que o governo federal disponha de um eficiente sistema de informações de custos, possibilitando aprimorar a qualidade dos gastos e melhorar os serviços prestados aos cidadãos. Outro aspecto relevante na dimensão tecnológica é a forma de acesso e a segurança das informações, necessitando de transmissão dos dados de maneira confiável e tempestiva, por meio de uma boa infraestrutura de redes de comunicação e *hardwares*.

O SERPRO é responsável pelo desenvolvimento, manutenção e produção do SIC, desde a sua concepção. Segundo Araújo (2011, p.86) “o SIC tem seu ambiente de produção de forma centralizada em Brasília e está ligado por teleprocessamento aos órgãos do Governo Federal no país e no exterior”. A concepção tecnológica do SIC é externada pela Figura 9.



Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Figura 10 – Dimensão Tecnológica do SIC

A mudança da cultura organizacional é essência para o sucesso ou insucesso na implantação de qualquer solução, principalmente na administração pública, sempre carente de servidores e com conceitos burocráticos bastante entranhados. Nesse contexto, a

dimensão cultural (podendo ser somada à dimensão humana) ganha importância na implantação e utilização do SIC.

O comprometimento da alta administração é importantíssimo nessa mudança. É necessário conscientizar os colaboradores que custo é essencial; que os dados serão acompanhados; que os resultados impactarão a análise de desempenho tanto dos servidores quanto das chefias e setores; é necessário se estabelecer metas e premiar aqueles que atinjam tais patamares; é necessário que se indique equipes comprometidas e com dedicação exclusiva para atuarem na apuração de custos.

Para Araujo (2011, p.91) “a mudança na cultura se desenvolve pela Informação, Sensibilização, Envolvimento e Comprometimento dos gerentes e dos gestores públicos acerca da importância da apuração de custos para incentivo e continuidade do processo de aperfeiçoamento da gestão pública”.

Assim, os usuários do SIC devem enfrentar essa mudança cultural no intuito de se otimizar os recursos públicos dos contribuintes, por meio de políticas públicas pautadas por critérios onde prevaleça a economicidade. Soma-se a necessidade de os gestores públicos desenvolverem uma cultura gerencial e, também, na mudança da cultura dos órgãos de controle. Segundo Santos (2011, p.21), a proposta de implementação gradual é viável:

A proposta de desenvolvimento gradual mostra-se coerente com a magnitude do desafio de implantar um sistema de custos na Administração Pública Federal e permite que a mudança cultural necessária ao bom uso da informação de custo desenvolva-se paralelamente à ampliação do escopo do projeto.

Um sistema dessa magnitude, que integrará informações de toda a base de dados da execução orçamentária, financeira e física do governo federal, o qual mostrará ao cidadão os custos dos programas de governo, necessita que haja uma mudança cultural da gestão pública para sua utilização.

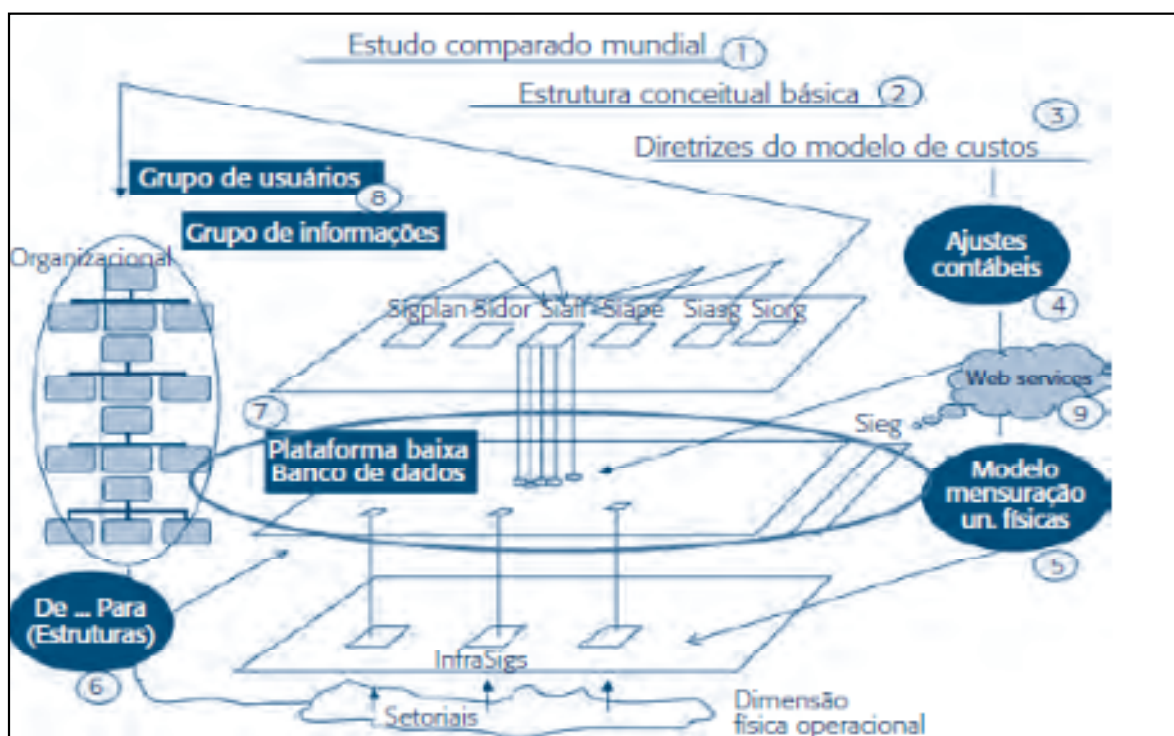
O controle sobre a atividade governamental incomoda os gestores. Assim, o SIC, gradualmente, poderá ir ampliando o nível dos relatórios de custos de forma que a administração pública compreenda a necessidade do sistema e a resistência sobre a ferramenta seja superada.

No tocante à dimensão física dos custos, Segundo Martins e Rocha (2010), refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área etc. Conforme informações contidas na

página da STN na internet e explicadas na Figura 10 e 11, as dimensões física e monetária são assim tratadas:

No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc. O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do SIAFI. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do SIGPLAN, do SIAPE e do próprio SIAFI. (BRASIL, 2012d).

O SIC utiliza as informações financeiras da execução orçamentária, que são extraídas da base de dados do SIAFI, e compara essas informações com os dados físicos, que são as unidades de medida constantes do escopo dos programas e ações orçamentárias. O resultado dessa equação é apresentado como custo de determinado programa ou ação.



Fonte: Holanda (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

Figura 11 – Dimensão Física Operacional do SIC

O Esquema mostra a concepção física do SIC. Nota-se que o sistema foi pensado para integrar as informações constantes dos sistemas corporativos do governo federal com os sistemas próprios dos órgãos, os INFRASIGS. Assim, o SIC possibilita a integração de soluções com estruturas diferentes, extraindo os dados necessários de cada sistema, de forma a mostrar o custo dos programas e ações governamentais.



Figura 12: Dimensões Física e Financeira e sua Correlação com o SIC.

Dessa forma, por meio da tabulação dos dados físicos e financeiros, a informação de custo será produzida a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. As despesas liquidadas serão a base para a alimentação sistema, pois, pela metodologia utilizada, o estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação.

Para obter os dados de custo ideal é necessários efetuar ajustes orçamentários e patrimoniais no sistema, conforme informação dos gestores do SIC:

Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas. Na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos. A segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo. (BRASIL, 2012d).

O fluxo constante da Figura 12 expõe as adições e subtrações necessárias à despesa liquidada de forma a evidenciar o custo ideal pelo SIC.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 13: Mecanismo para Apuração do Custo Ideal.

Com o propósito de contextualizar e compreender o problema apresentado, este capítulo apresentou o referencial teórico preliminarmente investigado. Para tanto, as dimensões de custos no setor público foram apresentadas sob o ponto de vista das teorias do campo da administração pública e situadas, conforme legislação que dispõe sobre sua aplicação. As definições e características do SIC foram apresentadas com o intuito de promover o entendimento das funcionalidades que podem contribuir para a produção de informações gerenciais que sejam úteis à tomada de decisão.

Nessa perspectiva, foram apresentadas as características do processo de tomada de decisão com base nas informações de custos, conceituações teóricas SIC e suas possibilidades de ser utilizado como ferramenta de gestão. No ordenamento jurídico brasileiro, traçou-se a linha do tempo do marco regulatório acerca da imposição de se usar informações de custos e evidenciou-se a história do SIC. O entendimento da solução, objeto desta investigação, foi alcançado por meio da abordagem dos eventos históricos que ensejam a sua criação, dos objetivos, vantagens e estrutura do sistema, bem como de seus usuários.

3. METODOLOGIA

Este tópico visa demonstrar o tipo de estudo realizado, o processo de investigação e das técnicas adotadas para a coleta de dados, bem como as limitações do método escolhido. Ao atingir a finalidade proposta esta pesquisa terá maior confiabilidade, possibilitando que seus resultados sejam convalidados por pesquisadores.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa demanda uma investigação qualitativa, quanto aos objetivos propostos e aos procedimentos de coletas de dados, bem como à análise dos resultados.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 136) a investigação qualitativa caracteriza-se pela predominância do caráter descritivo dos fatos e dados; pela preocupação com o processo e não somente com os resultados; pela análise indutiva dos dados e pela preocupação com os significados. Conclui-se que este tipo de investigação concentra-se nas descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de mensurá-los.

Em termos metodológicos o presente trabalho foi dividido em duas partes, a primeira consistiu-se em uma investigação bibliográfica e documental e, a segunda, em uma investigação de campo.

Para a construção do arcabouço teórico da presente pesquisa, foi adotada a pesquisa bibliográfica, a qual buscou autores que tratam do processo de tomada de decisão, de custos na administração pública, de Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Neste estudo também adotou-se a pesquisa documental, que se concentrou no levantamento de material relacionado ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

A segunda parte da investigação consiste em uma pesquisa de campo a qual corresponde à etapa da coleta de informações no local em que ocorrem os fenômenos estudados.

3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS

Optou-se por adotar a técnica da observação e da entrevista semiestruturada, tendo em vista serem instrumentos de fácil acesso ao objeto pesquisado. A característica da entrevista semiestruturada é que se adota um roteiro de entrevista com a possibilidade de serem adicionados ou excluídos questionamentos ao entrevistado. No que se refere à observação esta técnica adota os sentidos e a captura dos aspectos do objeto em estudo.

Foram elaborados dois roteiros de entrevistas como intuito de subsidiar as entrevistas com os dirigentes do Departamento de Polícia Federal e, também, com os responsáveis pela implementação e gestão do SIC no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional.

Os roteiros de entrevistas foram estruturados com a finalidade, em um primeiro momento, de estabelecer um contato inicial com o entrevistado, obtendo seu perfil, como formação acadêmica, experiências profissionais entre outros. Após isso, procurou-se identificar qual a demanda por informações gerenciais de custos que possam subsidiar a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal, bem como obter o entendimento dos entrevistados no que tange a matéria.

3.3 PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO

O processo de investigação visa à caracterização da população estudada e das amostras selecionadas, bem como as suas limitações. Esse processo está direcionado ao objeto deste estudo que é identificar qual a capacidade do SIC em produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

3.3.1 Caracterizações da população

Para a consecução do objetivo da pesquisa foi selecionada a população com o intuito de investigar a capacidade de produção de informação do SIC. Sendo trabalhados no âmbito dos seguintes órgãos: Departamento de Polícia Federal e Secretaria do Tesouro Nacional.

A fim de propiciar uma melhor compreensão sobre a dinâmica da produção de informações do SIC para a tomada de decisão, optou-se em abordá-los em separado.

Tendo em vista um universo tão heterogêneo, considerando-se as áreas de atuação, tempo de atuação no setor e na carreira, níveis de conhecimento acerca da matéria, e por atuarem em diferentes regiões do território nacional, tornou-se imprescindível um procedimento amostral que viabilizasse a realização da pesquisa.

Considerando que o pesquisador atua na Diretoria da Administração e Logística Policial, procedeu-se a uma amostragem não probabilística, especificamente do tipo por acessibilidade, a qual “seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles” (VERGARA, 2010, p. 47). Assim, foram selecionados os gestores que atuam nos órgãos centrais, especificamente no 1º, 2º e 3º níveis gerenciais.

Foram entrevistados diretores, profissionais que compõem o 1º nível gerencial do órgão, bem como coordenadores das áreas operacionais. Além destes, foram entrevistados alguns gestores do 2º e 3º níveis decisórios, como o Coordenador-Geral de Planejamento e Modernização e o Coordenador de Administração. Dessa forma, a pesquisa contemplou os representantes do 1º nível gerencial e, em adição, alguns do 2º e 3º níveis.

De forma a dar maior representatividade à amostra e com intuito de alcançar melhores resultados, foram entrevistados outros profissionais que trabalham na PF com o tema da pesquisa, mesmo que não atuantes nos níveis gerenciais elencados, como o Assessor de Controle Interno, o Chefe do Serviço de Contabilidade, a Chefe do Serviço de Programação Orçamentária. A seleção destes profissionais permitiu ao pesquisador aprofundar-se no tema da pesquisa e atingir todos os campos de atuação do órgão.

Quanto a STN, foram entrevistados os servidores que atuam na Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, os quais atuam na formulação e desenvolvimento do SIC, bem como na disseminação do sistema em âmbito federal. A pesquisa foi ampliada no sentido de conhecer o trabalho da parceria institucional da STN com Universidade de Brasília, que tem por objeto a construção do INFRASIG de custos.

No total foram entrevistados 28 servidores públicos, sendo: 26 da PF, nos níveis de diretoria, coordenação e execução, e 02 servidores da STN, ambos atuando no nível de coordenação.

3.3.1.1 Departamento de Polícia Federal

Para avaliar a capacidade do SIC em prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade relativos aos programas em execução ou já executados, é necessário conhecer a demanda dessas informações na PF e o nível de conhecimento da ferramenta de uso obrigatório pelos órgãos federais.

Em 1/07/2013 foram realizados dois pré-testes no roteiro de entrevista para os gestores da PF. Esse procedimento possibilitou o aprimoramento e aprofundamento do roteiro de entrevista inicialmente proposto, assim como a inserção de quesitos não previstos inicialmente. O pré-teste foi aplicado a dois servidores lotados na Coordenação de Orçamento, Finanças e Contabilidade da Polícia Federal, localizada no edifício Sede do DPF em Brasília.

As entrevistas com os gestores da PF foram realizadas nas dependências da instituição, localizada no Setor de Autarquias Sul, Quadra 6, Lote 9/10, Brasília, Distrito Federal. O período de realização das entrevistas ocorreu entre os dias 02/07/2013 e 30/08/2013, sendo que cada entrevista demandou cerca de duas horas.

Tais entrevistas visaram conhecer quais os tipos de decisões são tomadas pelos gestores e verificar qual o nível de informação seria demandado do SIC. Dessa forma, buscou-se conhecer se tais servidores utilizam relatórios em níveis sintéticos ou analíticos.

De sorte a entender a sistemática de trabalho, questionou-se quais os elementos e informações são disponibilizados para subsidiar a sua tomada de decisão e se esses relatórios atualmente utilizados possibilitam um razoável nível de segurança nesse procedimento. Na mesma linha, indagou-se que tipo de informação os mesmos necessitam para melhorar o processo decisório.

Com intuito de testar o conhecimento sobre o SIC, questionou-se sobre ferramenta. O assunto foi aprofundado pelo pesquisador de forma a evidenciar os objetivos do sistema e, dessa forma, verificar a percepção sobre como a apuração de custos no âmbito da Polícia Federal poderia subsidiá-lo para as tomadas de decisão.

Testou-se a possibilidade dos gestores de relacionar, mesmo de forma intuitiva, como os recursos aplicados com os serviços prestados para a sociedade estão relacionados com as metas institucionais da Polícia Federal. Nesse contexto, verificou-se quais metas estão sob sua responsabilidade, seu estabelecimento, planejamento e recursos.

Por fim, indagou-se sobre a percepção de que a apuração de custo na Polícia Federal pode ou não ajudar a racionalizar os recursos aplicados, uma vez poderia possibilitar a comparação de custos entre operações policiais, delegacias e superintendências, bem como subsidiar a alocação de recursos no âmbito da Polícia Federal. Concluiu-se com o questionamento sobre a relevância da apuração custos para sua decisão.

Essas informações possibilitarão cotejar a demanda por informações, caso elas existam, em face da novidade que o SIC representa no âmbito público, com os *outputs* do sistema.

3.3.1.2 Secretaria do Tesouro Nacional

Desde 2009, a STN vem trabalhando em conjunto com outros órgãos visando ao desenvolvimento e implantação do SIC. Em 2010 ocorreu a homologação do sistema, sendo o assunto regulamentado pela STN por meio da Portaria nº 157 que criou o Sistema de Informações Custos do Governo Federal, sob a Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União (BRASIL, 2011a).

Visando entender como os dados de custos são apurados pelo SIC, é necessário compreender a concepção do sistema, como é realizado o tratamento dos dados produzidos no âmbito dos sistemas corporativos do governo federal, e os ajustes necessários para se determinar as informações desejadas.

Com intuito de conhecer a solução, foi solicitado e oferecido um treinamento sobre a solução, tendo o mesmo ocorrido em 04/06/2013. O curso foi organizado pela STN e aconteceu nas instalações da Coordenação de Orçamento, Finanças e Contabilidade da PF.

O servidor encarregado do treinamento abordou sobre o marco regulatório, os objetivos, a concepção do sistema, a inter-relação com os sistemas estruturantes, a forma de extração de dados desses sistemas e, por fim, geraram-se consultas e informações com base em dados pré-alimentados do Ministério da Fazenda.

Com base nos achados na literatura sobre SIC e, também, nos ensinamentos apreendidos no treinamento realizado, foi possível entender o funcionamento da ferramenta e organizar o questionário semiestruturado. Esse, por sua vez, propiciou a coleta das demandas por informações gerenciais de custos dos gestores da PF.

Após isso foi agendada, por meio de *e-mail* institucional, visita à Gerência de Informação de Custos da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, situada segundo andar do anexo do Bloco O, Esplanada dos Ministérios, Brasília, visando conhecer os trabalhos ali realizados e obter informações necessárias à pesquisa.

A visita foi realizada no dia 06/07/2013, com duração de três horas, onde foram conhecidos os detalhes do SIC, da organização do setor, o INFRASIG, bem como a realização de entrevistas de dois servidores lotados na área de implantação do sistema.

Nas entrevistas buscou-se verificar os pontos fortes e fracos do sistema, a metodologia de apuração de custos, as dificuldades de implantação e divulgação da ferramenta, bem como sobre os próximos passos para a completa implantação do SIC.

Apesar do curto prazo de imersão na solução, foi possível obter as características principais dos sistemas SIC e INFRASIG, de forma a viabilizar a análise dos dados extraídos das entrevistas com os gestores da PF.

3.3.2 Amostra e sua Limitação

Dos tópicos anteriores, depreende-se que a seleção dos entrevistados foi realizada por conveniência, tendo em vista a disponibilidade dos colaboradores em participar da pesquisa. Em decorrência deste fato, as amostras não são probabilísticas não garantindo a sua representatividade. O fato das amostras não serem probabilísticas implica que os

achados desta pesquisa restringem-se aos entrevistados, não podendo ser generalizados para as populações que foram retiradas.

Além disso, Vergara (2009) destaca certas limitações da coleta de dados quando realizada por meio de entrevistas: dificuldade na comunicação entre o pesquisador e o sujeito da pesquisa, tempo disponível para realização das entrevistas, possibilidade de o entrevistado reter ou distorcer informações, mentir ou apresentar verdades parciais.

Realmente o tempo disponível dos gestores em nível de diretoria foi um fator que mereceu destaque, necessitando remarcações de forma a adequar a demanda do pesquisador à possibilidade de atendimento do gestor.

Somam-se às limitações anteriores a recente implantação do sistema, a sua limitada disseminação e o reduzido número de acessos simultâneos do SIC, uma vez que a ferramenta vem sendo tratada somente em nível de órgão superior (ministérios).

Este capítulo tratou da metodologia da pesquisa, com a identificação de seu tipo, a definição da população e da amostra, a explicação sobre a coleta e o tratamento dos dados, além da exposição sobre as limitações do método escolhido.

Serão apresentados, no próximo capítulo, os resultados e discussões das entrevistas realizadas com os usuários das informações produzidas pelo SIC.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os achados, fruto da investigação com base nos questionários aplicados e será realizada análise das informações colhidas nas entrevistas, relacionando-os com a estrutura funcional da PF.

4.1 DEMANDA POR INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Conforme explanado anteriormente, a PF possui atribuições diversas. Essas competências são divididas por diretorias, coordenações gerais, coordenações, divisões e serviços. Por meio da análise do organograma da instituição, percebe-se que o mesmo está estruturado de forma a conduzir ao atendimento dos objetivos e metas institucionais.

Esse rol de atribuições conduzem os gestores a um constante processo de tomada de decisão. Para a consecução dos objetivos organizacionais é fundamental que o processo decisório, em todo o sistema organizacional, esteja alinhado e em harmonia com o processo de gestão, ou seja, as decisões tomadas devem estar direcionadas e fundamentadas no planejamento organizacional.

Considerados a diversidade de atribuições e os diferentes níveis de decisão, a demanda por informações de custos varia de acordo com a posição do gestor no organograma da instituição. Quanto mais próximo do nível de execução, mais detalhados tem ser os relatórios. Por outro lado, quanto mais alta a posição do gestor, esses dados são requeridos em nível mais estratégicos, ou seja, de forma mais sintética.

Outro fator que determina o tipo de informação de custos é o viés de atuação do gestor na instituição. Caso atue na atividade de Polícia Judiciária ou na atividade de Polícia Administrativa. Ressalta-se que ambas as vertentes possuem objetivos claros a serem alcançados. Porém, a criminalidade não é estanque, demandando ajustes organizacionais para prevenir e combater delitos à medida que o *modus operandi* da criminalidade se altera.

A primeira percepção obtida na pesquisa é a dificuldade de se obter informações gerenciais no âmbito público. Percebe-se que cada órgão, bem como áreas dentro do mesmo órgão desenvolvem sistemas próprios de tratamento e armazenamento de dados e essas ferramentas não possuem interfaces de comunicação com outros sistemas. O principal motivo alegado é a segmentação e proteção das informações. Porém, o que se observa é a subutilização de equipamentos e o não uso de boas práticas em gestão em tecnologia da informação.

Por meio da pesquisa realizada, tem-se que a Polícia Judiciária, que atua basicamente no combate à criminalidade, necessita quantificar o custo de determinada operação policial de grande envergadura, o custo das bases operacionais, o custo das delegacias descentralizadas ou centralizadas nas superintendências regionais. É possível extrair que o foco não é o custo da operação policial em si, uma vez que o gestor não poderá deixar de realizar determinada investigação em virtude de a mesma ser dispendiosa, mas a necessidade do constante aperfeiçoamento do planejamento e a possibilidade de se incrementar banco de dados que possam fornecer informações essenciais para futuras atuações da instituição.

Nesse contexto, a vertente do órgão que atua no ramo de Polícia Judiciária, necessita que o sistema de informação possa acumular custos por meio de centros de custos. Esses centros tem que ser fácil criação e acumulação, ou seja, tem de acompanhar os constantes desdobramentos operacionais.

Da mesma forma, observa-se a necessidade das áreas que desenvolvem atividades de caráter especializado, como na área de inteligência policial ou perícia criminal. Para que determinada investigação seja concluída com sucesso, é necessário que se invista em longos períodos de análise de informações de inteligência. Observa-se que a demanda é que se disponha de centros de custos que acumulem os gastos necessários desde a instauração do processo investigativo até a sua conclusão, mesmo que isso seja realizado por diversas áreas dentro da instituição.

A perícia criminal contribuirá com o custo de determinada investigação, sendo este acumulado nos centros de custos inicialmente criados no momento da instauração do

procedimento investigativo. Porém, há necessidade de avaliar e cotejar informações dentro das estruturas que compõem o sistema de criminalística. Observa-se que a composição estrutural das unidades técnico-científicas é parecida. Dessa forma, a pesquisa demonstrou que há a demanda de análise do custo de produção de prova de cada unidade. Isso com o objetivo de incremento do planejamento e melhora do sistema organizacional. Com base em informações dessa magnitude, poderia se comparar dados e efetuar ajustes de forma que a estrutura pudesse ter um padrão de custo e qualidade na produção da prova e cadeia de custódia.

No tocante à Polícia Administrativa, observou-se que a demanda por informações gerencias de custos está diretamente relacionada a cada tipo serviço prestado à população. A estrutura de controle migratório necessita que seja quantificado o esforço consumido pela estrutura de emissão de passaporte e controle migratório.

Da mesma forma, as demais áreas necessitam quantificar o valor dos serviços prestados. A área de controle de produtos precursores químicos, a atividade de controle de segurança privada, controle de armas.

Para as demais áreas que compõem a estrutura organizacional da PF, observou-se que as demandas são pontuais, ou seja, não há uma necessidade específica, face à diversidade de trabalhos efetuados. Dessa forma, há a necessidade que o sistema possa acumular informações por centros de custos. Isso possibilitaria que se criassem centros para atender essas especificidades. Cita-se o exemplo o desejo de quantificar o custo do parque de embarcações do órgão de forma a verificar a viabilidade de recuperação de determinado bem ou a substituição do mesmo.

Considerando que o SIC é uma novidade para o serviço público, principalmente para os órgãos vinculados aos ministérios, alinhado a histórica não utilização das informações de custos como subsídio ao processo decisório, este pesquisador encontrou grande dificuldade em tratar o assunto no transcorrer das entrevistas realizadas. Porém, as demandas foram organizadas e ,na entrevista com o chefe do Serviço de Contabilidade da Polícia Federal, foi possível elencar as seguintes características necessárias para a efetiva produção de informações de custos no âmbito da PF. Assim, é necessário que o sistema possibilite:

- h) abrir e encerrar centros de custos, de acordo com as necessidades operacionais;
- i) estabelecer limites para os custos que serão consumidos à medida que o gestor demandar meios monetários, materiais e humanos necessários ao atendimento dos objetivos planejados;
- j) apropriar as horas consumidas pelos servidores que atuam nas operações policiais;
- k) alocar as despesas apuradas na depreciação e na amortização dos bens utilizados na operação;
- l) absorver o custo dos materiais requisitados e utilizados na operação;
- m) possuir banco de dados associados com os subsídios (salários) relativos aos cargos e classes de forma a computar o custo de mão-de-obra aplicada na operação em determinado período estabelecido;
- n) possuir vínculo com o sistema patrimonial do órgão, com o objetivo de apurar e alocar os custos de depreciação e amortização dos bens utilizados na operação;
- o) possuir vínculo com o sistema de controle de material do órgão;
- p) possuir perfil de gestor no sistema para distribuir custos indiretos que são consumidos por vários centros de custos, concomitantemente;
- q) ter funcionalidade que possibilite ao gestor remanejar custos, conforme o desenvolvimento da atividade e ajustes no planejamento;
- r) permitir que o responsável pelo centro de custos possa negociar com outro centro de custos, com o objetivo de permutar meios em excesso por aqueles necessários à continuidade da atividade;
- s) permitir o ajuste dos custos apurados que não estejam compatíveis com a realidade da atividade. O ajuste pode ser efetuado somente quando se identificar precisamente qual o centro de custo responsável;
- t) possuir níveis de acesso, a fim de adequar a visualização das informações de forma segmentada e de acordo com as competências de cada usuário;
- u) permitir a parametrização das consultas de forma a atender os níveis operacionais, táticos e estratégicos do Órgão;
- v) possibilitar a exportação das consultas e relatórios para planilhas eletrônicas, com o objetivo facilitar a organização e divulgação dos dados;
- w) permitir rastreabilidade e auditoria dos dados e acessos no tocante aos centros de custos não sigilosos e sigilosos (quando encerrados);
- x) classificar os centros de custos, de acordo com a natureza da operação;
- y) que os valores alocados inicialmente no centro de custos sejam lançados com base no planejamento operacional (custos orçados) e a medida que forem consumidos deverão migrar para custos incorridos.

4.2 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELO SIC

Este item por objetivo analisar os relatórios produzidos pelo SIC e verificar se as informações são úteis aos tomadores de decisão. Os *outputs* que serão analisados foram extraídos do sistema por este pesquisador, valendo-se do conhecimento acumulado em breve treinamento realizado.

Salienta-se que a estrutura de implantação do sistema e o cronograma de treinamento seguem a estrutura organizacional dos macrossistemas governamentais, ou seja, primeiramente tem de haver o treinamento dos usuários e implantação no âmbito do órgão setorial – Ministério da Justiça – o que ainda não ocorreu. Após isso, haverá treinamento mais consistente para os órgãos seccionais – PF.

Considerado esse cronograma de treinamento, a Gerência de Custos da STN abriu exceção e realizou um treinamento rápido para a PF haja vista o interesse demonstrado pelo órgão em conhecer e implantar a solução.

Com base no treinamento realizado, a análise foi efetuada em relatórios produzidos de duas ações orçamentárias, 2586 – Sistema de Emissão de Passaporte, Controle de Tráfego Internacional e de Registro de Estrangeiros – que se aplica à área de Polícia Administrativa e a 2726 – Prevenção e Repressão ao Tráfico Ilícito de Drogas e a Crimes Praticados contra Bens, Serviços e Interesses da União – que custeia as atividades de Polícia Judiciária.

A Tabela 4 mostra o relatório produzido pelo SIC para a ação 2586. O custo é formado pela relação entre o valor realizado pela quantidade realizada, já que o produto, que é a unidade de medida física da ação, é o número de cadernetas de passaporte emitida pela PF.

Custo unitário – passaporte

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2586:SISTEMA DE EMISSAO DE PASSAPORTE, CONTROLE DO TRAFEGO INTERNACIONAL E DE REGISTROS ESTRANGEIROS

Ação PT		Ano	Qtde Realizada (SIGPLAN / SIOP)	Valor Realizado (SIGPLAN / SIOP)	CUSTO PASSAPORTE
2586	SISTEMA DE EMISSAO DE PASSAPORTE, CONTROLE DO TRAFEGO INTERNACIONAL E DE REGISTROS ESTRANGEIROS	2008	2.717.306	62.394.252,00	R\$22,96
		2009	834.022	47.833.362,50	R\$57,35
		2010	1.579.655	63.010.297,94	R\$39,89
		2011	2.091.100	120.910.112,28	R\$57,82
		2012	1.935.680	107.194.216,20	R\$55,38

Fonte: SIC – Sistema de Informações de Custos.

Tabela 4 - Custos da ação 2586 de 2008-2012.

Observa-se que a ação orçamentária custeia a produção de mais de um serviço oferecido ao cidadão, quais sejam: emissão de passaporte, controle migratório e registro de estrangeiros. Porém, os sistemas de acompanhamento físico, SIGPLAN e SIOP, permitem que a ação

orçamentária possua somente uma unidade física de medida. Nesse caso, o custo não retrata a realidade do custo dos serviços prestados.

Para que o SIC pudesse reproduzir a realidade dos custos de cada serviço, seria necessário que a estrutura orçamentária dessa ação fosse subdividida em três. Porém, isso traria prejuízos administrativos e operacionais, uma vez que engessaria a estrutura de execução orçamentária do órgão. Quando uma ação orçamentária necessita de acréscimo de valor, em virtude de aumento da demanda ou alteração das políticas públicas, é necessário que se edite um decreto, até determinado limite fixado na LOA de cada ano, ou uma lei, passando o projeto pela avaliação do Congresso Nacional.

Salienta-se que a estrutura orçamentária do governo federal foi profundamente alterada no PPA 2012-2015. A SOF introduziu várias alterações que culminaram com drástica redução do número de programas e ações orçamentárias, ficando a execução orçamentária no nível de planos orçamentários e planos internos.

Essa sistemática reduziu o número de alterações orçamentárias, que são comuns no transcorrer do exercício financeiro, já que ações que englobam vários serviços possibilitam que o planejamento seja constantemente adaptado às demandas da população. Dessa forma, estruturar o orçamento para que cada ação orçamentária correspondesse a um serviço prestado à população, impediria o alcance dos objetivos institucionais.

Outro fator que impede que o SIC, no tocante à ação 2586, espelhe a realidade do custo dos serviços prestados é que os servidores que desempenham atividades ligadas ao objetivo da ação não estão locados em um setor único, ou seja, a mão de obra é utilizada para atender diversas demandas da instituição. Isso impede que se obtenha do SIAPE os custos com mão de obra consumidos na atividade.

Somam-se os gastos gerais custeados pelas ações orçamentárias de apoio administrativo, tais como: alugueis, energia elétrica, telefonia, servidores terceirizados, limpeza, conservação, segurança, entre outros, que não são rateados pelo SIC para os serviços prestados pelo órgão.

No tocante à área de Polícia Judiciária, a Tabela 5 mostra o relatório produzido pelo SIC para a ação 2726 – Prevenção e Repressão ao Tráfico Ilícito de Drogas e a Crimes Praticados contra Bens, Serviços e Interesses da União. O custo é formado pela relação entre o valor realizado pela quantidade de operações realizadas, já que o produto, que é a unidade de medida física da ação, é o número de operações policiais realizadas pela PF.

Para o relatório apresentado pela Tabela 5, constata-se os mesmos problemas citados ao discorrer sobre a ação 2586. A ação orçamentária tem por objetivo custear toda a área de polícia judiciária do órgão, bem como algumas áreas de polícia administrativa, a exemplo do controle de armas e segurança privada.

Custo unitário – Operação Policiais Realizadas

Filtro do relatório:

{Ação PT} = 2726:PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO

Ação PT		Ano	Qtde Realizada (SIGPLAN / SIOP)	Valor Realizado (SIGPLAN / SIOP)	CUSTO
2726	PREVENCAO E REPRESSAO AO TRAFICO ILICITO DE DROGAS E A CRIMES PRATICADOS CONTRA BENS, SERVICOS E INTERESSES DA UNIAO	2008	445	R\$149.068.409,00	R\$334.985,19
		2009	281	R\$124.182.302,33	R\$441.929,90
		2010	273	R\$99.365.975,98	R\$363.977,93
		2011	265	R\$91.980.465,50	R\$347.096,10
		2012	780	R\$83.404.477,32	R\$106.928,82

Fonte: SIC - Sistema de Informações de Custos.

Tabela 5 - Custos da ação 2726 de 2008-2012.

Essas ações são conhecidas como “ações guarda chuva” pelos executores do orçamento público. No rol das finalidades dessa ação constam várias atividades relativas às competências da PF. O gestor pode destinar os valores fixados para o exercício financeiro de acordo com as demandas operacionais do órgão. Caso houvesse uma ação orçamentária para cada competência da polícia federal, haveria um excesso de células orçamentárias e o completo engessamento do orçamento.

Para a ação 2726 também se mantém as limitações inerentes ao custo da mão de obra, uma vez que os policiais que atuam em determinada operação não estão lotados em um setor específico para isso, havendo deslocamento de policiais de outras regiões e unidades do órgão. Também não há o rateio dos gastos gerais (aluguéis, energia elétrica, telefonia,

servidores terceirizados, limpeza, conservação, segurança, combustíveis, manutenção de embarcações, viaturas e aeronaves, entre outros) custeados por outras ações de apoio administrativo.

Outro importante item de gasto que não está considerando é o relativo à depreciação dos bens utilizados. Essa despesa é levada ao SIAFI de forma sintética, ou seja, não é inerente a um bem específico. Apesar do cálculo da despesa ser realizada de forma individual para cada bem no sistema de patrimônio do órgão, essa vinculação não é possível, pois os sistemas não se comunicam. Procedimento com este, além de dificultar o entendimento da ferramenta pelo usuário, podem conduzir a geração de relatórios distorcidos.

Em ambas as ações detalhadas pelas Tabelas 4 e 5, percebe-se que a contabilização dos custos é realizada, automaticamente, tomando-se por base os valores executados em determinado exercício financeiro e a meta física alcançada nesse íterim. O SIC possibilita que se parametrizem consultas de acordo com a necessidade do gestor, as quais podem ser salvas e agendadas para que o resultado seja gerado em data determinada.

O regramento do sistema tem por base a contabilização dos custos diretos de determinada ação orçamentária e programas de governo. Ou seja, os gastos gerais custeados pelas ações de apoio administrativo não são levadas para somar ao valor das ações finalísticas (aquelas que têm como produto bem ou serviço para atendimento direto das demandas dos cidadãos). Não há, no SIC, a possibilidade de gerar consultas por centros de custos.

Outra característica do SIC é que o sistema foi desenvolvido de forma que não houvesse retrabalho ou aumento da carga de trabalho dos operadores dos sistemas corporativos, assim, todas as informações são extraídas das bases de dados governamentais, justificando-se a não contabilização dos custos indiretos.

No âmbito da PF, observou-se que tais relatórios não atendem às necessidades dos gestores, uma vez se apresentam com dados muito sintéticos e, também, por desprezar variáveis de muito peso no cômputo do custo final, tal como mão de obra e gastos gerais administrativos.

Outro fato constatado foi a grande variação de custo constante da Tabela 5, observada, a exemplo, do exercício de 2011 para 2012. A quantidade das operações cresceu 194,3% e o custo total da ação diminuiu 9,32%. Isso mostra que o SIC apresenta uma fragilidade quanto à mensuração física do que é executado pelas instituições, uma vez que dá pesos iguais para produtos diferentes, o que neste caso se caracteriza por unificar as operações policiais de diferentes naturezas. Essa distorção é resultante da adoção dos produtos da execução orçamentária que não espelham a realidade dos serviços e produtos ofertados à sociedade.

No próximo capítulo serão apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa realizada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo serão sintetizados os principais resultados desta pesquisa que teve como proposta identificar qual a capacidade do SIC de produzir informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores da Polícia Federal.

Preliminarmente, foi introduzida a perspectiva do estudo, onde se abordou a conjuntura política e social que impõe ao gestor a necessidade de prestação de contas do que faz e como faz, assim como a crescente necessidade de se prestar serviços ante os sucessivos cortes de dotações de custeio, onde o gestor não tem a liberdade de escolher qual serviço prestar, uma vez que o serviço público é indisponível.

Foram apresentados os antecedentes históricos da instituição e sua organização atual, os conceitos de tomada de decisão e uma modelagem onde as informações gerenciais de custos são consideradas essenciais para o processo decisório. Abordou-se a apuração de custos na administração pública, já que são de extrema importância para o gestor, tornando-se uma poderosa ferramenta gestão.

Visando entender todo o aparato de dados que subsidia o SIC com informações a serem parametrizadas, foram apresentadas as características, conceitos e fundamentos que sustentam os sistemas corporativos do governo federal. Além disso, apresentou-se as

definições e características sobre o SIC, principalmente as relativas à história da ferramenta, desenvolvida no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional, sobre a metodologia de apuração de custos, com enfoque nos custos diretos, e sobre as dimensões da solução.

Contextualizou-se que o controle social foi importante para o desenvolvimento de ferramentas que aumentem a transparência e propiciem a *accountability*. No tocante ao SIC, observou-se que vários normativos impuseram ao governo federal a necessidade de desenvolver um sistema que propiciasse a apuração dos custos dos programas de governo. A LRF é, nesse rol de atos, a que mais claramente traz tal imposição. Nessa pesquisa foram apresentados todos os atos normativos que fundamentam o desenvolvimento e utilização do sistema.

Com a finalidade de aprofundar a pesquisa e colher a necessidade dos gestores no tocante aos relatórios gerenciais de custos no âmbito da PF, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o rol selecionado em diversas áreas da instituição, bem como foram entrevistados administradores da solução SIC na STN, pelas quais se pode chegar aos achados relatados a seguir.

Em um órgão de atuação ampla como a PF, com atribuições inerentes à Polícia Judiciária e Polícia Administrativa, os serviços prestados à população são de tal envergadura que se necessita que um sistema de custos possa contabilizar as atividades por meio de centro de custos. No âmbito dos gestores do órgão essa constatação é unânime. Em contraponto, junto a STN, observou-se que o SIC não propicia tal sistemática.

Observou-se que o SIC se caracteriza por se um *datawarehouse* que foi concebido para evitar o retrabalho dos usuários dos sistemas corporativos do governo federal, automatizando a extração de dados e dando atenção somente aos custos diretos, ou seja, aos produtos das ações orçamentárias finalísticas. Em contrapartida, um sistema de custos que se baseia em centros de custos, necessidade detectada por meio da pesquisa, conduziria ao retrabalho ou maior volume de informações a serem inseridas nos sistemas de apoio à gestão (INFRASIGs).

Quanto à análise dos relatórios extraídos do SIC, constatou-se que os mesmos atingem aos objetivos propostos para o sistema, ou seja, permitem a apuração dos custos das ações e programas de governo, mesmo que sejam computados somente os custos diretos das ações finalísticas. A ferramenta pode ser muito útil às instituições que tenham um rol de atribuições limitadas, ações orçamentárias que reflitam tais atribuições e a distribuição de pessoal por setores específicos para cada serviço prestado à sociedade.

No âmbito da PF, observou-se que tais relatórios não atendem às necessidades dos gestores, uma vez se apresentam com dados muito sintéticos e, também, por desprezar variáveis de muito peso no cômputo do custo final, tal como mão de obra e gastos gerais administrativos, os quais tem por objetivo apoiarem o atendimento das metas finalísticas.

Dessa forma, considerando que o SIC trata os dados de custos sob a ótica macro, é necessário que a PF desenvolva um INFRASIG para possibilitar a apuração de custos relativos às suas necessidades operacionais. Esse sistema deve possuir interface com os demais sistemas do órgão de forma a absorver todos os custos incorridos, sejam diretos ou indiretos. No tocante às interfaces do sistema, em síntese, o mesmo deve ter as seguintes possibilidades:

- a) abrir e encerrar centros de custos, de acordo com as necessidades operacionais, possibilitando a fixação de tetos de custos para determinada atividade;
- b) custear mão de obra nas operações policiais;
- c) alocar as despesas apuradas na depreciação, amortização e exaustão;
- d) possuir interface com os demais sistemas do órgão;
- e) possuir interface com os sistemas corporativos do governo;
- f) ter funcionalidade que possibilite ao gestor remanejar e negociar custos, conforme o desenvolvimento da atividade e ajustes no planejamento;
- g) possuir níveis de acesso, a fim de adequar a visualização das informações de forma segmentada e de acordo com as competências de cada usuário;
- h) permitir a parametrização das consultas de forma a atender os níveis operacionais, táticos e estratégicos do Órgão;
- i) possibilitar a exportação das consultas e relatórios para planilhas eletrônicas, com o objetivo facilitar a organização e divulgação dos dados;
- j) permitir rastreabilidade e auditoria dos dados e acessos no tocante aos centros de custos não sigilosos e sigilosos (quando encerrados);
- k) classificar os centros de custos, de acordo com a natureza da operação;
- l) comparar custo orçado com o custo incorrido.

Um INFRASIG com essas características poderá ser útil não somente a PF, mas também a outros órgãos com estrutura semelhante. Dessa forma, considerada a dificuldade de desenvolvimento desse sistema dessa magnitude, é necessário o apoio da STN em tal empreitada. Salienta-se, conforme apurado por meio da pesquisa, que a PF possui estreita

relação com a aquela Secretaria, inclusive com a participação em grupos de trabalho na área de estudos e de aprimoramento de sistemáticas contábeis.

Esta pesquisa que teve como proposta explorar a capacidade do SIC, dadas às necessidades de informações gerenciais que subsidiem a tomada de decisão. Considerados os achados e resultados demonstrados, espera-se que a mesma sirva de subsídio para a STN na condução e aprimoramento do SIC, bem como na formulação de uma ferramenta que possa propiciar a apuração de custos analíticos dos órgãos públicos.

Tendo em vista os achados da pesquisa e necessidade de apuração de informações de custos pelas instituições, independente do tamanho e número de atribuições das mesmas, recomenda-se:

- a) o aprofundamento do tema no âmbito da PF;
- b) realização de pesquisa de INFRASIG de custos de outro órgão, a exemplo do SISCUSTOS do Comando do Exército, no intuito de verificar a quantificação de custos por meio de centros de custos; e
- c) realização de pesquisa sobre o impacto da concentração de ações orçamentárias na avaliação das metas físicas dos serviços e produtos ofertados à sociedade.

6. REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. BNDES, Secretaria para Assuntos Fiscais, Informe-se: n. 18 – Agosto 2000.

ARAÚJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC**. Dissertação de Mestrado: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011.

AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Economia dos arranjos híbridos: o caso da coordenação de serviços em uma usina siderúrgica**. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 18/02/2013.

BRASIL. 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, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União** de 23 de março de 1964.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 27 de fevereiro de 1967 e retificado em 17 de julho de 1967.

_____. Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 24 de dezembro de 1986.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 05 de maio de 2000.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 07 de fevereiro de 2001.

_____. Decreto 6.944, de 21 de agosto de 2009. Estabelece medidas organizacionais para o aprimoramento da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, dispõe sobre normas gerais relativas a concursos públicos, organiza sob a forma de sistema as atividades de organização e inovação institucional do Governo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 24 de agosto. 2009a.

_____. Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 08 de outubro. 2009b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União** de 10 de março. 2011a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União** de 25 de outubro. 2011b.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < [Http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/apresentacao.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/apresentacao.asp) >. Acesso em: 23 abr. 2012a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/historia_SIC.asp >. Acesso em: 23 abr. 2012b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1078/2004 – Segunda Câmara**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvIHighLight;jsessionid=2FF4D4DA2D1B102DD033995C2609F90D?key=ACORDAO-RELACAO-LEGADO-43154-233-2004-10782004&texto=2b4e554d41434f5244414f253341313037382b414e442b2b4e554d414e4f41434f5244414f25334132303034&sort=&ordem=&bases=ACORDAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;SIDOC;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=>>. Acesso em: 24 abr. 2012c.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_informacao_custos/metodologia_apuracao_custos.asp >. Acesso em: 25 abr. 2012d.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **A História do SIAFI**. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp >. Acesso em: 06 mai. 2013a.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **O Novo CPR**. Disponível em: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/114-novo-siafi/575-comunicas> >. Acesso em: 06 mai. 2013b.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Planejamento e Investimento. **Manual do SIGPlan**. Disponível em: < <http://www.sigplan.gov.br/arquivos/Download/ManualSigplan.pdf> >. Acesso em: 15 mai. 2013c.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Gestão Pública. **Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos**. Disponível em: < <https://www.serpro.gov.br/conteudo-solucoes/produtos/administracao-federal/siape-sistema-integrado-de-administracao-de-recursos-humanos> >. Acesso em: 15 mai. 2013d.

_____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistema Integrado de Orçamento e Planejamento**. Disponível em: < http://www.planejamento.gov.br/.../semin_prog_orc_2011_apres_siop.pps >. Acesso em: 15 mai. 2013e.

_____. Ministério da Justiça. Departamento de Polícia Federal. **Histórico da Polícia Federal**. Disponível em: < <http://www.dpf.gov.br/institucional/historia/> >. Acesso em: 12 set. 2013f.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 559.646-AgR**, Relator: Ministra Ellen Gracie, julgamento em 7-6-2011, Segunda Turma, *DJE* de 24-6-2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1> >. Acesso em: 11 nov. 2013g.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. Versão 2013. Brasília 2012. 174 p.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A reforma Gerencial do Estado de 1995**. Revista de Administração Pública, v 34, n.4, p. 55-72, 2000.

_____. **Gestão do Setor Público: Estratégia e Estrutura para um Novo Estado**. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Eds.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 316, 2006.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1991.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo. Ed. Atlas, 1999.

CASSARRO, Antonio C. **Sistema de Informações para Tomada de Decisões**. São Paulo. Ed. Pioneira, 1998.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos estados, municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos P. de; GARCIA, Leice M. **Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel** – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

DHAL, R. A. **Sobre a democracia**. Brasília: UNB, 2001.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos; SLOMSKI, Valmor. **A Gestão de Custos no contexto da qualidade no serviço público: Um estudo entre organizações brasileiras**. 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo/SP, 28 e 29 julho de 2011.

_____. **O Uso da Informação de Custos na busca pela excelência da Gestão Pública**. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011.

GEORGE Jr., C. S. **História do pensamento administrativo**. São Paulo: Editora Cutrix, 1972.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo diretos padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**, 1984. 115 f. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo, São Paulo.

HOLANDA, Victor B. de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia: **Sistema de informação de custos na administração pública: uma política de Estado** – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

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

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LODI, J. B. **História da administração**. 11.ed. São Paulo: Pioneira , 1993.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de Custos no Governo Federal**. Brasília, 2011.

MACHADO Jr, José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada por J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis**. 25ª Edição. Rio de Janeiro, IBAM, 1993.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2002.

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

MACCRIMMON, K R. **Managerial decision making**. In: MCGUIRE, I. W. (Ed.) *Contemporary management: issues and viewpoints*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1973. Cap 15.

MARCH, J. G. (1994). **A primer on decision making: how decisions happen**. New York: The Free Press.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** – 4ª Ed.- São Paulo: Atlas, 1990.

_____. **Contabilidade de Custos** – 9ª Ed. – 9ª reimp.- São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu; ROCHA Welington. **Contabilidade de Custos**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo, Atlas, 2007.

MELLO, G. R. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro**. 127 f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis). São Paulo: FEA/USP, 2006.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welinton Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Brasília: MF, STN, 2010.

MORIZ, Gilberto de Oliveira. **Processo Decisório**. Florianópolis: SEAU/UFSC, 2006.

MOTTA, F. C. P.; VASCONCELOS, I. F. G. **Teoria Geral da Administração**. São Paulo: Thomson, 2002.

OETJEN, Dawn M.; OETJEN, Reid M.; ROTARIUS, Timothy. **Judgment in management decision making in the group practice setting**. In: _____. Physician practice management essential operational and financial knowledge. Massachusetts: Jones & Barlett Pub., 2005. 694 p.

OLIVEIRA, Fátima Bayma de... [et al.] (Org.); **Desafios da gestão pública de segurança**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

PARK, K. H; BONIS, D. F de; ABUD, M. R. **Introdução ao estudo da administração**. São Paulo: Pioneira, 1997.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma Nova Gestão Pública**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PIGATTO, José Alexandre M.; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R.; CARVALHO, Frederico A. A importância da contabilidade de 39 competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, 44(4), p. 821-837, jul./ago. 2010.

RAMOS, A. G. **Administração e contexto brasileiro**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 33ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, IBAM, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto: **Informações de Custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. RAP – Rio de Janeiro 44(4):959-92, JUL./AGO. 2010

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability*: Já podemos traduzi-la para o português?. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, vol. 43, nº 6, nov./dez. 2009.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema**. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília/DF, 25 a 27 de maio de 2011.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao Estudo para Implantação de um Sistema de Custeamento na Administração Pública**. Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

SIMON, H. A. **Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas**. 2.ed. Tradução: Aloísio Loureiro Pinto. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégias**. Exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 207, 270p.

SUZART, Janilson. **SIAFI: o nível de satisfação dos usuários e os investimentos em tecnologia no setor público, uma análise à luz dos pressupostos da racionalidade limitada**. Salvador. Universidade Federal da Bahia, 2010. Dissertação de Mestrado em Contabilidade.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo L.; SZUSTER, Fortunée R.; SZUSTER, Fernanda R.; SZUSTER, Flávia R. **Contabilidade Geral: introdução à Contabilidade Societária** – 3ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

TENÓRIO, F. G. **Cidadania e desenvolvimento local**. Rio de Janeiro/Ijuí: FGV-Unijuí, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: DEPARTAMENTO DE POLÍCIA
FEDERAL

APÊNDICE 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: SECRETARIA DO TESOURO
NACIONAL

APÊNDICE 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: POLÍCIA FEDERAL

Momento / Objetivo	Perguntas Orientativas
Apresentação do entrevistador	<ul style="list-style-type: none"> a) O mestrado na FGV b) A pesquisa c) O sigilo do entrevistado d) A utilização exclusiva para fins acadêmicos
Características do entrevistado	<ul style="list-style-type: none"> a) Qual sua idade? b) Qual seu nível de escolaridade? c) Qual sua formação? d) Tem algum curso de gestão de recursos? e) Sente-se apto a exercer a função que lhe foi confiada? f) Há quanto tempo você tem experiência em atividades de gestão? g) Qual o cargo que você ocupa? Qual a sua função? h) Qual a posição hierárquica que você ocupa na sua instituição?
Dirigentes do Departamento de Polícia Federal	<ul style="list-style-type: none"> a) Quais os tipos de decisões são tomadas em seu gabinete? b) Como você classifica estas decisões? (estratégicas, tática ou operacional) c) Quais os elementos / informações são disponibilizados a você para subsidiar a sua tomada de decisões? d) Você sente confortável para tomar estas decisões? Por quê? e) Você gostaria de ter como subsídios outros elementos / informações para subsidiar sua tomada de decisão? Quais? Por quê? f) Em sua percepção, a apuração de custos no âmbito da Polícia Federal poderia subsidiar a tomada de decisão? De que forma? g) Atualmente você consegue relacionar mesmo que de forma intuitiva os recursos aplicados com os serviços prestados para a sociedade? Faça esta correlação. h) Como dirigente, você consegue relacionar os recursos alocados com as metas institucionais da Polícia Federal? i) Quais são as metas de sua diretoria? Como elas foram propostas? Quais os planejamentos para a consecução destas metas? Como são racionalizados os recursos para a obtenção da meta? j) Em sua percepção, você acha que a apuração de custo na Polícia Federal pode ajudar a racionalizar os recursos aplicados? De que forma? k) Como a comparação de custos entre operações policiais, delegacias e superintendência poderia subsidiar a

	alocação de recursos no âmbito da Polícia Federal? 1) Qual a relevância da apuração custos para sua decisão? Por quê?
Finalização da entrevista	a) Muito obrigado pela entrevista.

APÊNDICE 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTA: SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL

Momento / Objetivo	Perguntas Orientativas
Apresentação do entrevistador	<ul style="list-style-type: none"> a) O mestrado na FGV b) A pesquisa c) O sigilo do entrevistado d) A utilização exclusiva para fins acadêmicos
Características do entrevistado	<ul style="list-style-type: none"> a) Qual sua idade? b) Qual seu nível de escolaridade? c) Qual sua formação? d) Tem algum curso relacionado a gestão de custos? e) Sente-se apto a exercer a função que lhe foi confiada? f) Há quanto tempo você tem experiência em atividades de desenvolvimento de software? g) Você tem experiência como gestor de ter a necessidade de informações de custos para a tomada de decisão? Por quanto tempo? Relatar as experiências. h) Qual o cargo que você ocupa? Qual a sua função? i) Qual a posição hierárquica que você ocupa na sua instituição?
Responsáveis pelo Sistema de Informações de Custos	<ul style="list-style-type: none"> a) Foi realizado estudo / pesquisa identificando as principais diferenças e necessidades dos usuários de custos no setor público para a construção do SIC quando comparado com o setor privado? Em caso positivo, como este fator foi tratado no desenvolvimento do sistema? b) Quais as premissas que o SIC está alicerçado que às diferenciam da apuração de custos do setor privado? c) Quais informações o SIC proporciona ao usuário para subsidiar a tomada de decisão? d) Em sua percepção, você acha que o SIC subsidia o gestor na tomada de decisão? Se sim, em quais situações? Se não por quê? e) Em sua perspectiva, como e quais situações os usuários das informações de custos irão utiliza-las? f) Tendo em vista, que o SIC adota a metodologia de custeio direto para a alocação dos custos nas ações orçamentárias qual a diferença das informações produzidas por este sistema quando comparadas com informações de uma extração do SIAFI Gerencial (ações liquidadas)? Qual a sua percepção destas diferenças para o usuário da informação? g) Em sua percepção, quais são as limitações das informações produzidas pelo SIC para subsidiar o gestor em sua tomada de decisão? Como isto reflete na tomada de decisão do usuário? h) Quais as providências que a Secretaria do Tesouro

	<p>Nacional está adotando para ajustar estas limitações?</p> <p>i) Quais as principais diferenças das informações produzidas pelo SIC e Infra SIC? Qual o impacto destas diferenças para o usuário da informação?</p>
Finalização da entrevista	<p>a) Muito obrigado pela entrevista.</p>