
O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL E AS RESPONSABILIDADES DOS CONTADORES DAS IFES

THE FEDERAL GOVERNMENT COST SYSTEM AND THE RESPONSIBILITIES OF THE IFES ACCOUNTANTS

Neuton Alcedir de Lima Amaral

Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Gama Filho; Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina/Programa de Pós-Graduação em Contabilidade; Bolsista da FAPESC/SC-Brasil.
Endereço: Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade, Florianópolis – SC, 88040-510
Telefone: (48) 3721-9383
E-mail: neuton.amaral@ufsc.br

Camila Bolfe

Bacharel em Economia pela Universidade do Estado de Santa Catarina; Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina/Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.
Endereço: Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade, Florianópolis – SC, 88040-510
Telefone: (48) 3721-9383
E-mail: camilabolfe@bol.com.br

Recebido: 30/11/2013 2ª versão: 29/07/2014
Aprovado: 11/08/2014 Publicado: 30/08/2014

Altair Borgert

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina; Professor Associado III do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.
Endereço: Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade, Florianópolis – SC, 88040-510
Telefone: (48) 3721-9383
E-mail: altair@borgert.com.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo; Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.
Endereço: Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade, Florianópolis – SC, 88040-510
Telefone: (48) 3721-9383
E-mail: ernesto.vicente@ufsc.br

RESUMO

O Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC) foi implantado em 2011 e vai gerar relatórios de custos para todas as entidades vinculadas ao Governo Federal. Investiga-se nesta pesquisa a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas no SIC, tendo em vista que foi implantado de cima para baixo e não será operacionalizado pelas unidades finalistas, mas pelos órgãos centrais. Para isso, utiliza-se um questionário com perguntas que relacionam a metodologia do SIC, os Sistemas Estruturantes do Governo Federal e a norma sobre custos no setor público com as responsabilidades dos contadores das IFES. Os resultados indicam que a maioria dos respondentes não

acredita na possibilidade de o SIC resgatar as informações físico-financeiras dos Sistemas Estruturantes e não considera que a estrutura orçamentária seja válida para obter os custos diretos dos serviços públicos. Com isso, consideram reduzida sua responsabilidade pela inclusão de dados e pelas informações de custos que serão geradas no relatório do SIC.

Palavras-chave: Sistema de custos. Contabilidade pública. Custos por responsabilidade.

ABSTRACT

The Federal Government Cost Information System (SIC) was deployed in 2011 and will generate reports for all Federal Government-related entities. This research investigates the perceptions of accountants who work at Federal Universities (IFES) about their contributions and responsibilities on cost information that will be generated on SIC, since it was deployed from top to bottom and will not be managed by the entities, but by central agencies. For this purpose, a questionnaire with questions that relates the methodology of the SIC, the Structural Systems of the Federal Government and the standard on costs in the public sector with the responsibilities of Accountants of IFES. The results indicate that the most of respondents does not believe on the possibility of finding physical-financial information from Structuring Systems by SIC and does not consider that the budget structure is valid to obtain direct costs of public services. With this, the respondents consider small their responsibility on inclusion data and upon information that would be generated on SIC report.

Keywords: Cost system. Public accounting. Costs by responsibility.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade do setor público no Brasil está em processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade, passando por grandes transformações, como a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, com vistas a atender aos princípios de contabilidade e a promover a melhoria da informação contábil. Essa mudança de paradigma tem origem na chamada *New Public Management* (NPM), que busca incorporar melhorias nos controles de gestão pública por meio de técnicas já conhecidas no setor privado (GROOT; BUDDING, 2004, BOGT, 2008, GROOT; BUDDING, 2008), especialmente nas áreas de gestão de custos, alocação de fundos e avaliação de desempenho (RATNATUNGA; WALDMANN, 2010, VERBEETEN, 2011).

Essas transformações favoreceram a adoção de um sistema de custos pelo Governo Federal no ano de 2011 para permitir avaliar a eficiência do gasto público com base no custo dos serviços oferecidos à sociedade. O Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC) foi criado por meio da Portaria MF nº 157/11 e foi implantado de cima para baixo, dos órgãos centrais para os órgãos finalísticos, com aplicação a partir de 2012. Desta forma, o Governo Federal dispõe de um sistema de custos para todas as entidades dependentes do orçamento da União, cumprindo as exigências legais.

O SIC será operacionalizado pelos órgãos centrais de custos, mas os atores envolvidos estão distribuídos em todas as entidades governamentais. São contadores, gestores, fiscais de contrato, responsáveis pelo planejamento e orçamento etc., cada um com uma parcela de responsabilidade. O profissional contábil de cada entidade pública, contudo, assume fundamental importância, sendo o elo entre a origem dos dados de custos e o relatório gerado no SIC. Também é o profissional contábil quem responde pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos (CFC, 2011).

Entretanto, quais são os limites da responsabilidade do profissional contábil nesse processo? Qual é

o controle que ele terá sobre as informações geradas no SIC? Quais as condições de que dispõe para intervir no modelo, se necessário? A partir destas indagações, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Qual é a percepção dos contadores públicos sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas no SIC, no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES)? Objetiva-se, neste estudo, verificar a percepção dos contadores das unidades gestoras das IFES quanto às suas contribuições e responsabilidades pelas informações que serão geradas no SIC pelos órgãos centrais de custos.

O trabalho se justifica por preencher uma lacuna deixada pelos idealizadores do SIC, que é saber como os contadores públicos percebem os limites de sua responsabilidade, o que possivelmente determina como reagem à implantação do Sistema e influencia na qualidade das informações que serão obtidas no final do processo, levando-se em consideração, ainda, que o SIC será operacionalizado pela cúpula do Governo Federal de forma imperceptível para a maioria dos envolvidos, já que vai resgatar dados automaticamente e não serão necessárias mudanças nos Sistemas Estruturantes (SIAFI – gestão financeira/contábil/orçamentária; SIAPE – gestão de pessoal; SIASG – gestão de compras; SIGPLAN - planejamento etc.).

A justificativa de cunho científico é que esse assunto não foi abordado nas publicações iniciais de artigos em eventos e periódicos sobre o tema. Além disso, os trabalhos existentes são de autoria, em sua maioria, dos envolvidos no processo de implantação do SIC (MACHADO; HOLANDA, 2010, FERNANDES, 2011, KLADI; FERRARI, 2011, SANTOS, 2011), que representam os órgãos centrais de custos, sendo necessário conhecer-se o ponto de vista de quem está na outra ponta, ou seja, na execução orçamentária e financeira, pois os sistemas de custos são mais utilizados para propósitos gerenciais, como gerenciamento de departamentos ou atividades, avaliação de desempenho, planejamento orçamentário etc., quando satisfazem demandas de usuários internos (VERBEETEN, 2011).

2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura foi subdividida em quatro tópicos: marco regulatório; sistema de informações de custo e a eficiência da gestão; estrutura e funcionamento do SIC; e responsabilidades pelas informações de custos. O intuito é caracterizar o cenário no qual o SIC foi concebido e algumas implicações referentes às rotinas dos contadores públicos.

2.1 Marco regulatório

A contabilidade de custos no setor público está em evidência no Brasil e poderia parecer que se trata de uma demanda recente, o que não procede. Como marco legal da própria contabilidade pública, a Lei nº 4.320/64 já previa, em seu art. 85, que os serviços de contabilidade devem ser organizados de forma a permitirem a determinação dos custos dos serviços industriais (MACHADO, 2002, GNISCI, 2010, CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, KLADI; FERRARI, 2011) que, segundo Machado (2002), são os serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e distribuição de energia elétrica.

O Decreto-Lei nº 200/67 (Reforma Administrativa) previu, em seu artigo 79, que a contabilidade pública deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão e, com isso, não só os custos industriais deveriam ser custeados, mas todos os serviços públicos. O Decreto nº 93.872/86 reforçou o que preceituava o Decreto-Lei nº 200/67, acrescentando que os custos dos serviços públicos deveriam ser apurados por projetos e atividades (KLADI; FERRARI, 2011).

Outros dispositivos legais reforçaram a necessidade de o setor público adotar um sistema de custos que permita a avaliação da gestão, como a Lei nº 10.180/01 e o Decreto nº 6.976/09 (GNISCI, 2010,

CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011, KLADI; FERRARI, 2011), mas a Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – foi importante para que o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão nº 1.078/04, determinasse que a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF/MPOG):

adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a 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 [...], na LDO para 2003 [...] e na LDO para 2004 (TCU, 2004)

Em 2005, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), o Ministério da Fazenda (MF) e a Controladoria-Geral da União (CGU) criaram, por meio da Portaria Interministerial nº 945/05, a Comissão Interministerial de Custos (CIC), com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal” (GNISCI, 2010, p. 67). A referida Comissão constatou “que a quase totalidade dos órgãos não dispõe de qualquer iniciativa que vise à apuração dos custos” (CIC, 2005).

As instituições públicas que já haviam adotado um sistema de custos são: o Comando da Aeronáutica, em 1972, tendo como referência o Decreto-Lei nº 200/67 (ENAP, 2001); o Banco Central (BACEN), em 1992, mas que por questões técnicas não foi levado adiante e somente após a LRF é que o sistema teve avanços (POLICENA, 2009); o Comando da Marinha, em 1994, amparado pela Lei nº 4.320/64; a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), em 1995, em função da crescente complexidade da empresa (ENAP, 2001); a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), em 1996, de forma precária e limitada, com avanço significativo a partir de 2003, resultado de um processo de desenvolvimento iniciado em 1999, mas que teve como fator decisivo a edição da LRF (POLICENA, 2009); e o Comando do Exército, em 2007, com o objetivo de constituir uma ferramenta gerencial para todo o Exército (CARMO; SILVA, 2011, CARNEIRO; SILVA; ROCHA, 2012).

A concepção do sistema de custos na Administração Pública Federal se deu, finalmente, por meio da Portaria MF nº 157/11, que cria o Sistema de Custos do Governo Federal (SIC) para “proporcionar melhor conteúdo informacional que subsidie as decisões governamentais na alocação eficiente dos recursos e gerar condições apropriadas à promoção da qualidade do gasto público” (FERNANDES, 2011, p. 15).

Além de cumprir a legislação, os sistemas de custos também precisam ser úteis para a gestão, auxiliando na busca pela eficiência do gasto público. O tópico a seguir evidencia alguns pressupostos para garantir essa utilidade às informações de custos.

2.2 Sistema de informações de custo e a eficiência da gestão

Os serviços públicos são costumeiramente alvo de críticas quanto ao custo/benefício. A mídia, por exemplo, utiliza as cifras envolvidas em determinado programa governamental para dar ênfase, positiva ou negativa, às suas reportagens, caracterizando-as como custo daquele programa. No entanto, “o governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos” (ALONSO, 1999, p. 44), pois os Sistemas Estruturantes, como o SIAFI, não foram concebidos para apurar os custos dos serviços oferecidos à sociedade (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Assim, a eficiência do gasto governamental não pode ser dimensionada, pois “o custo é uma medida crítica da eficiência” (HANSEN; MOWEN, 2009, p. 35). Os Sistemas Estruturantes do Governo Federal fundamentam-se basicamente no gerenciamento de recursos financeiros, sua distribuição e aplicação, pouco se evoluiu no sentido de acompanhar e avaliar o consumo direto desses recursos, em

unidades físicas, e a qualidade dos serviços e produtos associados ou dos processos organizacionais correlatos à geração de resultados (FERNANDES, 2011). “Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública” (ALONSO, 1999, p. 44).

Alguns Sistemas Estruturantes possuem as unidades físicas atreladas à própria estrutura, como o número de servidores registrados no SIAPE. Outros, no entanto, permitem a evolução financeira sem, necessariamente, informar a evolução física. O registro de estoques de materiais de consumo, por exemplo, é informado no SIAFI apenas por seu valor financeiro. Como explicam Hansen e Mowen (2009, p. 35), “tanto as medidas financeiras quanto não-financeiras da eficiência são necessárias”.

O Governo Federal entende que o SIC possa resgatar tanto informações financeiras quanto não financeiras dos Sistemas Estruturantes e combiná-las para gerar relatórios de custos. Nesse sentido, um sistema de custos deve ajudar os políticos e gestores na redução de gastos, na melhoria da alocação de recursos e na melhoria da eficiência (VERBEETEN, 2011). A próxima seção fornece um panorama sobre o funcionamento do SIC e sua relação com a estrutura orçamentária.

2.3 Estrutura e funcionamento do SIC

O SIC foi concebido de cima para baixo (órgãos centrais), o que não está em linha com a maioria das experiências internacionais. No continente europeu, por exemplo, a iniciativa se deu pelos gestores locais e foi adotado pelos órgãos centrais com um lapso de mais de uma década em grande parte dos países. A Espanha, a Finlândia e o Reino Unido conseguiram fazer isso em pouco menos de dez anos. A Austrália é um dos únicos países a iniciar a implantação pelo governo central (GNISCI, 2010).

No entanto, o modelo de implantação é consistente com os achados de Groot e Budding (2008), que evidenciam que a implantação das reformas da NPM se deu de diferentes maneiras em muitos países e podem ser de forma descentralizada, como no caso da Suécia, ou centralizada, como no caso da Nova Zelândia, em face dos problemas específicos de cada país e das respostas encontradas para solucionar esses problemas.

No que se refere aos relatórios de custos, o SIC apresentará informações globais e, como reconhecem os próprios idealizadores do Sistema, com resultados eventualmente precários ou até mesmo insatisfatórios para alguns setores num primeiro momento. As informações globais serão geradas pelos órgãos centrais e serão padronizadas, o que significa que podem não refletir as necessidades de informação dos órgãos finalísticos (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Destaca-se no modelo adotado para o SIC, segundo os idealizadores, a importância do gradualismo e da flexibilidade, pois cada entidade governamental poderá implantar um sistema de custos próprio, que melhor atenda às suas necessidades, e que se vincula ao SIC por intermédio de um ponto de encontro, chamado de rodoviária, que alinha dois mundos: o processo dedutivo a partir da visão dos órgãos centrais e o processo indutivo, relacionado às necessidades informacionais dos órgãos finalísticos (saúde, educação, segurança etc.) (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Evidências em estudo realizado na contabilidade governamental da Suécia indicam que custos de produtos específicos são utilizados com mais frequência do que relatórios com propósitos mais amplos (PAULSSON, 2006). Já os achados do estudo de Cropper e Cook (2000 *apud* McCHLERY; McKENDRICK; ROLFE, 2007) indicam que 83% das universidades do Reino Unido estavam insatisfeitas com os sistemas de custos. No caso brasileiro, é possível que o SIC forneça informações tão globais que não sejam úteis por si sós e talvez as entidades finalistas tenham de criar sistemas de custos próprios não apenas para refinar a informação, mas para corrigir distorções de interpretação dos relatórios de custos com base na metodologia do SIC.

Quanto ao método de alocação, foi adotado (no SIC) o custeio direto. Esse método é o mais simples dentre todos e não é o mais utilizado, por exemplo, na Holanda (VERBEETEN, 2011). Já nos Estados Unidos, evidências empíricas indicam que sistemas menos elaborados de contabilidade de custos não são preferidos quando tais sistemas são utilizados para satisfazer requisitos externos ou para quando os gestores precisam recuperar os custos por meio de fixação de receitas, como taxas, ou ainda para fins internos (GEIGER; ITTNER, 1996). Ratnatunga e Waldmann (2010) indicam que a dificuldade das universidades australianas em mensurar os custos totais de programas de pesquisa pode ter efeitos como dificultar a correta alocação de recursos para os projetos, o que pode culminar em programas não sustentáveis e inibir a investigação científica, inclusive pela dificuldade em manter talentos.

O estudo de Jackson e Lapsley (2003) e Lapsley e Wright (2004) indicam que o único método de custeio que teve significativo uso na Escócia (pelo menos até a data das pesquisas) foi o *Activity Based Costing* (ABC). As primeiras instituições públicas a implantarem sistemas de custos no Brasil também se utilizaram do ABC, como o Comando da Aeronáutica, a ECT (ENAP, 2001), o Comando do Exército (CARMO; SILVA, 2011; CARNEIRO; SILVA; ROCHA, 2012), o BACEN, a EMBRAPA, e o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) (POLICENA, 2009). Somente o Comando da Marinha não adotou o ABC, mas o custeio por absorção tradicional (ENAP, 2001).

O Governo Federal adotou o custeio direto com base em três argumentos. O primeiro diz respeito à objetividade, no sentido que admite somente os custos diretamente relacionáveis aos objetos de custo, poupando discussões acerca de critérios de rateio de custos indiretos. O segundo argumento é que o custeio direto está entranhado nos processos de planejamento, orçamento e execução, sendo desnecessárias alterações nos Sistemas Estruturantes, o que, como se verá nos resultados, é contestado por muitos contadores públicos. Já o terceiro argumento diz respeito ao custo/benefício da informação de custos, obtida de forma rápida e com baixo custo de treinamento, uma vez que os envolvidos estão acostumados com a estrutura orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010).

O modelo foi desenhado de forma a recuperar os dados dos Sistemas Estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIAPE, SIGPLAN e outros), por meio de um *datawarehouse* – banco de dados multidimensional que usa recursos de ferramenta OLAP – (SANTOS, 2011), e confrontar as unidades físicas com as financeiras. Nenhum lançamento contábil de ajuste será realizado, já que não se trata de um sistema transacional, mas gerencial (MACHADO; HOLANDA, 2010). Ou seja, a obtenção dos dados físicos e financeiros se dará de forma automática. Ressalta-se, porém, que as experiências de instituições como BACEN, EMBRAPA e SERPRO indicam que, mesmo com integração e a automatização da obtenção dos dados dos Sistemas Estruturantes para compor os custos, em alguns casos os dados precisaram ser incluídos no sistema de custos manualmente (POLICENA, 2009).

Apesar da automatização do processo de obtenção dos dados, alguns ajustes serão feitos no relatório de custos pelo próprio SIC (sem lançamento contábil), uma vez que “a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 799) e a contabilidade com base na execução orçamentária, mesmo no caso da despesa pública, não respeita integralmente esse princípio. A aquisição de estoque, por exemplo, gera uma despesa orçamentária que não representa uma despesa contábil pois, como esclarece Reis (2006, p. 15), “o fato gerador da despesa é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização”. Essa necessidade de ajuste está diretamente relacionada com a sistemática adotada pelos idealizadores do SIC, que escolheram a estrutura orçamentária como base para a alocação de custos aos objetos de custo, e não as despesas registradas no sistema patrimonial.

Uma vez obtida a medida financeira, a medida física será resgatada de diversos Sistemas Estruturantes, fornecendo o custo por unidade, sendo que os objetos de custos serão obtidos a partir da própria estrutura orçamentária. Segundo os idealizadores do SIC, “a partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos

centros de responsabilidade” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 807). Contudo, como se verá mais adiante, a estrutura orçamentária pode não favorecer a alocação de todos os custos, mesmo os diretos, aos objetos de custos, pois nem todos os programas são finalísticos. Além disso, no Comando da Marinha, por exemplo, foi necessário desenvolver um sistema no qual as transações entre os órgãos da instituição não fossem computados até o efetivo pagamento, pois a extração dos dados diretamente do SIAFI para compor os custos ocasionava duplas contagens (ENAP, 2001).

Além da necessidade gerencial, os relatórios de custos também permitirão maior transparência na execução orçamentária e na Governança Pública, segundo os idealizadores, o que corrobora com o estudo de Vazakidis, Karagiannis e Tsialta (2010), que afirmam que os sistemas de custos podem auxiliar como ferramentas de transparência e combate à corrupção.

Cada custo, de cada projeto, de cada programa, de cada unidade da administração pública, se tornará conhecido e passível de crítica, questionamento e reconhecimento. Será possível, portanto, o cotejamento, em sintonia fina, de elementos essenciais constituintes da eficiência de cada um destes órgãos, a partir das informações de seus custos. Sejam estes quais forem (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010, p. 84).

Objetiva-se com o SIC, portanto, avaliar a responsabilidade de cada agente público. Torna-se imprescindível, com isso, determinar os limites dessas responsabilidades a fim de permitir avaliação objetiva de quem vai fiscalizar e de quem vai responder pelos relatórios de custos.

2.4 Responsabilidades pelas informações de custos

O Governo Federal venceu uma primeira etapa, que foi implantar o SIC. Contudo, embora rotinas possam ser influenciadas por normas, a efetividade somente é alcançada se essas normas forem incorporadas à cultura organizacional, ou seja, os indivíduos devem aceitar voluntariamente, de forma individual e/ou coletiva, os preceitos da nova norma (BOGT, 2008). Como indicam Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1567), “enquanto a implantação de sistemas de custos por um órgão é influenciada pela coerção externa, a efetiva adoção é impulsionada pela utilidade percebida pelos gestores”. Por outro lado, evidências empíricas indicam que um dos principais motivos para que os contadores públicos de governos locais na Escócia promovessem mudanças nos sistemas gerenciais, incluindo-se adotar sistemas de custos, foram pressões governamentais para reduzir custos e melhorar o fluxo de informações e não por qualquer iniciativa local (JACKSON; LAPSLEY, 2003; LAPSLEY; WRIGHT, 2004).

Diversos são os atores envolvidos nesse processo, como gestores, contadores, membros das comissões de licitação, responsáveis por gerenciar contratos etc., e cada um terá uma parcela de responsabilidade. Como afirmam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 136), “é o gestor do chamado órgão finalista do Estado o alvo e, ao mesmo tempo, o alimentador principal do programa”. Também são esses servidores, em especial os gerentes contábeis, quem são as pessoas-chave na análise e interpretação das informações gerenciais para os demais usuários, principalmente políticos e gestores (PAULSSON, 2006), já que os sistemas de custos no setor público devem vincular os tomadores de decisão com os efeitos de suas decisões (McCHLERY; McKENDRICK; ROLFE, 2007).

Entretanto, a utilização do SIC tende a ser imperceptível para a maioria dos envolvidos, exceto para aqueles responsáveis pela sua operacionalização, pois os servidores dos órgãos finalistas não precisarão mudar suas rotinas, já que o SIC coletará informações dos Sistemas Estruturantes automaticamente. Isso pode promover certo distanciamento desses servidores e dificultar a percepção de sua responsabilidade pelas informações geradas no SIC. Alie-se a isso o fato de que o SIC será

operacionalizado de forma centralizada e, como afirmam Groot e Budding (2004), quanto mais descentralizado é o controle do sistema de custos, mais responsáveis se mostram os gestores locais (inclusive os contadores) pelo equilíbrio entre receita e custo, bem como pelo esforço de alocar custos indiretos e de utilizar técnicas sofisticadas de alocação de custos. Segundo um estudo da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), “os custos não devem ser controlados e acompanhados apenas centralizadamente” (ENAP, 2001).

As experiências do Comando da Aeronáutica e da Marinha, bem como da ECT, evidenciam um desafio comum, o de criar um ambiente favorável ao desenvolvimento de uma cultura de gestão de custos na instituição e nas atividades relacionadas à coleta e processamento de dados (ENAP, 2001). Bogt (2008), afirma que as reformas da NPM estão sujeitas à Teoria Institucional e que a efetividade dessas reformas depende de uma mudança cultural, ou seja, não se limitando a aspectos técnicos, mas também aos valores, hábitos, interesses, poder, conhecimento etc. dos envolvidos.

Também é necessário que os envolvidos no processo de geração de informações de custo entendam a utilidade do Sistema. A SOF/MPOG fez uma pesquisa prévia à concepção do SIC e verificou que os servidores consideram que informações de custos podem melhorar a gestão de sua unidade e ser útil no processo de gestão financeira e orçamentária, mas menos de 10% dos respondentes acreditam que um sistema de custos possa ser eficaz como mecanismo de transparência (GNISCI, 2010), diferentemente do que acreditam os idealizadores do SIC, que creem que:

a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, pois eles forçarão os gestores envolvidos a analisar as informações, buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente o uso dos recursos (MACHADO; HOLANDA, 2011, p. 808).

Suzart (2010) afirma que o uso de informações de custo para promover a transparência do gasto público não é, ainda, uma exigência prevista na legislação brasileira. Por outro lado, Groot e Budding (2008) pesquisaram a opinião de 105 profissionais ativamente envolvidos no processo de reformas da NPM de governos da Holanda e da Bélgica, além de algumas organizações não governamentais, e constataram que a grande maioria acredita que a transparência é necessária para dar suporte à ação governamental. A pesquisa de Bogt (2008) evidencia que, na opinião de gestores públicos e políticos de municípios holandeses, muitos dos efeitos esperados com a implantação das reformas da NPM não se concretizaram, mas a transparência dos custos dos serviços públicos foi favorecida. Já Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) relatam experiências internacionais e acreditam que a transparência é uma razão importante para adoção de um sistema de custos no setor público e indicam a atribuição de responsabilidades a gestores como um dos fatores de sucesso nas reformas da contabilidade pública da Austrália e do Reino Unido.

No entanto, o Governo Federal não definiu ainda as responsabilidades de cada envolvido na evidenciação de custos. Segundo a Comissão Interministerial de Custos, a política de custos “deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito” (CIC, 2005). Porém, pode não ser tão simples definir as responsabilidades, tendo em vista que uma crítica com relação aos custos por responsabilidade “é a grande dificuldade de separação, em alguns casos, dos Custos Controláveis dos Não Controláveis” (MARTINS, 2001, p. 327). Para exemplificar, suponha-se que determinada obra de uma Universidade tivesse atraso em função da não liberação de recursos, decorrente de bloqueio orçamentário feito pelo Governo Federal para atingir metas previstas na LDO. Neste caso, a Universidade em questão poderia questionar sua responsabilidade pelos custos adicionais ocasionados pelo bloqueio orçamentário.

Além disso, “muitos gastos não são planejados em sua alocação para atenderem diretamente a um programa finalístico, o que leva a um nível elevado de custos indiretos” (SANTOS, 2011, p. 9). Como a

base de acumulação de custos do SIC está atrelada à programação orçamentária, muitos dos gastos serão alocados a programas não finalísticos, como, por exemplo, a folha de pagamento. “Os gastos com pessoal do quadro da entidade, mesmo quando aplicados em investimento, estarão sempre classificados no grupo das despesas correntes. Portanto, é necessário identificá-los e reclassificá-los” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 804).

Outras dificuldades podem surgir nas primeiras experiências do Governo Federal em utilizar informações de custos, principalmente se os papéis de todos os envolvidos não estiverem bem definidos. A NBC T 16.11 determina que “a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil” que deverá evidenciar, entre outros, “o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos” (CFC, 2011), mas não define a função deste profissional dentro do sistema. Ou seja, a norma não define se a responsabilidade é do contador da unidade finalística, do contador de alguma setorial de custos, ou do contador do órgão central de custos. Entende-se, porém, que o contador da unidade finalística, juntamente com outros profissionais dessa mesma unidade, terá parcela considerável de responsabilidade.

Dado que sistemas de custos são sistemas de informações gerenciais, é essencial a participação dos gerentes e técnicos de cada organização governamental no processo de desenvolvimento e implantação de sistemas de custos, pois são esses servidores que realmente conhecem, ainda que de forma parcial, os padrões de consumo dos recursos organizacionais e a relevância dos objetos de custeio para a estratégia organizacional (CIC, 2005).

Essa constatação da Comissão Interministerial de Custos encontra-se em linha com evidências empíricas de outros países. O conhecimento das características e os padrões de consumo de recursos tem sido determinante, por exemplo, na adoção de diferentes estruturas de sistemas de custos em escolas públicas na Noruega (BJØRNENAK, 2000). Com isso, os profissionais contábeis envolvidos na execução orçamentária e financeira desempenham papel determinante e torna-se importante conhecer a percepção desses profissionais em relação às contribuições e responsabilidades pelas informações de custos.

Verbeeten (2011) sugere que usuários internos de sistemas de custos no setor público tendem a não utilizar informações gerenciais de custos quando são incompletas ou inadequadas. Ainda não é possível, no caso do Brasil, investigar a percepção de usuários internos, pois, apesar de o SIC já estar em funcionamento, os primeiros relatórios após o encerramento do exercício de 2012, ou mesmo relatórios intermediários, ainda não foram divulgados. A investigação desta pesquisa limitou-se, por isso, em evidenciar a percepção de profissionais contábeis com base na metodologia do SIC, pois nem mesmo os contadores têm acesso aos relatórios do SIC antes da publicação.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa se caracteriza, quanto aos objetivos, como descritiva. Quanto aos procedimentos, a pesquisa é do tipo levantamento (*survey*). Quanto ao problema, é uma pesquisa quantitativa na apresentação dos dados, e qualitativa na análise dos resultados. A coleta de dados se deu por meio de questionários estruturados, sendo que as perguntas foram baseadas na revisão de literatura, na estrutura do SIC e na NBC T 16.11.

A amostra foi constituída por 182 servidores públicos federais, que atuam nas áreas de orçamento e finanças das IFES. Essa amostra foi limitada pelas informações disponíveis nas páginas da *internet* de cada instituição, sendo que somente foram considerados os servidores que possuíam o *e-mail* de contato. Além dos contadores, foram também selecionados servidores que ocupavam outros cargos, como assistente

administrativo, economista, administrador, ou outros. O motivo para a não exclusão desses servidores é que, apesar de não serem contadores de carreira, atuam nas áreas de orçamento e finanças e utilizam os Sistemas Estruturantes. Entretanto, os participantes foram arguidos sobre sua formação profissional, tendo em vista que podem possuir formação contábil, mesmo que não ocupem esse cargo.

A escolha das IFES se deu porque um dos pesquisadores é servidor de uma universidade federal (naturalmente, excluído da amostra), o que favorece a análise dos resultados, devido à familiaridade com a estrutura dessas instituições, pois, como afirma Verbeeten (2011), evidências empíricas têm sugerido que pode haver diferenças substanciais nas práticas de contabilidade de setores diferentes no setor público.

Foram enviados *e-mails* para os servidores selecionados com um *link* para o questionário, com uma introdução e dez questões, disponibilizado no *site* SurveyMonkey.com. Um preteste foi realizado com quatro contadores de um Instituto Federal de Educação Tecnológica, por manter certa similaridade com as IFES, e os problemas identificados foram solucionados no questionário definitivo.

Utilizou-se de uma adaptação da escala Likert que, por ser uma escala bipolar, considera os graus de concordância e discordância na mesma resposta, o que acarreta problemas de análise. Em uma resposta: mais discordo que concordo, por exemplo, agrupam-se tanto opiniões de quem concorda somente um pouco, mas discorda em quase a totalidade, com opiniões de quem discorda em quase a totalidade, mas é neutro no restante. Outra incongruência é que o centro da escala Likert indica neutralidade, mas pode também indicar a opinião de quem concorda com metade da afirmação e discorda da outra metade, ou seja, não é a opinião de um indivíduo neutro no assunto.

Assim, será considerado somente o grau de concordância de cada respondente, numa escala de zero a quatro, sendo zero para grau de concordância neutro e quatro para concordância plena. Também se fez uso de questões com respostas de múltipla escolha, como formação acadêmica e/ou profissional e Sistemas Estruturantes a que possui acesso, bem como questões com somente uma resposta (sim/não).

4. RESULTADOS

Dos 182 servidores selecionados na amostra, 39 responderam à pesquisa, o que representa 61% do total de respostas que o próprio Governo Federal obteve em todas as entidades de todos os ministérios do Poder Executivo Federal em pesquisa antes da criação do SIC, sendo que o Governo teve a vantagem de utilizar o SIAFI como meio de divulgação da pesquisa, o que aumenta a aceitação e confiabilidade por parte dos respondentes.

A primeira pergunta do questionário foi sobre a formação profissional. O objetivo desta questão foi verificar se os respondentes possuem conhecimento contábil ou em área compatível. A maioria dos respondentes, 84,61%, possui formação contábil, sendo que 10,26% possuem também formação em administração, um servidor (2,56%) é formado também em economia e um respondente possui formação também em geografia. 5,13% possuem formação (somente) em administração, um respondente (2,56%) em economia, um em direito, um em gestão financeira (tecnólogo) e um em letras.

Desses servidores, 25,64% estão cadastrados no SIAFI como contador responsável pela instituição, sendo que a maioria ocupa funções de diretor ou de coordenador do departamento de contabilidade e de finanças, mas em alguns casos não havia a designação de função dos servidores na página da *internet* da instituição. Em algumas IFES, as funções de diretor ou de coordenador de contabilidade e de finanças não pertencem ao contador responsável, mas muitos dos que ocupam essas funções, além de outras funções de direção, chefia ou mesmo de pró-reitoria, responderam à pesquisa.

A segunda questão abordou a utilização de Sistemas Estruturantes, com vistas a identificar o acesso às informações, bem como a inclusão de dados. Verificou-se que 94,87% dos respondentes utilizam o SIAFI em suas rotinas, sendo que 56,41% utilizam também o SIASG, provavelmente pelo fato de que

grande parte das IFES utilizam o SIASG para emitir empenhos, e a contabilização dos saldos baixados do orçamento, bem como o registro de saldos de empenhos em contas de compensação, se dá de forma automática no SIAFI.

Além desses sistemas, 20,51% dos respondentes também utilizam o SIAPE, 7,69% utilizam o SIDOR (elaboração do orçamento), 5,13% utilizam o SIORG (cadastro de órgãos) e 5,13% utilizam o SIGPLAN. Alguns respondentes acrescentaram outros sistemas, como SIMEC, COMPRASNET, SIPAC e SCDP, mas esses são considerados sistemas InfraSIGs (sistemas específicos criados por órgãos da administração direta). Somente 2 respondentes não utilizam o SIAFI em suas rotinas, sendo que um deles não utiliza nenhum sistema e ocupa a função de pró-reitor de planejamento e administração, o que por si só não explica, pois outros respondentes ocupam funções equivalentes e utilizam Sistemas Estruturantes.

A terceira questão iniciou com a seguinte introdução: “O SIC vai gerar relatórios de custos a partir do órgão central de custos (Ministério da Fazenda) e órgãos setoriais (ex: MEC), recuperando informações físico-financeiras a partir dos dados dos Sistemas Estruturantes”. Perguntou-se, então, qual o grau de concordância sobre três possíveis melhorias que o SIC poderia favorecer: melhoria na eficiência do gasto público; melhoria no planejamento orçamentário; e melhoria na transparência.

O objetivo destes questionamentos foi comparar com alguns dos resultados obtidos pela pesquisa que a SOF/MPOG fez com os servidores públicos dos três poderes antes da criação do SIC. Na pesquisa da SOF/MPOG, dos 86 respondentes, sendo 64 pertencentes ao Poder Executivo, 20,93% consideram que um sistema de custos possibilita redução de gastos; 30,23% acreditam que favorece a melhoria nas ações de planejamento; e menos de 10% creem em melhoria na transparência (GNISCI, 2010).

Na presente pesquisa, somente 3 respondentes marcaram a opção zero (concordância nula) para uma destas três alternativas. Diferentemente do que constatou a SOF/MPOG, então, a maioria dos respondentes acredita que haverá melhoria nos três aspectos questionados, em maior ou menor grau. Quatro respondentes não marcaram todas as alternativas nessa questão, mas somente uma e os resultados percentuais a seguir foram ponderados pelo número de respostas para cada uma das três alternativas.

Considerando-se somente os graus 3 ou 4 da escala de concordância, temos que 57,89% dos respondentes acreditam em uma melhoria significativa na eficiência do gasto público, contra apenas 20,93% na pesquisa SOF/MPOG. Também houve divergência em relação à melhoria no planejamento orçamentário, os respondentes que atribuíram graus 3 ou 4 para esse questionamento somam 77,14%, bem superior ao que foi obtido na pesquisa da SOF/MPOG, 30,23%. Além disso, 75% dos respondentes acreditam fortemente (graus 3 ou 4) que o SIC melhorará a transparência, contra menos de 10% verificado pela SOF/MPOG.

A quarta questão teve a seguinte introdução: “O SIC vai alocar os custos com base na estrutura orçamentária já existente (Programas: projetos e atividades). Para isso, precisará de informações financeiras e físicas (quantidades). Você considera que as informações físicas de cada Programa estão disponíveis nos Sistemas Estruturantes?”. O objetivo deste questionamento foi saber se os servidores envolvidos no processo de geração de informações de custos (inclusão de dados) concordam com os idealizadores do SIC sobre a capacidade de o Sistema resgatar informações físicas e confrontá-las com as financeiras de forma automática.

Apenas 5,13% dos respondentes atribuíram grau 4 de concordância, 25,64% atribuíram grau três e 69,23% marcaram grau 2 ou menos. Isso revela que os respondentes percebem fragilidades na estrutura dos Sistemas Estruturantes para possibilitar que o SIC consiga todas as informações de que precisa. Pesquisa adicional será necessária para verificar se essas fragilidades se referem à ausência de algumas medidas físicas, uma vez que a medida financeira está disponível no SIAFI, ou se alguns programas são passíveis de mensuração de custos enquanto outros não, ou outras dificuldades.

Entretanto, uma fragilidade parece estar ligada à própria estrutura orçamentária com base na qual o SIC vai resgatar as informações de custos, de acordo com a percepção dos respondentes. Foi-lhes

perguntado, na quinta questão, o que segue: “Você acredita que os Sistemas Estruturantes fornecem informações suficientes para alocação de todos os custos diretos aos objetos de custo, considerando a estrutura orçamentária?” O objetivo foi saber se os respondentes, que utilizam os Sistemas Estruturantes e estão familiarizados com a classificação orçamentária da despesa, consideram possível o SIC resgatar os custos diretos de forma automatizada.

Apenas 5,13% acreditam totalmente nessa possibilidade. Outros 12,82% atribuíram grau 3 de concordância, enquanto que 82,05% atribuíram graus 2 ou menos, denotando baixo grau de concordância sobre a possibilidade de o SIC resgatar as informações de custos dos Sistemas Estruturantes, mesmo que somente os custos diretos, o que corrobora com as pesquisas de Machado e Holanda (2010) e Santos (2011), que afirmam que muitos gastos não são concebidos para atender diretamente a um programa finalístico.

A sexta questão teve como objetivo conhecer a percepção dos respondentes acerca da responsabilidade pelas informações de custos geradas no SIC. Foi-lhes perguntado o seguinte: “A NBC T 16.11 (do Conselho Federal de Contabilidade) determinou que: ‘A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil’. A qual (ou a quais) profissional contábil a norma se refere?”.

Assim como na terceira questão, os resultados foram ponderados para cada uma das alternativas, pois oito respondentes marcaram somente uma das três alternativas e um respondente não marcou nenhuma. Desta forma, os percentuais a seguir foram ponderados de acordo com o número de respostas para cada alternativa.

Verificou-se que 61,11% dos respondentes atribuíram graus 3 ou 4 para o profissional contábil da Universidade, enquanto que 70% atribuíram os mesmos graus para o profissional do Ministério da Educação (MEC) e 71,88% acreditam fortemente (graus 3 ou 4) na responsabilidade do profissional contábil do Ministério da Fazenda (MF). Isso revela que os respondentes consideram os profissionais contábeis das Universidades, que preparam e incluem dados nos Sistemas Estruturantes, menos responsáveis que os profissionais do MEC e do MF, que vão operacionalizar o SIC de forma centralizada, em relação ao que determina a NBC T 16.11. Estes resultados são consistentes com as observações de Groot e Budding (2004) de que, quanto mais descentralizado é o controle dos custos, mais responsáveis são os gestores locais e vice-versa.

Os respondentes consideram que os profissionais contábeis possuem grande parcela de responsabilidade pelas informações de custos, apesar de que em menor grau para o profissional contábil da Universidade. No entanto, não acreditam que os Sistemas Estruturantes estejam preparados para fornecer ao SIC todas as informações necessárias, como visto nas questões quatro e cinco. Esses resultados dão ensejo à sétima questão, na qual foi elaborada a seguinte pergunta: “O SIC será flexível e permitirá que as Unidades Gestoras - UG adotem sistemas de custos próprios, caso precisem de informações mais detalhadas, sendo que esse sistema deverá se integrar ao SIC. Você considera que será necessário sua Universidade adotar um sistema de custos próprio?”.

Apenas 5,13% dos respondentes marcaram zero e acreditam que isso não será necessário. Outros 10,26% marcaram grau 1 de concordância, mas a grande maioria, 84,62% (considerando graus 2 ou mais), ou 61,54% (considerando somente graus 3 ou 4) acreditam que será preciso adotar um sistema de custos próprio, em auxílio ao SIC, para conseguir gerar informações de custos. Esse resultado parece corroborar com as evidências encontradas por Verbeeten (2011) de que usuários internos de sistemas de custos no setor público tendem a não utilizar informações gerenciais de custos quando consideram que são incompletas ou inadequadas. Nesse sentido, apesar de o SIC contemplar a exigência legal de se adotar um sistema de custos no Governo Federal, a efetiva utilização das informações de custos na promoção de melhorias na gestão pública pode estar condicionada a criação de um sistema de custos específico em cada unidade administrativa.

Complementarmente ao questionamento sobre a responsabilidade pela consistência conceitual das informações de custo (questão 6), no caso específico da responsabilidade como sendo do profissional contábil da Universidade, a questão 8 foi elaborada como segue: “Em relação ao SIC, qual seu grau de contribuição/responsabilidade pela inclusão dos dados nos Sistemas?”.

Somente 28,95% dos respondentes se consideraram responsáveis nos graus 3 ou 4 de concordância, em comparação com 61,11% que responderam os mesmos graus de concordância para a responsabilidade pela consistência conceitual (questão 6). Os restantes 71,05% dos respondentes marcaram as opções 2, 1 ou zero, sendo que 26,32% marcaram grau zero de concordância, contra apenas 5,56% na questão sobre responsabilidade pela consistência conceitual.

Essa postura pode ser decorrente do fato de que, em muitas instituições, alguns dados necessários para a geração de um relatório de custos são de responsabilidade de servidores lotados em departamentos não ligados à execução orçamentária e/ou financeira, como os departamentos de recursos humanos, de administração patrimonial, de almoxarifado etc. Os participantes da pesquisa podem não possuir, portanto, controle sobre todas as informações incluídas nos Sistemas Estruturantes. Um respondente não marcou nessa questão.

A questão de número 9 teve o seguinte enunciado: “Em relação ao relatório de custos a ser gerado pelo SIC a partir dos órgãos central e/ou setorial de custos, qual seu grau de contribuição/responsabilidade pelas informações geradas?”, mais uma vez complementando o questionamento sobre a responsabilidade pela consistência conceitual de custos pelo contador da Universidade (questão 6).

Somente 28,21% dos respondentes se consideraram responsáveis nos graus 3 ou 4 de concordância, contra 61,11% na pergunta sobre responsabilidade pela consistência conceitual. Os demais respondentes, 71,79%, marcaram graus 2 ou menos, sendo que 17,95% acreditam não ter nenhuma responsabilidade pelos relatórios de custos, contra 5,56% na outra questão comparada. Esse resultado corrobora com as dificuldades identificadas na revisão de literatura, como o conflito de competência de um sistema de custos por responsabilidades, a dificuldade dos Sistemas Estruturantes em direcionar os custos aos objetos de custo, a falta de autonomia do profissional contábil para aplicar medidas corretivas, além do distanciamento entre o SIC e os responsáveis pela inclusão dos dados nos Sistemas Estruturantes.

Finalizando o questionário, a questão de número dez teve o seguinte enunciado: “Você sabia que o Governo Federal já havia implantado o SIC em 2011 antes de responder a esta pesquisa?”. Pouco mais da metade dos participantes, 58,97%, responderam de forma afirmativa, contra 41,03% que não sabiam da existência do SIC. Contudo, o número dos servidores da amostra que não sabiam sobre a implantação desse sistema pode ser bem maior, como observado quando os pesquisadores telefonaram para as instituições para solicitar que respondessem ao questionário. Muitos dos que atenderam aos telefonemas se recusaram a responder à pesquisa porque não sabiam da existência do SIC e não se julgavam aptos a responder. Mesmo quando informados de que isso não era óbice para participar da pesquisa, boa parte dos que foram contatados se recusaram a responder o questionário e transferiam a ligação para outro servidor, alegando não ser sua responsabilidade. Em algumas instituições, nenhum servidor quis responder à pesquisa, apesar da insistência dos pesquisadores.

Esse último questionamento também serviu de base para analisar a primeira alternativa da questão 6, sobre a responsabilidade pela consistência conceitual de custos (do profissional contábil da Universidade) em conjunto com a questão 9, sobre a responsabilidade pelo relatório de custos gerado no SIC. Observou-se que 73,33% dos respondentes que não sabiam da existência do SIC atribuíram grau de concordância maior para a responsabilidade do contador da Universidade pela consistência conceitual de custos do que para a responsabilidade pelas informações que serão geradas nos relatórios de custos. Entre os respondentes que sabiam da existência do SIC, o percentual dos que tiveram a mesma postura foi bem menor, 38,1%.

Analisando-se somente a questão 9, sobre a responsabilidade dos respondentes pelas informações que serão geradas no relatório de custos pelos órgãos centrais, em conjunto com a questão 10, sobre o conhecimento da existência ou não do SIC, os respondentes que disseram não conhecer o SIC antes da pesquisa somam 26 pontos (soma das pontuações da questão 9 de todos os respondentes que marcaram não na questão 10), enquanto que os que conheciam o SIC somam 46 pontos. Ponderando-se pelo número de respondentes para cada alternativa, têm-se os índices 2,19 para sim e 1,73 para não, ou seja, os que responderam sim atribuíram, em conjunto, 26,37% a mais de concordância em relação à sua responsabilidade pelos relatórios de custo dos que responderam não.

Esse resultado, juntamente com a análise do parágrafo anterior, revela que os servidores que desconheciam o SIC tendem a considerar-se menos responsáveis pelos relatórios de custos que os servidores que já sabiam da existência de tal sistema, evidenciando a necessidade de os envolvidos no processo de implantação do SIC conhecerem o Sistema para compreenderem e comprometerem-se com seu papel no processo de geração de informações de custos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES

Investigou-se nesta pesquisa a percepção dos contadores das IFES sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas no SIC pelos órgãos centrais de custos. Uma limitação merece destaque em relação aos resultados obtidos: muitos dos servidores dos departamentos de contabilidade e de finanças não aceitaram responder à pesquisa, ou porque não sabiam do que se tratava o SIC e não se julgavam aptos a responder, ou porque não se julgavam responsáveis por esse tipo de informação, a despeito de estarem utilizando os Sistemas Estruturantes e, por consequência, estarem gerando informações que vão ser convertidas em relatório de custos no SIC.

No entanto, considera-se que as respostas obtidas são bastante relevantes, pois são opiniões de profissionais contábeis (em sua maioria) que estão diretamente envolvidos no processo de geração de informação de custos e que se julgam aptos a opinar sobre o SIC, o que sugere, por outro lado, que os resultados obtidos são, em função do perfil pró-ativo dos respondentes, um cenário otimista, indicando que um maior número de respostas poderia evidenciar que o número de servidores que julgam não possuir responsabilidade pela inclusão de dados e/ou pelas informações que serão apresentadas nos relatórios de custos seria maior que aquele obtido neste trabalho.

Os respondentes acreditam que o SIC permitirá melhorar a eficiência do gasto público, o processo de planejamento do orçamento, bem como a transparência governamental, o que demonstra certo entusiasmo dos participantes. Todavia, esse entusiasmo vem acompanhado de um ceticismo em relação ao modelo adotado pelo Governo Federal. Os respondentes não creem que o SIC será capaz de gerar um relatório de custos somente com os dados existentes nos Sistemas Estruturantes, mesmo os custos diretos, sendo que um sistema de custos próprio seria necessário para possibilitar a correção das fragilidades decorrentes da estrutura orçamentária com base na qual o SIC resgatará informações de custos.

Os respondentes entendem que, como profissionais contábeis, possuem responsabilidade pela consistência conceitual das informações de custos, mas entendem que uma parcela maior de responsabilidade é dos profissionais contábeis dos órgãos centrais. Além disso, consideram menor ainda suas responsabilidades pela inclusão dos dados nos Sistemas Estruturantes e pelas informações que irão compor o relatório de custos elaborado no SIC pelos órgãos centrais de custos. Essa percepção corrobora com as premissas iniciais dos autores desta pesquisa, tendo em vista que o modelo adotado pelo Governo Federal não considera os problemas de conflito de competência de um sistema de custos por responsabilidade, bem como outras fragilidades presentes na própria estrutura orçamentária.

O sucesso de um sistema de custos depende do comprometimento de todos os envolvidos na

implantação e na execução. No entanto, como evidenciado na pesquisa, muitos respondentes não sabiam da existência do SIC, criado em 2011 e vigente desde janeiro de 2012, e um grande número de servidores se recusou a participar da pesquisa por não saber da existência do SIC e, por isso, não se julgar apto a responder. Desta forma, depreende-se que, no âmbito das IFES, muitos dos servidores envolvidos nas atividades financeira e orçamentária não estão cientes ou não concordam com seu papel na geração de informações de custos, segundo o modelo adotado pelo Governo Federal, e muitos daqueles que reconhecem sua responsabilidade pela consistência conceitual de custos, conforme a NBC T 16.11, consideram-se menos responsáveis pelas informações geradas no SIC.

6. REFERÊNCIAS

- ALONSO, M. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.
- BJØRNENAK, T. *Understanding Cost Differences in the Public Sector: a cost drivers approach*. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 2, p. 193-211, 2000. doi: 10.1006/mare.2000.0128
- BOGT, H. J. T. *Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector*. **Financial Accounting & Management**, v. 24, n. 3, p. 209-241, 2008. doi: 10.1111/j.1468-0408.2008.00451.x
- CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, out. 2011.
- CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista UNIABEU**, v. 4, n. 6, p. 161-181, jan./abr. 2011.
- CARNEIRO, M., Jr.; SILVA, W. V.; ROCHA, D. T. Custos no Serviço Público: o sistema gerencial de custos do exército. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 7, n.1, p. 110-131, jan./abr. 2012.
- COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS (CIC). **Relatório Final**. Brasília, DF, Brasil, 2005. Disponível em: <https://www.portalsop.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc>. Acesso em: 23 dez. 2012.
- ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (ENAP). **Gestão de Custos no Setor Público**. Brasília: ENAP, 2001.
- FERNANDES, J. C. C. O Uso da Informação de Custos na busca pela Excelência da Gestão Pública. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/065, Brasília, DF: 2011.
- GEIGER, D. R.; ITTNER, C. D. *The Influence of Funding Source and Legislative Requirements on Government Cost Accounting Practices*. **Accounting, Organizations & Society**, v. 21, n. 6, p. 549-567, 1996. doi: 10.1016/0361-3682(96)00008-6

- GNISCI, E. F. S. **A Implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público**: o caso do Governo Federal. 2010. 81 f. Dissertação (Mestre). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.
- GROOT, T.; BUDDING, T. *New Public Management's Current Issues and Future Prospects*. **Financial Accounting & Management**, v. 24, n. 1, p. 1-12, 2008. doi: 10.1111/j.1468-0408.2008.00440.x
- GROOT, T.; BUDDING, T. *The Influence of New Public Management Practices on Product Costing and Service Pricing Decisions in Dutch Municipalities*. **Financial Accounting & Management**, v. 20, n. 4, p. 421-443, 2004. doi: 10.1111/j.1468-0408.2004.00202.x
- HANSEN; Don R.; MOWEN; M. M. **Gestão de Custos**: contabilidade e controle. Tradução: Robert Brian Taylor. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (Orgs.). **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.
- JACKSON, A.; LAPSLEY, I. *The Diffusion of Accounting Practices in the New "Managerial" Public Sector*. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 16, n. 5, p. 359-372, 2003. doi: 10.1108/09513550310489304
- KLADI, M. C. E.; FERRARI, A. L. S. O Sistema de Custos do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/064, Brasília, DF: 2011.
- LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. *The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: a research agenda*. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004. doi: 10.1016/j.mar.2003.12.007
- MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 233 f. Tese (doutor). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. 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, v. 44, n. 4, Ago. 2010.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- McCHLERY, S.; McKENDRICK, J.; ROLFE, T. *Activity-Based Management System in Higher Education*. **Public Money & Management**, v. 27, n. 5, p. 315-322, 2007. doi: 10.1111/j.1467-9302.2007.00602.x
- PAULSSON, G. *Accrual Accounting in the Public Sector: experiences from the central government in Sweden*. **Financial Accountability e Management**, v. 22, n. 1, p. 47-62, 2006. doi: 10.1111/j.0267-4424.2006.00392.x
- POLICENA, D. **Métodos de Apuração de Custos Utilizados no Setor Público**. 2009. 55 f. Monografia (especialização). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil, 2009.
- RATNATUNGA, J.; WALDMANN, E. *Transparent Costing: has the emperor got clothes?* **Accounting Forum**, v. 34, n. 3, p. 196-210, 2010. doi: 10.1016/j.accfor.2010.08.005
- REIS, H. C. Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão. **Revista de Administração Municipal**, v. 52, n. 260, p. 37-48, out./dez. 2006.
- REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, ago. 2010.

- SANTOS, W. V. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/063, Brasília, DF: 2011.
- SUZART, J. A. S. Sistema Federal Brasileiro de Custos: uma análise comparativa à luz das recomendações do IFAC. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, MG: 2010.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Acórdão nº 1.078**, de 5 de julho de 2004. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=97&data=05/07/2004>>. Acesso em: 8 abr. 2012.
- VAZAKIDIS, A.; KARAGIANNIS, I.; TSIALTA, A. *Activity-Based Costing in the Public Sector*. **Journal of Social Sciences**, v. 6, n. 3, p. 376-382, 2010. doi: 10.3844/jssp.2010.376.382
- VERBEETEN, F. H. M. *Public Sector Cost Management Practices in the Netherlands*. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011. doi: 10.1108/09513551111163620