

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Marcia Maria Machado Freitas (UECE) - marciammfreitas@yahoo.com.br

Wilton Freitas Freitas (FAC) - wltnfreitas@yahoo.com.br

Paulo Henrique Vieira Gomes (UFC) - phgomes@live.com

Resumo:

Este artigo tem como objetivo evidenciar a importância da implementação de sistemas de informação de custos no setor público, através de uma pesquisa bibliográfica, eletrônica e documental, que se utilizou de dados secundários (livros e artigos) e primários (leis e normas). Para tanto se expõe a relação existente entre gestão pública e qualidade do gasto público; discorre-se sobre a avaliação de desempenho na administração pública; destacam-se as informações de custo como instrumento de avaliação da eficiência e economicidade na aplicação dos recursos públicos. Como resultado, conclui-se que vários dispositivos legais apontam para a necessidade de se implantar sistemas de informação de custos no setor público, a fim de garantir eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, além de maior transparência na sua gestão, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, ressalta-se a importância das informações de custos para fins gerenciais, consolidando-se como ferramenta imprescindível no processo de gestão pública, apoiando-a desde o planejamento estratégico até a avaliação de seus resultados e desempenho.

Palavras-chave: *Palavras chave: Custos. Gestão Pública. Planejamento.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

RESUMO

Este artigo tem como objetivo evidenciar a importância da implementação de sistemas de informação de custos no setor público, através de uma pesquisa bibliográfica, eletrônica e documental, que se utilizou de dados secundários (livros e artigos) e primários (leis e normas). Para tanto se expõe a relação existente entre gestão pública e qualidade do gasto público; discorre-se sobre a avaliação de desempenho na administração pública; destacam-se as informações de custo como instrumento de avaliação da eficiência e economicidade na aplicação dos recursos públicos. Como resultado, conclui-se que vários dispositivos legais apontam para a necessidade de se implantar sistemas de informação de custos no setor público, a fim de garantir eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, além de maior transparência na sua gestão, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, ressalta-se a importância das informações de custos para fins gerenciais, consolidando-se como ferramenta imprescindível no processo de gestão pública, apoiando-a desde o planejamento estratégico até a avaliação de seus resultados e desempenho.

Palavras chave: Custos. Gestão Pública. Planejamento.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de se garantir a qualidade do gasto público vem sendo propugnada desde o final da década de noventa, ao se constatar que a política de cortes indiscriminados de gastos do governo prejudicava ainda mais o desempenho da administração pública e, conseqüentemente, a competitividade da economia nacional e das organizações. Diante desse problema e da escassez de recursos que faça frente à crescente demanda por políticas públicas, a administração governamental vem passando por um processo de mudanças no sentido de seguir vinculada à questão da qualidade do gasto público, passando da adoção de uma prática onde havia a exclusiva preocupação com a redução do gasto, para outra, onde essa redução deve ser atrelada à melhora do desempenho da gestão pública. Este trabalho tem como objetivo geral evidenciar a importância da implantação de sistemas de informação de custos no setor público, como ferramenta indispensável à gestão dos recursos públicos de forma a garantir a qualidade do gasto. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, eletrônica e documental, que se utilizou de dados secundários, com pesquisas em livros e artigos científicos, bem como, utilizou-se de primários (leis e normas). Tal metodologia apresenta-se adequada para a consecução dos objetivos dessa pesquisa, por possibilitar a utilização de informações já sistematizadas sobre o tema. Esta pesquisa fundamentou-se nos referenciais teóricos de NUNES (1998), MAUSS & SOUZA (2008) e CASTRO (2006).

2 GESTÃO PÚBLICA E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

Em um cenário de crise do Estado e crise da economia, no início dos anos oitenta o governo brasileiro passou a adotar políticas econômicas consideradas ortodoxas, que consistiam em cortar gastos e aumentar a arrecadação. Porém, segundo Nunes (1998), com a intensificação da crise fiscal do Estado e maior exposição da economia nacional à competição internacional, o governo, impossibilitado politicamente

de dar continuidade à política de aumento da carga tributária, passou a se concentrar em cortar gastos. Já no final da década de noventa, a política de corte de gastos se mostrava insustentável. Nunes (1998) considera que o governo, incapaz de promover cortes seletivos de gastos, os fazia de forma a comprometer ainda mais o desempenho da Administração Pública e, conseqüentemente, a competitividade da economia nacional e das organizações.

Tornou-se, pois, imperiosa a busca pela qualidade do gasto público, ou seja, redução de gastos com melhora de desempenho. Entretanto, essa alternativa se mostrava impraticável, devido à falta de capacidade gerencial do Estado. Silva (1999) aponta ainda que a capacidade gerencial do Estado trata-se de um problema permanente, de modo que para o Brasil manter um bom funcionamento de suas políticas públicas, precisaria refletir profunda e continuamente sobre o funcionamento de sua máquina administrativa. Segundo Nunes (1998), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Isso porque as informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional) e não da administração gerencial.

Nesse contexto e impulsionado pela crescente demanda por políticas públicas associadas à limitação de recursos públicos, ainda no final da década de noventa, com o respaldo jurídico dado pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de julho de 1998, inicia-se um processo de profundas mudanças na administração pública, que perduraria até os dias atuais.

O modelo de administração tradicional, com ênfase no controle das ações governamentais estritamente sob o ponto de vista legal e formal dos processos administrativos, passa a dar lugar a um modelo de administração gerencial, com foco na melhoria de desempenho da gestão pública, baseada no controle e avaliação de seus resultados e dos esforços incorridos para seu alcance. Portanto, a gestão pública tem passado por um processo de adequação no sentido de seguir vinculada à questão da qualidade do gasto público. Para tanto, ela passa da adoção de uma prática onde havia a exclusiva preocupação com a redução do gasto, para outra, onde essa redução deve ser vinculada à melhora do desempenho da gestão pública.

3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NA GESTÃO PÚBLICA

O Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009) conceitua desempenho como sendo um conjunto de esforços (processos, recursos, estruturas, sistemas informacionais e pessoas) que, presumidamente, causam um conjunto de resultados.

Propõe, ainda, um modelo a ser seguido pelos gestores públicos na definição e mensuração de seus desempenhos, baseado no conceito de Cadeia de Valor e no desdobramento das dimensões de resultado e de esforço (6ES). O modelo, denominado Cadeia de Valor e os 6Es do Desempenho, conforme demonstrado na Figura 1, relaciona as dimensões de esforço (economicidade, execução e excelência) e as de resultado (eficiência, eficácia e efetividade) a algum dos elementos da cadeia de valor, quais sejam: insumos (*inputs*); processos/projetos (ações); produtos/serviços (*outputs*) e impactos (*outcomes*).

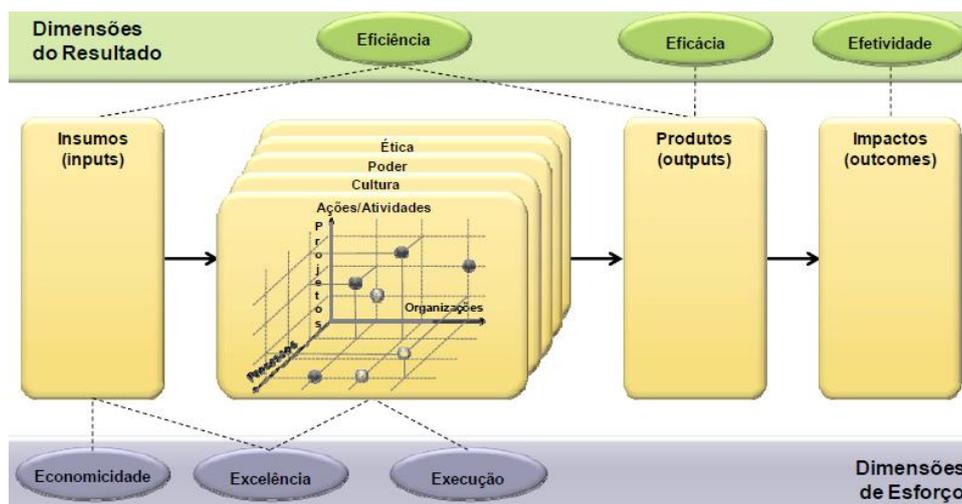


Figura 1 Cadeia de valor e os 6Es do Desempenho
 Fonte: Martins & Marini. Guia de Governança para Resultados, 2010.

A cadeia de valor é definida como o levantamento de toda a ação ou processo necessário para gerar ou entregar produtos ou serviços a um beneficiário. É uma representação das atividades de uma organização e permite melhor visualização do valor ou do benefício agregado no processo, sendo utilizada amplamente na definição dos resultados e impactos de organizações. (Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores 2009, p. 14).

Para compreensão do modelo, cabe ainda delinear alguns conceitos das três dimensões de resultado trazidos para a área pública, quais sejam: Eficácia, Eficiência e Efetividade. Trazendo inicialmente o conceito de eficácia, compreende-se, que este se relaciona com uma preocupação no alcance dos objetivos, desconsiderando os meios utilizados para atingi-los.

Eficácia é basicamente, a preocupação maior que o conceito revela e se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. (Torres, 2004, p. 175 apud Castro, 2006, p. 5).

Avaliar o resultado de uma gestão pública sob a dimensão da eficácia, portanto, é medir o grau de cumprimento dos objetivos por ela estabelecidos, independente do nível dos recursos que foram necessários à sua consecução. De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009), a eficácia do resultado pode ser medida pela quantidade e qualidade de produtos e serviços entregues ao usuário (*outputs*) e seus indicadores podem ser definidos a partir da Carta de Serviços do órgão.

No processo de elaboração da “Carta de Serviços”, os órgãos públicos descrevem e informam aos cidadãos quais os serviços prestados por eles, como acessar e obter esses serviços e quais são os compromissos e os padrões com o atendimento estabelecidos. Especificam os padrões de qualidade relativos a prioridades de atendimento, tempo de espera, prazos para o cumprimento dos serviços, mecanismos de comunicação com os usuários e, procedimentos para gestão de reclamações /sugestões. (Nalasco, 2010).

Já o conceito de eficiência, conforme trazido por Torres, envolve uma preocupação com a otimização dos meios utilizados para o alcance de resultados. Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícitos como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que

busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte. (TORRES, 2004, p. 175 *apud* CASTRO, 2006, p. 5).

Avaliar o resultado de uma gestão pública sob a dimensão da eficiência é, portanto, medir a relação existente entre o resultado obtido, independente de ter sido eficaz ou não, com o custo dos recursos utilizados para sua obtenção.

De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009) a eficiência do resultado pode ser medida pela relação entre os produtos/serviços gerados (*outputs*) com os insumos utilizados (*inputs*), e seus indicadores podem ser encontrados na Carta de Serviços com seus elementos de custos e em informações de sistemas estruturantes do Governo, como o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) que é o sistema informatizado que registra, controla e contabiliza toda a execução Orçamentária.

Por último, mas não menos importante, o conceito de efetividade. Este parte de um entendimento de que a gestão pública deve ir além da dimensão de organização para resultados, o que a tornaria um fim em si mesmo, desconectado dos resultados que produz. A efetividade na gestão pública é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta se relaciona com o alcance de resultados, enquanto aquela mostra se os resultados obtidos se converteram em melhorias e se estas foram direcionadas de forma a priorizar o atendimento dos interesses coletivos.

Efetividade: é o mais complexo dos três conceitos, em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas. Este conceito não se relaciona estritamente com a ideia de eficiência, que tem uma conotação econômica muito forte, haja vista que nada mais impróprio para a administração pública do que fazer com eficiência o que simplesmente não precisa ser feito. (TORRES, 2004, p. 175 *apud* CASTRO, 2006, p. 5).

Avaliar o resultado de uma gestão pública sob a dimensão da efetividade é, portanto, medir o alcance da missão institucional. De acordo com o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009), medir efetividade é medir o impacto causado pelos produtos/serviços prestados no grau de satisfação dos beneficiários e da sociedade e seus indicadores podem ser encontrados na dimensão estratégica do Plano Plurianual (PPA).

Para melhor compreensão da diferença entre as três dimensões de resultado, o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009) apresenta um exemplo didático: Se uma campanha de vacinação realmente imunizar e diminuiu a incidência de determinada doença entre as crianças, a campanha foi efetiva; se a meta de vacinação era imunizar 100.000 crianças e este número foi alcançado ou superado, a campanha foi eficaz. A campanha é mais eficiente quanto menor for o custo, ou seja, quanto menor for o custo da campanha, mantendo-se os objetivos propostos.

Quanto aos indicadores de esforço, recorre-se novamente ao Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (2009). Execução refere-se à realização dos processos, projetos e planos de ação conforme estabelecidos. Indicadores de execução podem ser encontrados no monitoramento das ações do PPA; Excelência é a conformidade a critérios e padrões de qualidade/excelência para a realização dos processos, atividades e projetos na busca da melhor execução e economicidade; sendo um elemento transversal. Indicadores e

padrões de excelência podem ser encontrados no Instrumento de Avaliação da Gestão Pública (IAGP); e Economicidade está alinhada ao conceito de obtenção e uso de recursos com o menor ônus possível, dentro dos requisitos e da quantidade exigidas pelo input, gerindo adequadamente os recursos financeiros e físicos. Indicadores de economicidade podem ser encontrados nas unidades de suprimentos.

Pode-se dizer que a avaliação do desempenho em uma gestão pública por resultado deve ser baseada em indicadores que permitam medir a eficácia, a eficiência e a efetividade dos resultados alcançados associados a indicadores que permitam medir a execução, a excelência e a economicidade dos meios (processos, recursos, estruturas, sistemas informacionais e pessoas) despendidos para o seu alcance.

4 INFORMAÇÕES DE CUSTO COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA E ECONOMICIDADE NA APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

Como comentado anteriormente, o conceito de eficiência na gestão pública está estritamente relacionado ao de resultado, sendo uma das dimensões de sua avaliação. Vimos ainda que para se aferir essa eficiência faz-se necessário não somente medir indicadores de resultado, mas, sobretudo, medir os custos incorridos para o alcance desse resultado. Diante do exposto, cabe explicitarmos a diferença conceitual entre despesa e custo no âmbito da administração pública.

Segundo Nunes (1998), a despesa é o gasto correspondente a qualquer ato de gestão do governo. Já o custo é a apropriação do gasto a algum bem produzido ou serviço prestado (no custeio tradicional), ou a alguma atividade ou processo desenvolvido (no custeio baseado em atividade) no âmbito das organizações governamentais. Nunes (1998) complementa ressaltando que as despesas mostram apenas como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar as despesas com pessoal, despesas com material de consumo, entre outros. Enquanto os custos mostram como o governo financia seus resultados, custo de uma aula, custo de um serviço de saúde, custo da gestão de pessoal, custo de uma operação de fiscalização entre outros.

Pelo exposto, não há que se falar em despesas quando se pretende avaliar resultados, mas sim, em custos. Ainda segundo Nunes (1998), sem as informações sobre os custos, o governo desconhece em que medida suas despesas contribuiriam para algum bem produzido ou serviço prestado ou ainda para alguma atividade ou processo desenvolvido. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. Além disso, sem as informações sobre os custos, o governo desconhece em que medida cada tipo de despesa prejudica os resultados esperados, ou seja, quais decisões são mais econômicas e possibilitam o melhor resultado para a entidade.

Para avaliar adequadamente a eficiência e garantir economicidade na aplicação de seus recursos, é crucial que a administração pública disponha de informações gerenciais mais refinadas que a despesa, qual seja: os custos. Nesta linha de raciocínio e considerando a situação financeira do Estado brasileiro, caracterizada por uma carência de recursos para fazer frente à crescente demanda por políticas públicas, torna-se imprescindível a adoção de sistemas que possibilitem não só a mensuração, mas, sobretudo, a análise dos custos. Um sistema de custos adequado pode, finalmente, garantir a qualidade do gasto público, no momento em que suas informações possibilitam cortes seletivos de verbas orçamentárias e a eliminação de gastos supérfluos e excessivos, de forma a não comprometer, como vimos anteriormente, o

desempenho da Administração Pública e, conseqüentemente, a competitividade da economia nacional e das empresas.

5 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: PREVISÕES LEGAIS E EXPERIÊNCIAS PIONEIRAS

O princípio da eficiência se instalou definitivamente na administração pública nacional sob o escopo legal da Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho de 1998, que alterou o artigo 37 da Constituição Federal, passando o mesmo a vigorar com a seguinte redação: 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, 1988, Art. 37).

A Carta Magna também já determinara, em seu artigo 70, a fiscalização das ações públicas quanto à observação do princípio da economicidade na sua realização. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Brasil, 1988, Art. 70).

Dado o caráter indissociável de custos, economicidade e eficiência, a exigência legal quanto à observação destas últimas leva a conseqüente necessidade de se apurar aqueles na administração pública. Como forma de se atender a essa necessidade, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF5 assim determinou: A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000, Art.50, § 3º).

No âmbito da Administração Pública Federal, a criação de sistemas de custos vem sendo discutida desde 2005 através da Comissão Interministerial de Custos⁶, que tem por objetivo, segundo Mauss & Souza (2008, p. 28) “elaborar estudos, fazer diagnósticos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistemas de custos na administração pública federal”.

A criação da comissão foi uma resposta ao Acórdão nº 1078/2004 (TCU), que exigiu providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistemas de custos que permitam, dentre outras utilidades, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.

À Secretaria de Orçamento Federal (SOF) cabe a viabilização da implantação e aprimoramento desses sistemas, tendo em vista ser o órgão responsável pelos sistemas de planejamento, orçamento e gestão do gasto público do País. Apesar da obrigatoriedade conferida pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), Mauss & Souza (2008), baseados no relatório da SOF de 2006, relatam poucas experiências pioneiras na área de custos.

Segundo estes autores, o sistema *ABC* do Banco Central do Brasil (BACEN), à época, era considerado o mais avançado sistema de custos no âmbito da administração pública federal. O sistema, desenvolvido numa visão mais econômica da administração governamental, considerava os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, economicidade e avaliação de desempenho, além de incorporar os conceitos de gestão por resultado, contabilidade por área de responsabilidade, *benchmarking*, valores de mercado e *accountability*.

Sob a óptica da Teoria dos Contratos, sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direitos a outrem (agente), este assume a responsabilidade de, em nome daquele, agir de maneira escorreita com relação ao objeto da delegação e,

periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A esta dupla responsabilidade, ou seja, agir de maneira escorreita e prestar contas de desempenhos e resultados se dá o nome de *accountability*. (NAKAGAWA, 1994, apud Nunes, 1998, p. 20).

No âmbito da administração pública estadual, Mauss & Souza relatam a experiência do Estado do Rio Grande do Sul e consideram o sistema de custos à época em fase de implantação na Secretaria Estadual da Educação, baseado no método de custeio direto, bastante embrionário se considerada toda a amplitude de um efetivo sistema de custos, a exemplo do sistema do BACEN.

Em âmbito municipal, também são apresentados sistemas de custos implantados em Secretarias de Educação dos municípios do Rio de Janeiro e de Salvador, ambos baseados no custeio por absorção. Segundo Mauss & Souza (2008), o sistema implantado em Salvador foi objeto de estudo de Alves & Martins (2006) que, ao realizarem uma análise comparativa entre os métodos de custeio, concluíram: No curto prazo o mais apropriado é o custeio por absorção com departamentalização, porém, no médio e longo prazo, o custeio baseado em atividades representa um ideal a ser atingido. (Mauss & Souza, 2008, p. 31).

Como se pôde perceber, as instituições adotaram métodos de custeio diferentes, quais sejam: *ABC*, custeio direto e custeio por absorção. De acordo com Mauss & Souza (2008, p. 41), não existe um modelo de sistema de custos que possa ser implantado em toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada, devendo cada uma moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional.

No entanto, considerando que o modelo de gestão pública é normativo, como afirmam os próprios autores Mauss & Souza (2008, p. 73) “o gestor não tem liberdade para decidir e executar ações que não estejam previstas e permitidas pela legislação” e ainda dadas às características intrínsecas das atividades públicas, o CFC9 estabeleceu, através da NBC T 16.1110, a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, a serem realizadas por meio do que se passou a denominar Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Essa norma veio com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais, exigido pela portaria 184/08 do Ministério da Fazenda, tornando-se obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2012.

Constituem seus objetivos (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados, e (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (NBC T 16.11, 2011).

Assim, as instituições públicas poderão optar pelo modelo de subsistema de custos que melhor se adéque à sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional, devendo, no entanto, observar os preceitos legais e as exigências das normas contábeis aplicáveis.

6 APLICABILIDADE DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Em uma administração pública por resultados, o gestor público define os objetivos pretendidos, determina os meios necessários ao seu alcance e estabelece indicadores de desempenho qualitativos e quantitativos que possibilitem avaliar a eficácia, a eficiência e a efetividade dos resultados obtidos e a execução, excelência e economicidade na aplicação dos meios (processos, recursos, estruturas, sistemas informacionais e pessoas) que foram utilizados no seu alcance. Portanto, o modelo de gestão por resultado é centrado no planejamento, controle e avaliação.

De acordo com a concepção formulada pela NBC T 16.311, planejamento abrange: O processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados. (NBC T 16.3, p.2).

E planos hierarquicamente interligados abrangem: O conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle. (NBC T 16.3, p.2).

Diante do exposto e considerando que, como dito por Mauss & Souza (2008), “o gestor não tem liberdade para decidir e executar ações que não estejam previstas e permitidas pela legislação”, o artigo 165 da Constituição Federal de 1988 institui os planos que devem ser utilizados pela administração pública: (1) o Plano Plurianual – PPA - definição das diretrizes, objetivos e metas de governo para períodos de quatro anos, (2) a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) - orientações para a elaboração dos orçamentos anuais, (3) a Lei Orçamentária Anual (LOA) - nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano.

Porém, o que garante que o planejado seja efetivamente operacionalizado é sua execução, ou seja, a ação. Para Caravantes, Panno & Kloeckner (2004, apud Mauss & Souza, 2008), a ação é a ponte entre a intenção (plano) e a realização, devendo, pois, ser orientada para os resultados, a fim de que a estratégia e o plano não passem de intenções. Assim, como sintetizam Mauss & Souza, “o planejamento conduz à elaboração de planos que levam à ação, devendo trazer resultados”. A última fase do processo de gestão é a avaliação desses resultados e dos esforços necessários à sua consecução, através de indicadores de desempenho, demonstrado na Figura 2.

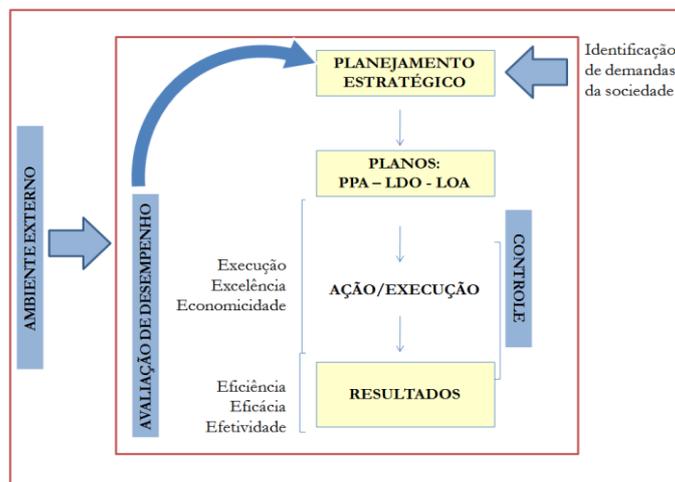


Figura 2. Processo de Gestão Pública por Resultados
Fonte: Adaptado a Mauss e Souza (2004)

Nesse contexto e considerando que os resultados são a base para um novo processo de planejamento e, como visto anteriormente, não se pode medir resultado sem medir os custos incorridos para seu alcance, um sistema de custos pode fornecer informações relevantes em todas as fases do processo de gestão pública, desde subsidiar o processo de planejamento e execução do PPA, da LDO e da LOA, até proporcionar indicadores que possibilitem avaliar seus resultados. Segundo Mauss & Souza (2008), autores como Christiansen & Mellick 1993) consideram as informações de custos como fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas.

No processo de planejamento estratégico, Nunes (1998) afirma que as informações sobre os custos (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres) podem auxiliar os gestores nas decisões de curso, ou seja, decisões sobre terceirização, concessão, parcerias, descentralização, contratos de gestão, etc. Somente decisões baseadas no custo de oportunidade¹², considerando desempenhos similares, podem garantir a escolha da melhor alternativa para o alcance da missão institucional. Quanto ao processo de execução do orçamento público, o monitoramento de informações sobre os custos reais incorridos quando da execução do planejado, associado aos resultados obtidos, permitem, como visto em tópicos anteriores, identificar onde está havendo desperdício na aplicação dos recursos públicos. Essas informações, além de possibilitarem cortes seletivos de verbas orçamentárias e a eliminação de gastos supérfluos e excessivos, servem de parâmetro para um planejamento operacional futuro mais eficiente.

O *benchmarking* também é outra ferramenta gerencial que necessita das informações de custos no processo de avaliação dos produtos, serviços e processos de trabalho das organizações que são reconhecidas como representantes das melhores práticas, com a finalidade de comparar desempenhos e identificar oportunidades de melhoria na organização.

O conceito de *benchmarking* vem sendo utilizado pela SOF no processo de melhoria da qualidade do gasto público, por intermédio da eliminação do desperdício e da melhoria contínua da gestão dos processos através do Programa de Eficiência do Gasto (PEG) que, em sua coletânea de melhores práticas de gestão do gasto público (2ª edição, 2011), apresenta as melhores práticas dos setores público e privado na área de gestão de gastos, consideradas meios para se alcançar a eficiência nos gastos administrativos. Nunes (1998) ainda ressalta a importância da correta apuração e publicidade dos custos dos serviços públicos como poderosos instrumentos de controle social, ao permitir aos usuários e aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

Percebe-se, pois, uma amplitude de possibilidades de aplicação das informações de custos no setor público. Portanto, um sistema de informação que possibilite levantar esses custos se consolida como fundamental, no momento em que permite tanto subsidiar o processo de gestão pública, garantindo eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, como garantir uma maior transparência desse processo.

Conclusão

Vários dispositivos legais apontam para a necessidade de se implantar sistemas de informação de custos no setor público, a fim de garantir eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, além de maior transparência na sua gestão, seja para controle interno, externa ou controle social. O trabalho objetivou evidenciar a importância da implementação de sistemas de informação de custos no setor público,

através de uma pesquisa bibliográfica, eletrônica e documental, que se utilizou de dados secundários (livros e artigos) e primários (leis e normas).

Como resultado, conclui-se que vários dispositivos legais apontam para a necessidade de se implantar sistemas de informação de custos no setor público, a fim de garantir eficiência e economicidade na aplicação de seus recursos, além de maior transparência na sua gestão, seja para controle interno, externo ou controle social.

Além dos aspectos legais, ressalta-se a importância das informações de custos para fins gerenciais, consolidando-se como ferramenta imprescindível no processo de gestão pública, apoiando-a desde o planejamento estratégico até a avaliação de seus resultados e desempenho.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Instrução Normativa nº 3, de 23 de maio de 2001. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, p. 1. 31 maio 2001.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**.

CASTRO, R.B. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. In: 30º Encontro da ANPAD. **Anais eletrônicos do EnANPAD 2006**. Salvador: BA, 2006.

Conselho Federal de Contabilidade. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.130/08. Brasília, 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Conselho Federal de Contabilidade. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.366/11. Brasília, 25 de novembro de 2011. Aprova A NBC T 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO. *Alterada pela Resolução CFC nº. 1437/13*.

MAUSS, C. V.; Souza, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: Modelo para mensuração e análise da eficiência governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

NALASCO, L.F. **A Carta de Serviços ao Cidadão como Instrumento da Eficiência na Administração Pública**.

NUNES, M. A. **Custos no serviço público**. Brasília: ENAP, 1998.

SECRETARIA DE GESTÃO DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de indicadores**. Brasília, 2009.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL - SOF DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Coletânea das Melhores Práticas de Gestão do Gasto Público**. 2ª edição. Brasília, 2011.

XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014

SILVA, C.O.P. A Reforma Administrativa e a Emenda nº 19/98: Uma Análise Panorâmica. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília, vol. 1, n.1, maio, 1999.