



Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Milena Osorio Pedelhes

**OS DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO GOVERNO  
FEDERAL, EM FACE DO PROCESSO PRODUTIVO DO SETOR PÚBLICO E A  
AUTONOMIA DOS PODERES**

BRASÍLIA,  
2016

Professora Doutora Marcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

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

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – noturno

Milena Osorio Pedelhes

**Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos poderes**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

BRASÍLIA,  
2016

Milena Osorio Pedelhes

**Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos Poderes**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília, 23 de novembro de 2016.

**Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Universidade de Brasília - UnB

---

Prof. Dr. Prof. Paulo César de Melo Mendes

Universidade de Brasília - UnB

PEDELHES, Milena.

Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos poderes. Milena Osorio Pedelhes – Brasília, 2016.49 p.

Orientador: Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília, 2016/02.

Bibliografia.

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia. 4. Análise do Estudo de Caso. 5. Considerações Finais. I. Custos no setor público II. Autonomia dos Poderes III. Gestão Pública.

CDD –

**Aos meus pais,** com toda a minha gratidão.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da minha vida, e por me guiar em seus caminhos de verdadeira felicidade. "*Deo omnis gloria*" - para Deus toda a glória.

Aos meus pais, Tania e Paulo, por tanto amor refletido em sacrificios diários por mim, pelos quais eu serei eternamente grata. A todos meus familiares, que apesar da distância, sempre incentivaram meus estudos.

Aos colegas da UnB, por todo apoio e ajuda nesses anos de Curso. De modo especial, a Nayara e Erika, presentes de Deus para me acompanhar nesta jornada acadêmica.

À Jaqueline e Isabella, por me ensinarem a grandeza da amizade, que é doação e acolhida.

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas pela disponibilidade e vontade de me ajudar no roteiro e desenvolvimento deste trabalho, e as inúmeras palavras de incentivo e ensinamentos que irei levar comigo em minha carreira profissional.

Ao professor MSc Antônio Carlos por contribuir com a construção do tema deste trabalho, e pelas brilhantes aulas.

A todos aqueles que contribuíram de algum modo para eu chegasse até aqui, minha gratidão.

"Aí onde estão nossos irmãos os homens, aí onde estão as nossas aspirações, nosso trabalho, nossos amores - aí está o lugar do nosso encontro cotidiano com Cristo".

(SÃO JOSEMARIA ESCRIVÁ)

## **Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos Poderes**

### **RESUMO**

O objetivo geral deste estudo consistiu em compreender quais são os desafios do desenvolvimento do sistema de custos na Administração Pública, considerando o processo produtivo do setor público e a autonomia dos Poderes. Quanto a metodologia, é um estudo de abordagem qualitativa, proposto com o objetivo caracterizado como exploratório, utilizando-se para isso a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, valendo-se de entrevistas semi-estruturadas e questionários para amparar a análise. Constatou-se que tanto na literatura, na legislação, e na percepção dos entrevistados, há um consenso acerca da relevância da utilização da informação de custos na Administração Pública, e a existência de diversos desafios vinculados a sua implementação, em suma, justificados pelas peculiaridades do âmbito público. Contudo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ao dispor a obrigatoriedade de adoção do sistema em todos Poderes, traz consigo o desafio de superar a autonomia desses entes quando da construção e implantação de um sistema de gestão, que ainda não foi abordado de forma suficiente, sendo este fato reconhecido nesta pesquisa. Sendo a resposta a esse desafio, a adesão de um único modelo teórico/conceitual de custos na Administração Pública.

**Palavras-Chave:** Custos no Setor Público. Autonomia dos Poderes. Gestão pública.

## **LISTAS**

### **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1- Ajustes contábeis no modelo do SIC .....	30
Quadro 2- Sequência de obrigatoriedades da informação de custos e de eventos realizados em função de sua disseminação.....	35
Quadro 3- Principais demandas pelo sistema de custos .....	37
Quadro 4- Desafios reconhecido pelos entrevistados.....	38

### **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1- Representação do modelo de custos .....	31
Figura 2- Stakeholder da informação de custos.....	37

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGU – Controladoria-Geral da União

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DCCA/UnB – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

DPO/UnB – Decanato de Planejamento e Orçamento

ESAF – Escola de Administração Fazendária

IFES – Instituições Federais de Ensino Superior

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC-T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PMBOK – *Project Management Body of Knowledge*

PMI – *Project Management Institute*

PPA – Plano Plurianual

RCASP – Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público

RECASP – Repositório de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público

SAC – Sistema de Apuração de Custo

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

SESu – Secretaria de Educação Superior

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SICGESP – Modelo Operacional de Infrasing de Informação de Custos e Gestão aplicado ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UNB – Universidade de Brasília

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Justificativa .....</b>	<b>14</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>14</b>
<b>2 ARCABOUÇO TEÓRICO .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1 Teoria institucional.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 Autonomia dos Poderes e processo produtivo do setor público .....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.1 Princípio da Legalidade.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.2 Princípio da legalidade nas licitações .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2.3 Princípio da Separação dos Poderes .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3 Conceitos e ferramentas de gestão .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.1 Gestão .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.2 Gerenciamento de projetos .....</b>	<b>22</b>
<b>2.3.3 Gerenciamento de projetos no Setor Público .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4 Custos no Setor Público .....</b>	<b>25</b>
<b>2.4.1 Sistema de apuração de custos para as IFES.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.2 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).....</b>	<b>28</b>
<b>2.4.3 Universidade de Brasília – SICGESP.....</b>	<b>31</b>
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>33</b>
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>35</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>41</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>43</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A expansão da Administração Pública, veio acompanhada da necessidade de implementação de instrumentos capazes de nortear a ação governamental no cumprimento de suas funções e responsabilidades, como a eficiência e eficácia que lhes são devidos.

A Constituição Federal de 1988 trouxe como instrumentos de planejamento da Administração Pública o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei de Orçamento Anual – LOA. Interligados entre si, esses mecanismos são responsáveis por orientar a gestão pública por meio de estabelecimento de metas e prioridades de programas, projetos e atividades do governo, constituindo a previsão de receitas e fixando despesas públicas em cada exercício financeiro.

Contudo, segundo Machado e Holanda (2008, p.817), “modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação.” Na percepção de Rezende, Cunha e Bevilacqua:

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

A legislação Brasileira há um tempo, vem disciplinado a implementação de um sistema de custos na Administração Pública. A Lei 4.320/64 faz referência ao conhecimento dos custos dos serviços públicos industriais. Posteriormente a LRF, ampliando o escopo, no art.50 § 3º, dispõe que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” (BRASIL, 2000). Mais recentemente, a Resolução CFC Nº 1.366/11 aprovou a NBC T SP 16, que comenta a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social.

No contexto atual, tendo em vista as demandas da sociedade por maior transparência na gestão pública e melhoria da qualidade dos bens e serviços postos a sua disposição. É inquestionável que um sistema de gestão de custos seria o instrumento capaz de orientar a gestão dos recursos orçamentários, gerando informações que subsidiem a tomada de decisões dos gestores, e ao mesmo tempo, permita a avaliação de desempenho das ações governamentais.

Entretanto, mesmo com as exigências legais e as demandas sociais, ainda há discussões conceituais e resistências culturais à implementação de um sistema de gestão de custos aplicado

ao setor público. Diante do exposto, o presente estudo visa responder ao seguinte problema: **Quais são os desafios para a implementação de um sistema de custos na Administração Pública?**

Para isso, o estudo encontra-se dividido em quatro seções: a primeira seção é composta pelo referencial-teórico; na segunda é apresentada a metodologia de pesquisa utilizada; na terceira, a análise dos resultados, na quarta e última seção, tem-se as considerações finais.

## **1.2 Justificativa**

A necessidade de contornar a crise do Estado tanto no sentido econômico quanto no sentido social, suscitou a adoção de práticas gerenciais na Administração Pública. Nessa nova fase, o foco está na administração por resultados, onde planejamento e controle são atributos essenciais para se alcançar a eficiência no uso dos recursos públicos, quase sempre escassos, a qualidade dos bens e serviços prestados à sociedade e o crescimento econômico.

Nesse contexto, foi promulgada em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), suas disposições devem ser observadas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e têm como objetivo, regular a gestão dos recursos públicos, atribuindo maior responsabilidade aos gestores. Em um de seus artigos, a lei tornou obrigatório a Administração Pública manter sistema de informação de custos, para acompanhar a gestão financeira, patrimonial e orçamentária.

A relevância do presente estudo encontra-se no fato de que passados 16 anos desta lei, ainda existem desafios vinculados à adoção de um sistema de custos governamentais, haja vista algumas características próprias deste setor, as quais precisam ser compreendidas para a construção de um sistema e sua implementação através de um projeto.

## **1.3 Objetivos**

Compreender quais são os desafios do desenvolvimento do sistema de custos na Administração Pública, considerando o processo produtivo do setor público e a autonomia dos Poderes. Os objetivos secundários são:

- Analisar como o processo produtivo do setor público influi na trajetória da implementação de um sistema de custos no Governo Federal;
- Analisar como se dá a participação dos Poderes na construção de um projeto de gestão no setor público;

- Analisar a trajetória do sistema a partir da perspectiva da LRF.

## 2 ARCABOUÇO TEÓRICO

### 2.1 Teoria institucional

A teoria institucional possui notoriedade no campo dos estudos organizacionais, principalmente nas últimas décadas, uma vez que lança um olhar mais amplo acerca do funcionamento das instituições ao considerar que um empreendimento é fruto não somente da ação humana, projetada e planejada, mas também das interações em um contexto cultural e político, além de processos cognitivos, simbólicos e sociais (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

Cosso e Oliveira (2013) ressaltam que no desenvolvimento da teoria institucional, evidencia-se o velho e o neo-institucionalismo. O primeiro é constituído de ambientes formados por variáveis objetivas, voltadas para recursos materiais, tecnológicos e capitais e o segundo, por mitos e crenças de acordo com a visão do ambiente.

Fachin e Mendonça (2003) comentam a visão de Selzinck, um dos pioneiros na estruturação da teoria institucional, como o neo-institucionalismo, ressaltando que este defendia a organização como um ente orgânico e adaptativo. Sua obra introduziu uma visão de organização com uma interação efetiva com o ambiente, plena de símbolos e de valores, necessários para a organização encontrar legitimidade, sobrevivência e equilíbrio.

Uma das premissas defendidas por essa teoria é a tendência de as organizações assemelharem-se umas às outras, em suas estruturas e processos, denominada isomorfismo. DiMaggio e Powell (1983, p.150) destacaram a distinção de três tipos de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo. O primeiro decorre das influências políticas, formais ou informais exercidas por outras organizações dependentes ou pelo contexto cultural. O isomorfismo mimético ocorre como uma resposta das organizações à incerteza, que buscam modelar-se de acordo com outras organizações legitimadas ou sustentáveis. O isomorfismo normativo está associado a profissionalização, ou seja, a postura e aos métodos utilizados pelos profissionais das organizações.

Esses mecanismos institucionais isomórficos podem ser relacionados tanto a manutenção quanto à mudança de valores e práticas culturais. A respeito da mudança, Machado-da-Silva et al. (2001) refere-se como formada pela incorporação de novos valores e práticas no contexto institucional, os quais podem ter diferentes origens e possibilidades, tais como: influência de novas concepções provenientes de um contexto institucional mais amplo,

transformações nas relações entre entidades sócias, ou de conflito de interesses entre as mesmas, de inovações tecnológicas significativas, entre outras.

Scott (1995) apud Fonseca (2013) distingue três pilares percebidos a partir da relação entre instituições e organizações: o regulador, o normativo e cognitivo. No regulador, a ênfase está nas ações com base no estabelecimento e controle de regras, leis e sanções, e mecanismos de controle coercitivo sobre as ações dos indivíduos. O pilar normativo concentra-se na análise dos valores e normas, uma vez que esses são interiorizados, e ao longo do tempo, tornam-se uma obrigação, ou comportamentos moralmente governados. Por fim, o pilar cognitivo com base da legitimação culturalmente sustentada e conceitualmente correta, que constituem as ações dos indivíduos sociais.

Machado-da-Silva et al. (2001, p.4) definem institucionalização como:

Um processo condicionado pela lógica da conformidade as normas socialmente aceitas, bem como pela incorporação de um sistema de conhecimento construído ao longo da interação social, os quais constituem parâmetros para a concepção da realidade dos atores sociais, definindo, portanto, o seu modo de agir.

Sendo assim, mudanças propostas a uma organização serão efetivas e irão atingir a maturidade se institucionalizadas, ou seja, se os gestores e agentes públicos as legitimarem mediante a socialização e o compartilhamento. Para Machado-da-Silva et al. (2001, p.7), “em uma sociedade como a brasileira, fortemente influenciada por padrões ou modelos estrangeiros, torna-se mais fácil adotar uma estrutura formal por decreto ou lei do que institucionalizar o correspondente comportamento social.”

## 2.2 Autonomia dos Poderes e processo produtivo do setor público

### 2.2.1 Princípio da Legalidade

Filho (2014) aponta os princípios administrativos como postulados fundamentais que inspiram todo o modo de agir da Administração Pública. Segundo ele, o princípio da legalidade é certamente a diretriz básica da conduta dos agentes da Administração e, em última instância, garante os indivíduos contra abusos de conduta e desvios de objetivos por parte desses.

O princípio da legalidade encontra-se fundamentado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL,1998). No âmbito da Administração Pública, o *caput* do artigo 37, da mesma carta, dispõe que “a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL,1998).

Segundo Moraes (2014, p.341), tal princípio manifesta que o “ administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva”.

Conforme Alexandrino e Paulo (2008), a diferença entre o princípio da legalidade para os particulares e para a Administração Pública, está no fato que aqueles podem fazer tudo o que a lei não proíba, enquanto essa, só pode fazer o que a lei determina (atuação vinculada) ou autoriza (atuação discricionária).

Diante disso, esse princípio reduz a discricionariedade administrativa, o que consiste na possibilidade de que, diante de um caso concreto, a administração escolha, segundo critérios de oportunidade e conveniência, uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o Direito (PIETRO, 2014).

No que se refere a origem desse princípio, Pietro destaca:

Este princípio, juntamente com o controle da Administração pelo Poder Judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade (PIETRO, 2014, p.64).

Vale ressaltar que o princípio da legalidade é de suprema importância, consoante as diversas atividades desempenhadas pela Administração Pública, em sua maioria múltiplas e

complexas, sendo necessário para estabelecer ordens de execução e limites. Meirelles et al. (2010) reconhecem inclusive que a validade e a eficácia da atividade administrativa estão condicionadas a observância da normal legal.

### **2.2.2 Princípio da legalidade nas licitações**

Para o exercício das funções administrativas, os entes públicos celebram contratos para valer-se de serviços e bens fornecidos por terceiros, para realização de obras, prestação de serviços, fornecimento de bens, execução de serviços públicos, locação de imóveis etc. (FILHO, 2014).

Precede o contrato administrativo, a licitação, definida por Meirelles et al. (2010, p.281) como “procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse”.

Sobre esse assunto, Pietro (2014, p.384) afirma que “o princípio da legalidade, em relação à Administração Pública em geral, é de suma relevância, em matéria de licitação, pois constitui um procedimento inteiramente vinculado à lei; todas as suas fases estão rigorosamente disciplinadas na Lei nº 8.666/1993”.

Estão obrigados a licitação e subordinados a Lei nº 8.666/1993, a administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não é necessária a licitação nos casos de dispensa ou inexigibilidade, especificados na legislação.

De acordo com Filho (2014), o princípio da legalidade impõe:

(...), principalmente, que o administrador observe as regras que a lei traçou para o procedimento. É a aplicação do *devido processo legal*, segundo o qual se exige que a Administração escolha a modalidade certa; que seja bem clara quanto aos critérios seletivos; que só deixe de realizar a licitação nos casos permitidos na lei; que verifique, com cuidado, os requisitos de habilitação dos candidatos, e, enfim, que se disponha a alcançar os objetivos colimados, seguindo os passos dos mandamentos legais” (FILHO, 2014, p. 248).

O procedimento de licitação é um dos grandes diferenciais da administração pública, uma vez que, em empresas privadas os administradores podem escolher segundo critérios e interesses próprios. Esse formato tem a finalidade prescrita no art. 3º da Lei nº 8.666/1993, de garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável. E seu

processo se dará em conformidade com os princípios constitucionais básicos, entre eles, o princípio da legalidade.

### 2.2.3 Princípio da Separação dos Poderes

Os denominados “poderes” configuraram uma divisão estrutural interna que visa a especialização no exercício das funções estatais ao mesmo tempo que impede que todo o poder do Estado seja atribuído a uma única pessoa ou órgão (ALEXANDRINO; PAULO, 2008).

O princípio da divisão dos Poderes está prescrito na Constituição Federal de 1988 em seu art. 2º, que dispõe “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Ademais, esse foi elevado a nível de cláusula pétrea, quando no artigo 60, § 4º, inciso III, estabelece que “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) III- a separação dos Poderes” (BRASIL, 1988).

Moraes (2014) destaca acerca da concepção da separação dos Poderes:

Foi esboçada pela primeira vez por Aristóteles, na obra “*Política*”, detalhada, posteriormente, por John Locke, no *Segundo tratado do governo civil*, que também reconheceu três funções distintas, entre elas a executiva, consistente em aplicar a força pública no interno, para assegurar a ordem e o direito, e a federativa, consistente em manter relações com outros Estados, especialmente por meio de alianças. E, finalmente, consagrada na obra de Montesquieu O *espírito das leis*, a quem devemos a divisão e distribuição clássicas, tornando-se princípio fundamental da organização política liberal e transformando-se em dogma pelo art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e é prevista no art. 2ª da nossa Constituição Federal (MORAES, 2014, p. 423).

Deve-se atentar ao fato que o próprio Montesquieu, não percebia esta divisão como algo rígido, mas antes defendia que entre os órgãos era fundamental haver um verdadeiro e autêntico equilíbrio (*balance de pouvoirs*), um servindo de freio ao outro, o que ficou conhecido como teoria dos freios e contrapesos (BOTTALLO, 2007).

Corroborando com essa ideia, Meirelles (2010, p.62) elucida que não há a separação de Poderes com divisão absoluta de funções, mas sim, “distribuição das três funções estatais *precípua*s entre órgãos independentes, mas harmônicos e coordenador no seu funcionamento, mesmo porque o poder estatal é uno e indivisível”. Deste modo, para “o que a doutrina liberal clássica pretende chamar de separação dos Poderes, o constitucionalismo moderno determina divisão de tarefas estatais, de atividades entre distintos órgãos autônomos” (CLÉVE, 1993, p.26, apud MORAES, 2014, p.427).

Acerca da interpenetração dos Poderes, Alexandrino e Paulo (2008) destacam:

Assim, tanto o Judiciário quanto o Legislativo desempenham, além de suas funções próprias ou típicas (jurisdicional e legislativa, respectivamente), funções atípicas administrativas, quando, por exemplo, exercem a gestão de seus bens, pessoal e serviço. O Executivo e o Judiciário desempenham, também, função atípica legislativa (este, na elaboração dos regimentos dos tribunais, aquele, quando expede, por exemplo medidas provisórias e leis delegadas). Finalmente, o Executivo e o Legislativo, também exercem, a função atípica de julgamento (o Executivo, quando profere decisões nos processos administrativos; e o Legislativo, quando julga autoridades nos crimes de responsabilidade) (ALEXANDRINO; PAULO, 2008, p. 15).

Outro ponto destacado pelos mesmos autores, é a percepção de que a função administrativa é predominantemente exercida pelo Poder Executivo; mas como a Constituição não estabelece uma divisão rígida dos Poderes, os demais também exercem algumas funções materialmente administrativas.

De acordo com Silva (2005), a divisão dos Poderes está fundamentada em dois elementos, são eles:

(a) *especialização funcional*, que significa que cada órgão é especializado no exercício de uma função, assim, às assembleias (Congresso, Câmaras, Parlamento) se atribuiu a função legislativa; ao Executivo, a função executiva, e ao Judiciário, a função jurisdicional; (b) *independência orgânica*, significando que, além da especialização funcional, é necessário que cada órgão seja efetivamente independente dos outros, o que postula ausência de meios de subordinação (SILVA, 2005, p. 109).

## 2.3 Conceitos e ferramentas de gestão

### 2.3.1 Gestão

A gestão surge ao mesmo tempo que as pessoas começam a se estruturar em organizações. Seu estudo ganhou destaque principalmente após as revoluções industriais, quando foi necessário aperfeiçoar os métodos e processos administrativos. Desse modo, pode-se dizer que a evolução da gestão acompanha naturalmente a dinâmica do próprio conceito de organização: de uma visão mais ou menos mecanicista estável, previsível e racional para uma concepção mais organicista, sistêmica e evolutiva (SÁ, 2013).

Kelling (1972) apud Carneiro (2010), define gestão como formulação e operacionalização de planos de uma organização. O Dicionário de Administração e Negócios (GERALDO DUARTE, 2011), traz as seguintes definições de gestão: (1) forma de administrar,

(2) administração, (3) maneira de gerenciar, (4) negócio e (5) *visão sistêmica da organização*. É o subsistema central que promove a integração funcional da organização, interseccionando e interligando os demais subsistemas.

Dias (2002), em sua pesquisa na busca por diferenciar as palavras administração e gestão, concluiu que a gestão engloba a administração e faz dela uma função fundamental para seu exercício. Portanto, segundo o autor, “gestão é lançar mão de todas as funções e conhecimentos necessários para através de pessoas atingir os objetivos de uma organização de forma eficiente e eficaz” (DIAS, 2002, p.11). Ele complementa citando quais funções e conhecimentos poderiam ser relacionados, sendo eles oriundos da Psicologia, antropologia, estatística, mercadologia, da visão ambiental, etc. Já as funções seriam a técnica, contábil, financeira, comercial, de segurança e administração, como já mencionado.

A palavra gestão aparece diversas vezes vinculada às palavras eficácia e eficiência de modo que deu origem ao conceito de gestão estratégica. Essa consiste em fazer o melhor uso possível dos recursos disponíveis, na tentativa de atingir objetivos preestabelecidos. Os recursos englobam: capital, matérias, equipamentos e pessoas. O confronto de objetivos pretendidos com aqueles alcançados permite a aferição da performance dos gestores.

### **2.3.2 Gerenciamento de projetos**

O gerenciamento de projetos acompanha a evolução da humanidade ao longo da história. Nos últimos anos vem recebendo uma atenção especial em função da busca incessante de otimização de processos, que acompanha as empresas no esforço de garantir sustentabilidade e crescimento (BARCAUI, 2012).

Pinheiro e Rocha (2012, p.203) indicam a implementação de programas e de projetos como um “processo complexo, com importantes partes envolvendo decisões e escolhas políticas, complementada com requisitos de competência técnica e pelo uso de metodologias e recursos diversos”.

O *Project Management Institute* (PMI), fundado em 1969, é um instituto conhecido internacionalmente, que une profissionais em diversos países, especializados em gerenciamento de projetos. A principal iniciativa deste grupo é a elaboração do Guia PMBOK® - Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos, no qual são compiladas diretrizes e boas práticas de gestão de projetos.

Segundo PMBOK (2013, p.3) “projeto é um esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado exclusivo”. Temporário no caso, significa que um projeto possui início e término definido, o qual é alcançado quando seus objetivos são atingidos ou

quando o projeto é encerrado porque os seus objetivos não serão ou não podem ser alcançados, ou quando a necessidade de o projeto deixar de existir.

Ainda de acordo com o Guia PMBOK, o gerenciamento de projetos, envolve a aplicação de conhecimentos, habilidades, ferramentas e técnicas às suas atividades, a fim de alcançar os resultados pretendidos. Esse é composto por 5 processos, são eles: Iniciação, Planejamento, Execução, Monitoramento e controle, e Encerramento.

Alguns fatores podem influenciar a condução de um projeto, tanto positivamente quanto negativamente, entre eles estão: a cultura, o estilo e estrutura da organização, o nível de maturidade em gerenciamento de projetos de uma organização e seus sistemas de gerenciamento de projetos. Além desses, existem fatores ambientais da empresa, aqueles que estão fora do controle da equipe, como as normas governamentais ou do setor, tolerância a risco das partes interessadas, clima político, entre outros (PMBOK, 2013).

Em 2006 o PMI emitiu o *The Government Extension to the PMBOK* uma extensão com práticas específicas para orientar a gestão de projetos no setor público, considerando suas peculiaridades.

### **2.3.3 Gerenciamento de projetos no Setor Público**

O setor público é em grande parte dos países, senão o maior, um dos maiores demandantes de projetos, tanto em quantidade quanto em volume financeiro. São exemplos, as contratações de estradas, escolas e universidades, assim como programas econômicos ou governamentais, que envolvem vários setores e se desdobram em projetos complexos (Carneiro, 2010).

Pinheiro e Rocha (2012) percebe-se então, que nas últimas décadas, os governos estão adaptando-se a modelos de cunho gerencialista, que visam o melhor desempenho na adoção de formatos que proporcionem reconhecidos resultados, ou seja, uma visão mais gerencial na condução dos projetos públicos. Nesse sentido as práticas de gestão referentes ao setor privado, podem e devem ser utilizadas no setor público, contudo precisam ser adaptadas a atender as complexidades deste setor.

Carneiro (2010) chama atenção para as características que atribuem maior complexidade ao setor público:

Liderança e poder no setor público estão geralmente difusos, como prejuízos a governança e a governabilidade. Existe uma necessidade de interação de vários segmentos, órgãos e entidades no processo decisório e também na implantação de ações governamentais. Existe ainda a característica da instabilidade e

rotatividade de políticos eleitos, o que compromete a continuidade de ações. Por último, um fator relevante é o cultural, que difere muito no ambiente público e no privado. No ambiente privado existe um senso de urgência e de foco em resultados mais intenso do que existe no setor público. O funcionário do setor privado teme pela perda do seu emprego, o que determina aspectos comportamentais no trabalho, tais como foco em resultados e celeridade nas ações (CARNEIRO, 2010, p.14).

Pisa e Oliveira (2013) ao comentaram as diferenças existentes entre a execução de projetos na área pública e no setor privado, destacam o envolvimento de inúmeros órgãos do setor público em um mesmo projeto, desde os responsáveis pelo planejamento e autorização, passando pelos encarregados da execução, finalizando com os órgãos de controle externo: Congresso Nacional, Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU).

Para Wirick (2009) as partes interessadas nos projetos deste setor, não só que têm uma participação no projeto, mas também têm uma voz e uma oportunidade para influenciar os resultados. Além disso, mesmo que haja um gerente de projeto responsável, a governança do projeto e os créditos de sucessos devem ser partilhados. Esse mesmo autor chama a atenção, que variedade dessas partes interessadas, o tipo de projetos que esse setor executa e a dificuldade de mensurar os resultados obtidos, torna a gestão de projetos no setor público mais desafiadora.

Corroborando com essa premissa, o *Government Extension to the PMBOK* (2006), destaca que a equipe de gestão dos projetos governamentais deve reconhecer algumas características únicas deste setor, para gerir os projetos de forma eficiente e eficaz. A primeira é que os projetos governamentais estão sujeitos a leis e regulamentos, os quais estabelecem limites de atuação dos órgãos, do Executivo, dos ministérios, agências e departamentos. A segunda diz respeito ao processo de *accountability*, uma vez que devesse prestar contas a diversas partes interessadas, internas e externas ao governo; como grupos públicos, a imprensa, o público geral e outros níveis de governo. Por fim, está a utilização de recursos públicos provenientes de impostos, títulos e taxas, que requerem de autorização orçamentaria para gastá-los.

Ainda de acordo com o PMBOK, os projetos do governo são determinados pela agenda do governo e têm de ser aprovado e orçado com antecedência. Corroborando com essa ideia Carneiro (2010) acrescenta que as políticas que constarem na agenda, podem ser desdobradas em setores, de modo que cada um, poderá desenvolver seu planejamento estratégico e desdobrar em programas e ações para atendimento dos objetivos.

Em função disso, o PMBOK apresenta como uma metodologia destaque para o Gerenciamento de projetos no setor público o *Project Management Office (PMO)*, conhecido como Escritório de Gerenciamento de Projetos (EGP), que corresponde a uma “estrutura organizacional que padroniza os processos de governança relacionados a projetos, e facilita o compartilhamento de recursos, metodologias, ferramentas e técnicas”. Segundo o guia, o PMO pode ser responsável, desde o fornecimento de funções de apoio ao gerenciamento de projetos até a responsabilidade real pelo gerenciamento direto de um ou mais projetos.

O PMO motiva maior eficiência aos projetos, servindo como agente disseminador, capacitador, coordenador e fomentador de boas práticas de ferramentas de programas e projetos, dentre outras funções. Ao mesmo tempo, que viabiliza, os três benefícios desejados e necessários aos órgãos públicos: rastreamento, transparência e *accountability* (BARCAUI, 2012).

O setor público tem pouca tradição no uso das ferramentas de planejamento e controle, uma vez para o projeto ser bem executado, deverá ser adequadamente planejado desde o início e inclui controle adequado do cumprimento dos prazos e do orçamento previsto originalmente. Contudo, geralmente, vê-se com frequência no setor público a necessidade de aditivos de prazo e renegociações de planilhas (SANTOS; COSTA, 2013).

As pesquisas recentes empenhadas em verificar o emprego de metodologias de gerenciamento de projetos nos órgãos público, revelam que a iniciativa tem sido vista como uma grande inovação, da qual já são observadas melhoria nos resultados da gestão. Ademais, essas pesquisas destacam os desafios vinculados a necessidade de aperfeiçoamento das equipes para a condução dos projetos, e principalmente, a adaptação na cultura e no clima organizacional, que vai de encontro com as estruturas rígidas e os paradigmas das organizações públicas (PINHEIRO e ROCHA 2012; ARAUJO 2012; REGO E SILVA, 2011).

## **2.4 Custos no Setor Público**

Mauss e Souza (2008) defendem que a atual contabilidade governamental não gera informações satisfatórias para a tomada de decisões, assim como, para o controle operacional e estratégico da atividade pública. Ainda segundo esses autores, a gestão pública necessita da contabilidade de custos, para obter parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e mensuração dessas atividades, ou seja, servindo como instrumentos de amparo as decisões, controle gerencial e transparência do serviço público.

Segundo Ferreira (2012, p. 5, apud Ferreira, 2014, p.13) os “custos na área pública têm a sua ocorrência voltada à manutenção de um órgão ou atividade, cuja finalidade precípua é a prestação de um serviço à sociedade”. A preocupação na gestão de custos então, está relacionada com o desempenho desses serviços. Quando governo e sociedade desconhecem os custos dos serviços públicos, não há como verificar a eficiência na Administração Pública, uma vez que ela é fruto da relação entre resultados e custos de obtê-los (ALONSO, 1998).

Desse modo a informação de custos é capaz de auxiliar o gestor em decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir ou terceirizar. Ao mesmo tempo, que permite a comparação entre serviços e atividades semelhantes, produzidos por unidades organizacionais distintas, com o intuito de estimular a melhoria de desempenho do gasto. Além disso, quando associadas aos benefícios das políticas públicas, deveriam servir de base para a formulação da proposta orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Corroborando com essa ideia Mauss e Souza (2008, p.79), defendem o sistema de custos como subsídio para a elaboração de PPA, da LDO e para a LOA, tendo em vista que “o monitoramento dos custos reais incorridos quando da execução do planejamento fornece informações que podem servir de comparação com as metas fixadas no plano inicial, o que propicia a avaliação e o devido controle”.

Outro ponto destacado por esses autores, são a três funções primordiais da contabilidade de custos:

- a) embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para a avaliação do desempenho e posterior controle das atividades;
- b) oferecer um feedback dos resultados aos gestores para um novo planejamento;
- c) informar os resultados das atividades públicas para órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência) (MAUSS; SOUZA, 2008, p.20).

Mediante a divulgação de quando custa a prestação de um determinado serviços e quais os benéficos que ele traz para a sociedade, as autoridades públicas estariam contribuindo para o reforço dos ideais democráticos. Isso juntamente com criação de melhores condições para o exercício do controle social, permite que os cidadãos possam cobrar de seus representantes, as medidas necessárias para corrigir eventuais desvios e desperdícios (REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

No âmbito da legislação, a Lei nº 4.320 de 1964, em seu artigo 85 dispõe:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL,1964).

O decreto-lei nº 200, de 1967, que estabeleceu diretrizes para uma nova administração pública, trouxe o tema de custos no Art. 79. “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão ” (BRASIL,1967). Contudo, o destaque ao assunto surgiu com o advento da LRF, Lei Complementar Nº 101 de 2000, que no art. 50 § 3º disciplina a manutenção de um sistema pela Administração Pública. Posteriormente a Lei nº 10.180 de 2001, ao dispor acerca do Sistema de Contabilidade Federal menciona que este deverá evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, e é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

A legislação é clara ao abordar a necessidade de um sistema de gestão de custos na Administração Pública, para acompanhar os resultados da gestão. Contudo, a LRF nesse aspecto não especifica qualquer detalhe relacionado a operacionalização da apuração de custos no setor público, isso reflete no fato de ainda não se ter encontrado uma solução razoável a essa demanda (LUQUE et al, 2008).

Nesse sentido, muitos autores vêm discutindo os desafios a implementação desse sistema. Os quais segundo eles, derivam de questões teóricas, econômicas e culturais. A primeira dificuldade foi adaptar conceitualmente custos as atividades públicas, e verificar a pertinência de sua aplicação nessa área. No âmbito econômico e cultural, há a resistência dos agentes públicos diante da possibilidade de a apuração de custos revelar baixo desempenho de suas ações (ALONSO, 1998; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES; HOLANDA, 2010).

#### ***2.4.1 Sistema de apuração de custos para as IFES***

Em 1988, consentiu-se conforme a Portaria n. ° 278 - SESu/MEC, uma comissão formada por profissionais diversos setores da sociedade, em sua maioria professores universitários, com o intuito de discutir e desenvolver a implantação de um sistema único de apropriação de custos no âmbito das Instituições de Ensino Superior (IFES). Esse foi motivado pela busca por otimização dos recursos destinados à educação universitária, visando a melhoria na qualidade do ensino, da pesquisa e da extensão.

Os esforços empreendidos pela comissão deram origem ao Sistema de Apuração de Custo (SAC), apropriado para adoção em todas IFES, em resposta a umas das premissas básicas de permitir a comparabilidade entre uma unidade e outra. Para tal, o sistema de apuração

escolhido se caracteriza como custeio pleno, o qual todos os custos incorridos são apropriados aos produtos ou atividades, independentemente da fonte de obtenção de recursos (SESu/MEC, 1994).

De acordo com o manual do Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior, o SAC pode ser definido como:

O Sistema de Apuração de Custo (SAC) é o subsistema do Sistema de Informação da Instituição que tem por finalidade gerar informações que permitam à Administração Universitária conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado pela instituição, sua composição ou estrutura, a fim de auxiliá-la no processo de planejamento, acompanhamento e avaliação. (SESu/MEC, 1994, p.51).

A constituição desse sistema foi um avanço na determinação de custos na Instituições Federais de Ensino Superior, contudo, apresentou algumas complicações. Segundo Peter et al (2003), foi tratado como uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que é alimentado pelas mesmas, porém consolidado pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, embora não exista nenhum dispositivo que obrigue as IFES a repassarem as informações geradas pelo Sistema. Outra complicação é de ordem teórica/conceitual, na própria classificação dos Centros de Custos utilizada, unidades de mensuração e critérios de rateio.

#### ***2.4.2 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC)***

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), é uma das mais relevantes iniciativas em direção a consolidação da cultura de gestão de custos no setor público. Esse consiste em um sistema de apoio a gestão, operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda em parceria com o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal, o SERPRO.

O primeiro passo necessário para construir, desenvolver e implementar o SIC foi reunir diversos atores, os quais com o apoio da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda como responsável, foram articulados gradativamente, entre eles: ministérios e entidades governamentais, comunidade acadêmica nacional e internacional, órgãos de controle externo e governos subnacionais (MONTEIRO et al. 2011).

Sendo assim, em 26 de outubro de 2005, a Portaria Interministerial nº 945 criou a Comissão Interministerial, com o propósito de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e

procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal. ” No relatório final da comissão constam as seguintes conclusões:

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. [...] reconhecendo tais dificuldades, a Política de Custos responde com as diretrizes de gradualismo e de abrangência. [...], por conseguinte, todas as organizações federais cumprirão as normas prescritas pela legislação. Porém, sugere-se que a mensuração de custos seja implementada de forma gradual (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. RELATÓRIO FINAL, 2006, p.11)

No final do ano 2008, na sequência dos trabalhos da Comissão, foi formado a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), a qual posteriormente incorporou um grupo de trabalho que já vinha sendo desenvolvido na mesma temática envolvendo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Todos os esforços mencionados acima serviram para amadurecer o projeto que se estruturou a partir da concepção do Ministério da Fazenda, a qual pretendia que o sistema fosse de custos implementado com maior brevidade possível. Posto isso, uma estratégia adotada para a concepção do modelo conceitual, foi estipular que esse utilizaria informações oriundas de sistemas estruturantes preexistentes na Administração Pública. Conforme comenta Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010):

Trata-se, pois, em primeiro lugar, de utilizar as informações orçamentárias disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), as informações físicas, constantes do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN), e as informações de pessoal, que conformam o conteúdo do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), articulando-as todas num mesmo banco, num mesmo *data warehouse*, dando a elas, porém, o necessário tratamento contábil e, desse modo, convertendo-as em informações de custo (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010, p 73.)

Uma vez que o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil, é preciso realizar os ajustes contábeis, a fim de transformar a despesa em custo. Além disso, conforme Machado e Holanda (2010) é necessário registrar, apenas, os dados relativos aos produtos e às atividades executadas. O Quadro 1 abaixo evidencia os ajustes contábeis necessários.

**Quadro 1-** Ajustes contábeis no modelo do SIC

Contabilidade Orçamentária	Despesa líquida + Inscrição em Restos a pagar não processados
Ajustes orçamentários	(-) Despesa executada por inscrição em RP não processados (-) Restos a pagar liquidados no exercício (-) Despesas de exercícios anteriores (-) Formação de estoques (-) Concessão de adiantamentos (-) Investimentos/inversões financeiras/Amortização da dívida
Despesa Orçamentária após ajustes patrimoniais	
Ajustes patrimoniais	(+) Consumo de estoques (+) Despesa Incorrida de adiantamentos (+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Contabilidade Patrimonial	Custos (Ideal)

**Fonte:** Tesouro Nacional

Ao longo de 2009 foram realizados 3 seminários como o propósito de fomentar discussão entre os atores envolvidos. Em suma, nesses eventos foram apresentadas as perspectivas do projeto de custos no governo federal, desde questões conceituais, a estratégias de implementação e comentários acerca de experiências internacionais na área. Os seminários foram: I Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal, o II Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal e por fim, o Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público.

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.161), ao comentarem o primeiro seminário realizado ressaltam que “foi destacada a importância do patrocínio da alta administração no processo de mudança da cultura em relação ao custo, enfatizando sua importância e considerando prioridade o uso do modelo na análise de resultados e desempenho”.

Esses mesmo autores destacam a percepção de uma certa resistência em relação ao sistema de custos, durante sua apresentação nesse primeiro seminário. Reação esperada tendo em vista as diferentes visões a respeito da importância da informação gerencial.

Nos seguintes seminários, um realizado em setembro de 2009, e finalmente o I Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público, nos dias 3 e 4 de dezembro de 2009, o qual foi empreendido pelo Ministério da Fazenda e do MPOG, com o patrocínio das seguintes instituições: Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração Fazendária (ESAF), Conselho Federal de Contabilidade, Instituto Social Íris e embaixada britânica no Brasil. Foi possível contatar avanços não só na estruturação do sistema em si, mas também na visão positiva em torno desse. Uma vez que seu entendimento ficou mais claro, o que suscitou expectativa em seus futuros usuários (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

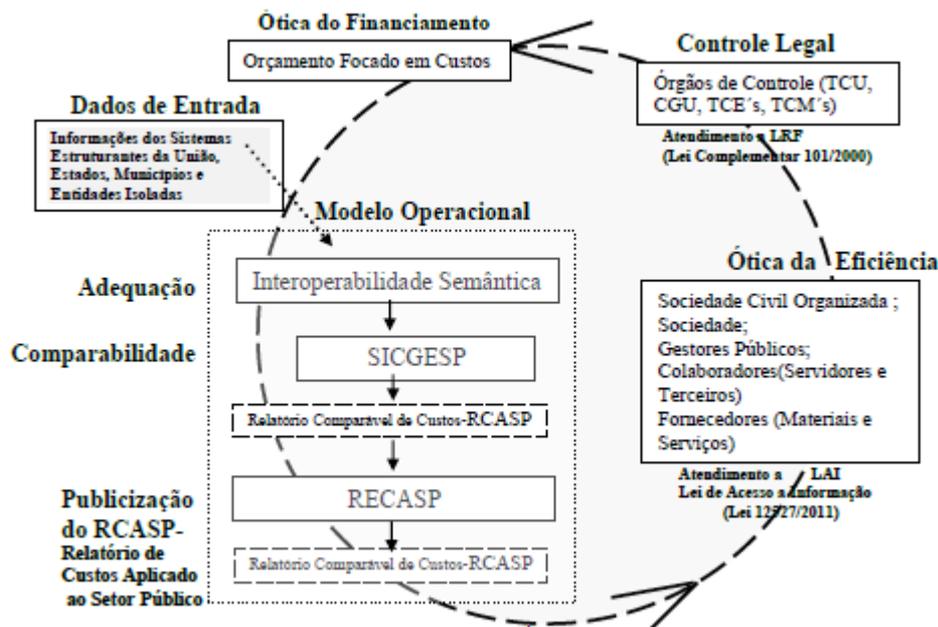
Segundo Monteiro et al. (2011), em março de 2010 a fase de homologação do sistema havia sido encerrada e as diretrizes de treinamento e capacitação dos usuários iniciadas. Abrangendo até a data do relato, os multiplicadores da STN, SOF, SRH, SPI, SEGES e SLTI. E estava previsto para todo o ano 2010, em parceria com a ESAF, o treinamento de novos usuários.

Fernandes (2011) relata que associado com a apresentação do Sistema de Custos do Governo Federal SIC, em julho de 2010 foi criado o Núcleo de Informação de Custos (NUINC), vinculado à estrutura da área de Contabilidade da União na STN. E no ano seguinte, tal grupo passou ao status de Gerência de Informações Fiscais e de Custos – GEINC, preservando a função de conduzir o planejamento, estruturação, implantação e disseminação do SIC, abrangendo instituições dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, na condição de geradores e também usuários da informação de custos obtida por meio desse sistema.

#### **2.4.3 Universidade de Brasília – SICGESP**

A Universidade de Brasília - UnB em sua missão de produzir, integrar e divulgar conhecimento a sociedade, vem fomentando a pesquisa na área de custos aplicados ao setor público. Um dos resultados desses incentivos foi a tese de doutorado de Dantas (2013) intitulada: “Um Modelo de Custos aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*”, do Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). Essa deu origem a um modelo teórico/conceitual que foi materializado em dois sistemas de gestão de custos, SICGESP e RECASP.

**Figura 1-** Representação do modelo de custos



Fonte: Tese de Dantas (2013)

O SICGESP é o modelo operacional, que recebe informações dos sistemas estruturantes, e a partir da aplicação do modelo teórico/conceitual, gera a informação de “Custo Comparável”. Definido por Dantas (2014) como uma medida de desempenho e avaliação do processo produtivo do Setor Público. Segundo o mesmo, o modelo conceitual permite calcular o custo das atividades operacionais no nível mais detalhado da organização, envolvendo servidores e gestores na busca da eficiência na gestão dos recursos.

O relatório gerado pelo sistema, RCASP, deve ser utilizado pelo gestor no processo de tomada de decisão, diante das várias fases do planejamento e aplicação dos recursos públicos. Seu formato simples, possibilita uma leitura fácil e intuitiva da informação de custos, favorecendo seu emprego e disseminação.

O RECASP - Repositório de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público é o instrumento de divulgação do RCASP, fundamental no processo de publicização da informação de custos junto aos *stakeholders*, atendendo ao princípio da publicidade e especificamente a Lei de Acesso a Informação, Lei nº. 12.527/2011, que determina a divulgação das informações dos atos administrativos e utilização dos recursos públicos (DANTAS, 2013).

A pesquisa que deu origem a esses sistemas, vinha sendo desenvolvida na UnB desde o início de 2012, e em setembro do mesmo ano, a resolução DPO/UnB 003/2012 instituiu a comissão para implantação oficial do SICGESP na universidade. Após esta aprovação, a equipe da comissão teve acesso as informações de custos da universidade, de modo a gerar o primeiro

relatório, referente ao período de janeiro a setembro de 2012. O qual foi apresentado no II Congresso de Custos e Qualidade do Gasto aplicado ao setor público, realizado nos dias 17, 18 e 19 de outubro de 2012 no auditório da Escola de Administração Fazendária (ESAF) em Brasília/DF.

Desde 2014 o processo de implementação é desenvolvido através de projetos de extensão sobre incumbência do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – DCCA/UnB. Entre as atividades desempenhadas pelos projetos, estão a promoção de Cursos de capacitação a gestores de órgão públicos e a realização de seminários para a comunidade acadêmica e externa. O próximo é disseminar a importância da informação de custos para se atingir eficiência alocativa no uso dos recursos públicos e o controle das ações governamentais.

Com esse propósito, no dia 19 de outubro de 2016, ocorreu o I Seminário Nacional de Cidadania e Mecanismos de Controle, na ocasião a Universidade de Brasília, comunicou a disponibilização de uma cópia do sistema SICGESP/RECASP para 1.500 municípios com população inferior a 7.000 mil habitantes. O projeto está em fase de contatar as prefeituras que serão beneficiadas e fechamento de contrato com órgãos públicos.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Uma pesquisa é um conjunto de ações determinadas para o propósito de investigar, analisar e avaliar certa questão ou problema em dada área do conhecimento. Sendo a metodologia, a narrativa dessas ações desenvolvidas durante a pesquisa (MOTTA-ROTH; HENDGES, 2015).

Segundo Raupp e Beuren (2006) convém adotar as seguintes tipologias de delineamento de pesquisa à contabilidade: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

O presente estudo pode ser caracterizado como pesquisa exploratória, com relação aos objetivos, uma vez que “busca conhecer com maior profundidade um assunto, com o intuito de torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa” (RAUPP; BEUREN, 2006, p.80).

Os procedimentos de pesquisa correspondem a maneira pela qual o estudo é conduzido. Sendo adotados os tipos: estudo de caso e pesquisa bibliográfica. O primeiro diz respeito a um tipo de estudo concentrado em um único caso, empregado quando se deseja aprofundar o conhecimento acerca desse (RAUPP; BEUREN, 2006). Já a pesquisa bibliográfica, conforme

Gil (2008), é utilizada em boa parte dos estudos exploratórios, e consiste na pesquisa desenvolvida com base em material já elaborado, principalmente de livros e artigos científicos.

No tocante a abordagem do problema, caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, na qual “não se procura enumerar ou medir os eventos estudados, nem empregar instrumental estáticos na análise dos dados” (GODOY, 1995, p. 58). De acordo, os aspectos essenciais desse modelo de pesquisa, constituem “na escolha adequada de métodos e teorias convenientes; no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas; nas reflexões dos pesquisadores a respeito de suas pesquisas como parte do processo de produção de conhecimento” (FLICK, 2009, p.23).

Para coleta dos dados utilizou-se de entrevista semi-estruturada e questionários. Realizados com pessoas que participaram do processo de construção e implementação do sistema de custos no setor público. Ao todo foram cinco entrevistados, dois participantes do processo de implementação do SIC, membros da Secretaria do Tesouro Nacional; um integrante do Conselho Federal de Contabilidade, que participou do conselho assessor que aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público; outros dois do sistema idealizado pela Universidade de Brasília, SICGESP; ainda foram utilizados os seguintes trabalhos: tese de doutorado de Nelson Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental”, e de Marilson Dantas (2013): “Um Modelo de Custos aplicado ao setor público sob a visão da *accountability*”.

Para Triviños (1987) apud Manzini (2004) a entrevista semi-estruturada tem como característica questionamentos básicos que são apoiados em teorias e hipóteses que se relacionam ao tema da pesquisa. Nesse formato, as condições são estabelecidas e aceitas pelo entrevistado a priori, e as perguntas abertas, permitem que esse fale livremente sobre o tema., sendo necessário gravar as entrevistas e manter anotações.

Os questionários com questões semelhantes as abordadas na entrevista semi-estruturada, foram enviados por correio eletrônico. De acordo com Pádua (2007), questionários são instrumentos de coleta de dados que são preenchidos pelos informantes, sem a presença do pesquisador. Os quais, devem ser elaborados com as questões mais relevantes, relacionando cada item com a pesquisa que está sendo feita.

Portanto para tratamento dos dados, as entrevistas semi-estruturadas foram transcritas, e agrupadas com as respostas dos questionários, organizadas de modo a subsidiar as análises, juntamente com o estudo realizado no referencial teórico.

#### 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Para destacar as demandas legais pela informação de custos no setor Público, principalmente ressaltar a contribuição da LRF nesse processo, e o contexto no qual foram desenvolvidos os dois sistemas de custos aqui estudados. Faz-se necessário observar o seguinte quadro:

**Quadro 2-** Sequência de obrigatoriedades da informação de custos e de eventos realizados em função de sua disseminação

Lei nº4.320/1964
Decreto Lei nº200/1967
Decreto nº 92.452/ 1986
Decreto no 2.829 /1998
Lei Complementar nº101/2000
Lei nº10.180/2001
Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)
Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005
Decreto nº 6.976/2009
I Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública – 24/10/2009
II Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública – 11/09/2009
I Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público – 3 e 4/12/2009
I Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público – 31/08 a 02/09/2010
Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 157, de 09 de março de 2011
Portaria Nº 716, de 24 de outubro de 2011
II Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público – 17/10 a 19/10/2011
III Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público – 09/10 a 11/10/2012
IV Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público – 05/11 a 07/11/2014
V Congresso informação de custos e qualidade do gasto no setor público – 07/10 a 09/10/201
I Seminário Nacional de Cidadania e Mecanismos de controle 19/11/2016

**Fonte 1:** Elaboração própria com base em Monteiro et.al (2011) e Tesouro Nacional.

A LRF é um marco nas finanças públicas, ao estabelecer normas que visam maior responsabilidade na gestão dos recursos financeiros, e um impulso para a aplicabilidade da informação de custos neste processo. Está lei, em seu caráter complementar, é a reposta aos artigos 163 e 165 da Constituição Federal, que dispõe da incumbência da lei complementar estabelecer normas sobre as finanças públicas e de gestão financeira e patrimonial. Advém disso, a abrangência da LRF a União, aos Estados, ao Distrito Federal e em todos os Poderes do Estado.

Em 2001 a Lei nº 10.180 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência de tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal. Contudo, a partir desse arcabouço legal percebe-se que cabe a todos os Poderes do Estado, a utilização da informação de custos no dia-a-dia de suas atividades.

Anterior a LRF foram poucas as iniciativas empenhadas para a adoção da informação de custos na administração governamental, devido a fatores já comentados pela literatura. Posterior a essa lei, as iniciativas ganham proporções maiores, tanto em quantidade quanto em qualidade, gerando informações relevantes para a gestão das entidades públicas. Neste estudo, foram selecionadas duas delas, a experiência do SIC e do SICGESP. Vale destacar que a construção desses sistemas, se deu com forte embasamento na necessidade de reunir representantes de diferentes setores do governo, da academia e de órgãos de contabilidade, para isso, a realização de congressos e seminários conforme Quadro 1.

A fim de embasar a análise deste estudo, foram realizadas entrevistas e encaminhados questionários aos profissionais selecionados, as repostas obtidas estão apresentadas nos parágrafos a seguir.

Uma vez que, a pesquisa na literatura revelou que um dos desafios para o desenvolvimento do sistema de custos era adequar o conceito de custos oriundo do setor privado, para sua aplicabilidade no setor público. Buscou-se a percepção dos entrevistados em relação quanto a esse conceito.

As respostas divergem entre si, uma parte dos entrevistados responderam que custos representam os recursos dispendidos para a prestação de serviços e promoção de políticas públicas. A outra parte respondeu a essa pergunta, mencionando a finalidade da informação de custos; como auxílio para o gestor em suas decisões e forma de avaliar a qualidade do gasto. Segundo um dos entrevistados:

*Custo no Setor Público pode ser compreendida como a disciplina que estuda/divulga a metodologia de apuração de custos no setor público visando construir uma ferramenta útil para gestão de custos, tanto do ponto de vista do gestor quanto do cidadão.*

A principal demanda destacada pelos entrevistados é a informação de custos como subsídio para a tomada de decisões do gestor público. Para um dos entrevistados, há urgência em:

*Aprimorar a qualidade do processo decisório, principalmente neste momento de estagnação econômica, onde o governo não pode expandir os gastos e precisa se manter de uma forma mais eficiente.*

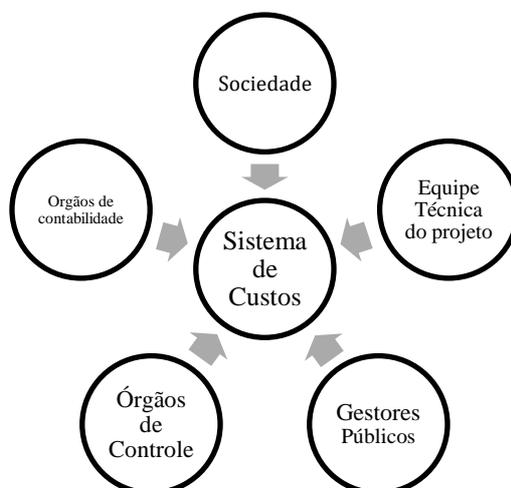
Esta colocação vem ao encontro com a ideia defendida por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), que o conhecimento dos custos de programas e atividades mantidos pelo governo, permite que se tome providências para melhorar a qualidade do gasto público. Isso a partir da identificação de ineficiências e desperdícios, de modo que a redução de gastos não comprometa programas e ações indispensáveis para o desenvolvimento do País.

**Quadro 3-** Principais demandas pelo sistema de custos

Legal
Subsidio no processo decisório
Avaliação de desempenho
Controle institucional
Controle Social
<i>Accountability</i>
Qualidade do gasto público

**Fonte:** Elaboração própria com base nas entrevistas e questionários realizados

No quesito atores envolvidos no processo de construção e implementação do sistema de custos, foram mencionados os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) a alta administração e dirigentes máximos dos órgãos públicos (Ministros, Governadores, Prefeitos, etc.), gestores públicos e por fim, a sociedade. A ilustração a baixo propõe uma visualização dos *stakeholder* da informação de custos.

**Figura 2-** *Stakeholder* da informação de custos

**Fonte:** Elaboração própria com base nas entrevistas e questionários realizados

É unânime, a constatação entre os entrevistados acerca da existência de desafios a implementação do sistema de custos na Administração Pública. Entre eles, foi bastante mencionada a urgência de despertar uma percepção dos benefícios vinculados a utilização das informações geradas por esse sistema, naqueles que irão ser influenciados pelo seu uso, principalmente a alta administração e os próprios gestores. Uma vez que a alta administração aderir a esta causa, irá cobrar dos gestores e oferecer incentivos para que se alcance este fim, por exemplo, capacitação e recursos técnicos. Gerando assim, uma sinergia em torno do tema.

Ainda foi comentada a importância de ponderar a informação de custos como uma Política de Estado. O mesmo foi defendido por Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães

(2010), quando afirmam que o sistema de gestão de custos deve ser pensando como uma política de Estado, maior e mais duradoura do que qualquer governo, e destinada a envolver sucessivas administrações e mandatários do poder público.

O quadro abaixo resume os desafios reconhecidos pelos entrevistados:

**Quadro 4-** Desafios reconhecido pelos entrevistados

Definição conceitual/metodológica
Capacitação técnica da equipe de implantação
Resistencia dos gestores
Falta de apoio da alta administração
Falta de entendimento dos gestores em relação utilidade da informação de custos
Questões culturais das instituições públicas

**Fonte:** Elaboração própria com base nas entrevistas e questionários realizados

Quando questionados sobre o gerenciamento de projetos no âmbito público, os entrevistados defendem a concepção de um processo muitas vezes, moroso, sujeito a interrupções por questões políticas ou despreparo técnico de quem o conduz. Nesse sentido, foi exposto:

*Os projetos no setor público são bem vulneráveis, pois dependem muito da vontade política do gestor e como temos gestões que podem ser alteradas a cada quatro anos, tornam-se muito instável.*

A descontinuidade administrativa gera um descompasso nos projetos, de acordo com Schall (1997) apud Pires e Macêdo (2006) essa descontinuidade é o que mais diferencia uma organização pública de uma privada. E reflete nos projetos, de modo que, cada governo privilegia projetos de curto prazo, que possam ser concluídos em seu mandato para alcançar o retorno político sobre eles; além disso, ocorre a duplicação de projetos, como cada governo inicia novos projetos, muitas vezes idênticos aos que já existiam anteriormente; e às vezes na escolha de gestores predominam critérios políticos, em detrimento da capacidade técnica.

Outro aspecto habitual em projetos do setor público comentado é a postergação de prazos, que são justificados em sua maioria, por falta de planejamento preliminar e deficiências na definição dos objetivos.

Algumas das características mencionadas, condizem com as razões pelas quais os projetos falham pautadas por Crawford (2002), sendo elas: os gerentes de projeto não possuem ferramentas que permitam uma visão global do projeto; o planejamento inicial é inapto; falta de capacidade técnica dos gerentes, pois poucas organizações se preocupam em garantir que os

gerentes de projetos sejam adequadamente treinados e avaliados; falta de apoio da alta administração e patrocínio da partes interessadas, e controle ineficiente do tempo.

No que se refere a condução do projeto do sistema de custos, os comentários foram semelhantes a condução de projetos de uma forma de geral. Os avanços são perceptíveis, contudo, ainda é necessário aprimorar o planejamento, principalmente com o estabelecimento de metas e prazos, e por fim, o reconhecimento por parte de alguns gestores e da alta administração em relação ao sistema.

Quando questionados sobre a implicação do princípio da divisão dos Poderes na condução do projeto de implementação do sistema de custos no Setor público. A maioria dos entrevistados discordou que esse princípio comprometa a concretização desse projeto, uma vez que ele é fundamental para organização da Administração Pública. Ainda assim, o sistema de custos no Governo Federal abrange os três Poderes, sendo necessário, portanto, a interação desses para seu êxito.

Um dos questionamentos feitos aos entrevistados buscava a percepção da contribuição que cada um concedeu para os projetos desenvolvidos. Nesse sentido, a maior participação foi na fase inicial dos projetos, na qual foi imprescindível a realização de pesquisas, reuniões e seminários, a fim de discutir desde aspectos metodológicos/conceituais do sistema, às estratégias de implementação.

*É um trabalho desafiador, pois não é simplesmente fazer um software, a parte principal de custos envolve aspectos de cultura e de gestão.*

Através da visão de uma cultura de gerenciamento de custos, com base nas pesquisas bibliográficas, pode-se defender, a ideia de que a construção do sistema de informações de custos no Governo Federal, deve ser uma iniciativa realizada com base na cooperação dos três Poderes. Uma vez, que um sistema de gestão pública, deverá assimilar a demanda de cada órgão, entidades e departamento que compõe o governo. Esse aspecto foi observado por Machado e Holanda (2010), ao enfatizarem que um sistema de custos idealizado para os três Poderes deve garantir o atributo da comparabilidade, e ao mesmo tempo, possibilitar o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.

Além disso, a implementação desse sistema exige a criação de um projeto, com gerenciamento de objetivos, tempo e custos. Sendo importante que o planejamento, também assimile essas demandas, justificadas pela diversificação e complexidade das atividades governamentais. A adaptação dos projetos, é a solução para se evitar a ocorrência de isomorfismo mimético, no qual as práticas são meramente imitadas, resultando em

implementações imprecisas. Quando assim sucedido, há o risco de o sistema tornar-se desusado, por motivos como: dificuldades técnicas dos gestores, geração de informações superficiais, e por fim, a falta de legitimação entre os gestores e demais servidores públicos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou evidenciar os desafios da implementação do sistema de custos na administração pública, para tanto realizou uma pesquisa em artigos científicos e livros, de temas que pudessem embasar uma análise e maior entendimento desses. Ademais selecionou servidores que integraram equipes técnicas de projetos de implementação de sistema de custos no governo federal, mas especificamente, no caso do SIC e do SICGESP.

Verificou-se que o sistema de custos, é ferramenta que permite uma visão ampla das organizações públicas, e sua função principal é fornecer informações uteis para o processo decisório, a fim de que seus resultados sejam em benefício da sociedade. Ao mesmo tempo, seu caráter gerencial requer que seja implementado mediante o uso de técnicas de gerenciamento de projetos, como as orientações oriundas do PMBOK, e principalmente reconhecendo as necessidades de cada gestor e realidade operacional de cada órgão, uma vez, que o sistema é obrigatoriedade a todos os Poderes públicos.

Entre os desafios reconhecidos, estão: dificuldade de adequação metodológica; falta de profissionais capacitados, complexidades das atividades governamentais, ente outras questões estruturais da esfera pública. Contudo, a partir das experiências e os aspectos apontados pelos entrevistados, constatou-se como principal desafio, a ausência de uma cultura de gestão voltada para o uso da informação de custos. A isso pode ser adicionada a compreensão que na Administração Pública, não basta que a Lei determine o que deve ser feito, mas sim, que as práticas sejam legitimamente aceitas e institucionalizadas.

Através da entrevista semi-estruturada e dos questionários encaminhados, se constatou que não há percepção, entre os entrevistados, acerca da influência que a autonomia dos Poderes confere a esse processo como um todo. Que pode ser entendida como a possibilidade de cada poder desenvolver seu próprio sistema de custos, ou apenas usufruir dessa ferramenta, enquanto nos outros há carência da informação de custos.

Cabe destacar que com o advento da LRF, essa temática vem ganhando enfoque, a exemplo da construção e implementação dos sistemas SIC e SICGESP. Considerando que este último, vem desenvolvendo uma proposta de modelo teórico/conceitual de apoio a gestão a ser utilizado nos três Poderes, do qual se espera, uma medida de avaliação da gestão pública que propicie a qualidade do gasto.

Portanto, conclui-se que, responder a esse desafio de interação entre os Poderes e adesão deles a um sistema único de gestão de custos, é o próximo passo para a concretização da cultura de gestão de custos no âmbito público. Para mais, o cenário brasileiro atual de crise econômica e de reconstrução da visão do governo perante a sociedade civil, é favorável para o fomento de discussões em torno deste tema.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 15. ed. S: Editoria Método, 2008. 744 p.

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999

ARAÚJO, Fábio Gabino. **Boas práticas do PMOK na Administração Pública**. 2012. 51 f. Tese (Doutorado) - Curso de Gestão de Projetos, Universidade Candido Mendes Pós-graduação "latu Sensu", Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<http://pmkb.com.br/uploads/15919/boas-praticas-do-pmbok-na-administracao-publica.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2016.

BARCAUI, A. Project Management Office: Um Conceito Dinâmico. In: BARCAUI, A. (Org.). **PMO: Escritórios de Projetos, Programas e Portfólio na prática**. São Paulo: Brasport, 2012. p. 3-32.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. TEORIA DA DIVISÃO DOS PODERES: antecedentes históricos e principais aspectos. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 102, p.25-46, jan/dez. 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1078/2004**, 2ª Câmara. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 200, de 25 de dezembro de 1967**. Dispõe sobre A Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes Para A Reforma Administrativa e Dá Outras Providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 92.452, de 10 de março de 1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 2.829, de 29 de outubro de 1998**. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 de junho de 1993. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8666cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2016.

CARNEIRO, M. F. S. **Gestão Pública:** o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos e dos escritórios de projetos na modernização da gestão pública. Rio de Janeiro: Brasport, 2010

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 27. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2014. 311 p.

CFC. Resolução Nº 1.366, DE 25 DE NOVEMBRO DE 2011. **Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.** Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2016.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL, instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Relatório Final. Brasília, 2006. 16 p. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes\\_tecnicas/publicacoes/Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/publicacoes/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2016.

COSSO, Esther; OLIVEIRA, Márcia Aparecida de. **As teorias organizacionais, os estudos recentes e as possíveis influências na prática das organizações.** Estudos, Goiânia, v. 40, n. 1, 2013.

CRAWFORD, J. kent. *The Strategic Project Office: A guide to Improving Organizational Performance.* New York: Marceal Dekker, 2002.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability.** 2013. 124 f. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis (UNB/UFPB/UFRN), Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

- DANTAS, José Marilson Martins. **Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público**. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014, Brasília. Anais eletrônicos. Brasília. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Jose\\_Marilson\\_Dantas/publication/303999963\\_Sistema\\_de\\_custos\\_para\\_organizacoes\\_de\\_servicos\\_complexos\\_o\\_caso\\_do\\_setor\\_publico/links/57629d0008ae17328926f1a8.pdf?origin=publication\\_detail](https://www.researchgate.net/profile/Jose_Marilson_Dantas/publication/303999963_Sistema_de_custos_para_organizacoes_de_servicos_complexos_o_caso_do_setor_publico/links/57629d0008ae17328926f1a8.pdf?origin=publication_detail). Acesso em: 10 nov. 2016
- DIAS, Emerson de Paulo. Conceitos de Gestão e Administração: Uma visão crítica. **Revista Eletrônica de Administração - Facef, Franca - Sp**, v. 1, n. 1 jul/dez, 2002.
- DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. (1983). **The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. *American Sociological Review*, 48(2), 147-169.
- DUARTE, Geraldo. Dicionário de Administração e Negócios: Kindle Book Br, 2011. Disponível em: <<http://lelivros.top/book/download-dicionario-de-administracao-e-negocios-geraldo-duarte-em-epub-mobi-e-pdf/>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. **O conceito de profissionalização e da teoria institucional**. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p. 19-41
- FERNANDES, Julio Cesar de Campos. **O uso da informação de custos na busca pela excelência da Gestão Pública**. In: IV Congresso Consad De Gestão Pública, 2011. Brasília: Set, 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_065\\_JCCF.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_065_JCCF.pdf)>. Acesso em: 29 out. 2016.
- FERREIRA, Marcos Pandino. **Custos e despesas no setor público: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica**. 2014. 50 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12174/1/2014\\_MarcosPandinoFerreira.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12174/1/2014_MarcosPandinoFerreira.pdf)>. Acesso em: 19 nov. 2016.
- FLICK, Uwe. **Introdução a pesquisa qualitativa: Tradução, José Elias Costa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. 405 p.
- FONSECA, V. S. da. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2008. 200 p.
- GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p.57-63, mar/abr 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2016.
- HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado**. Rj: FGV, 2000. 160 p. Disponível em: <[http://www.socialiris.org/cpdoc\\_sistemainformacaocusto.pdf](http://www.socialiris.org/cpdoc_sistemainformacaocusto.pdf)>. Acesso em: 21 nov. 2016.

LUQUE, Carlos A. et al. **O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil**. Revista do Serviço Público, Brasília, n. 3, p. 309-331, jul. /set. 2008.

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 44 (4): 791-820, jul/ago. 2010.

MACHADO-DA-SILVA, C.; GUARIDO FILHO, E.; NASCIMENTO, M. e OLIVEIRA, P. **Formalismo como mecanismo institucional coercitivo de processos relevantes de mudança na sociedade brasileira**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 25º, 2001, Campinas. Anais... São Paulo: Anpad, 2001.

MANZINI, E. J. **Entrevista semi-estruturada: análise de objetivos e de roteiros**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE PESQUISA E ESTUDOS QUALITATIVOS, 2, A pesquisa qualitativa em debate, 2004.

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

MEC/SESu. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília: Secretaria de Educação Superior, 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes et al. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. 872 p

MINISTÉRIO DA FAZENDA, SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de março de 2011. Disponível em: <  
[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)  
>. Acesso em: 22 nov. 2016.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, SECRETARIA DO TESOUREO 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 República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de março de 2011. Disponível em: <  
[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/PortSTN\\_7162011\\_Compert\\_SistCustos.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/PortSTN_7162011_Compert_SistCustos.pdf)  
>. Acesso em: 22 nov. 2016

MONTEIRO, B. R. P., et. al. **O Processo De Implantação Do Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal Do Brasil**. In. I Congresso Informação de custos e qualidade do gasto no Setor Público. Brasília -DF, 2010. Disponível em: <  
[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_D E\\_IMPLANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_D E_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf)>. Acesso em: 28 out. 2016.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2014

MOTTA-ROTH, Desirée; HENDGES, Graciela Rabuske. **Produção textual na universidade**. São Paulo: Afiliada, 2015. 167 p.

NACIONAL, Tesouro (Ed.). **Sistema de Custos do Governo Federal**. 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>>. Acesso em: 23 nov. 2016.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. **Metodologia da Pesquisa: Abordagem teórico-prática**. 13. ed. Campinas SP: Papirus Editora, 2007.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no *Activity Based Costing***. Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2014. 963 p.

PINHEIRO, Marcelo Torres; ROCHA, Mônica Aparecida da Silva. **Contribuições do escritório de gerenciamento de projetos públicos na gestão para resultados**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 2, n. 63, p.199-215, abr/jan 2012.

PIRES, José Calixto de Souza; MACÊDO, Kátia Barbosa. **Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, p.51-105, jan/fev, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n1/v40n1a05.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2016

PISA, Beatriz Jackiu; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de. **Gestão de projetos na administração pública: um instrumento para o planejamento e desenvolvimento**. Anais do Seminário Nacional de Planejamento e Desenvolvimento. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, PR, 2013.

PMBOK. **Um Guia do Conjunto de Conhecimentos em Gerenciamento de Projetos** (Guia PMBOK®). Project Management Institute, Four Campus Boulevard, Newton Square, Pennsylvania, USA, 5 ° Edition, 2013.

PMI. **Government Extension to the PMBOK**, 3 ° Edition, 2006

**Portaria Interministerial MEC/MS nº 278, de 17 de março de 2011**. Diário Oficial da União nº 53, de 18 de março de 2010. Disponível em:<[http://www.unir.br/noticias\\_arquivos/4151\\_portaria\\_interministerial\\_mec.doc\\_revalidacao\\_de\\_diploma\\_de\\_medico.pdf](http://www.unir.br/noticias_arquivos/4151_portaria_interministerial_mec.doc_revalidacao_de_diploma_de_medico.pdf)>. Acesso em: 21 nov. 2016

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREM, Ilse Maria (Org.). Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREM, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade - Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2006. Cap. 3. p. 76-97.

REGO, Marcos Lopez; SILVA, Thais Rosa da. DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DO ESCRITÓRIO DE GERENCIAMENTO DE PROJETOS EM UM GOVERNO ESTADUAL. **Revista Economia & Gestão, Minas**, v. 11, n. 27, p.151-180, set/dez 2011. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2011v11n27p153/3392>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

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, jul./ago. 2010.

SÁ, Patrícia Moura e. Teorias Organizacionais. In: LISBOA, João et al (Org.). **Introdução à gestão de organizações**, 3. ed. Porto: Vida Econômica- Editorial, Sa, 2013. Cap. 2. p. 49-124.

SANTOS, Clezia de Souza; COSTA, Cleomar Cesar Macedo. **Gerenciamento de projetos na administração pública**. In: XXXIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUCAO. Salvador, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. 295 p

WIRICK, David W. *Public-Sector Project Management: Meeting the Challenges and Achieving Results*. New Jersey: Wiley, 2009.

## APÊNDICE

1. No seu entendimento, o que é custo no setor público?

**Resposta:**

2. Na sua opinião, quais são as demandas que giram em torno da implementação de um sistema de gestão de custos no setor público?

**Resposta:**

3. Na sua opinião quais são os atores envolvidos na implantação de um sistema de custos no setor público?

**Resposta:**

4. Você considera que existem desafios na implementação da cultura de gestão de custos no setor público? Se sim, quais são eles?

**Resposta:**

5. Como você relata sua participação no processo de implementação deste sistema?

**Resposta:**

6. Como você percebe a condução de projetos de uma forma geral no setor público?

**Resposta:**

7. Como você percebe a condução do projeto do sistema de custos no setor público?

**Resposta:**

8. Na sua opinião a divisão dos poderes e sua autonomia afeta a coordenação de projetos no setor público?

**Resposta:**

9. Na sua opinião é importante a utilização de algum sistema de gestão de projetos para a implantação e o gerenciamento de projetos no setor público, especificamente no caso do sistema de custos?

**Resposta:**