



**SENADO FEDERAL**  
**INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO – ILB**

**JÔNATHAS HENRIQUE SOARES ROCHA**

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E  
SEGURANÇA PÚBLICA:**

Uma abordagem acerca do nível de maturidade em que a setorial de custos se encontra no  
processo de implantação de sistemática de apuração de custos

Brasília  
2017

**JONATHAS HENRIQUE SOARES ROCHA**

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E  
SEGURANÇA PÚBLICA:**

Uma abordagem acerca do nível de maturidade em que a setorial de custos se encontra no processo de implantação de sistemática de apuração de custos

Trabalho final apresentado para aprovação no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público realizado junto ao Instituto Legislativo Brasileiro como requisito para obtenção do título de especialista em orçamento público.

Orientador: Alexandre de Sales Lima

Área de Concentração: Poder Executivo

Linha de Pesquisa: Contabilidade de Custos

Eixo Temático: Sistema de Informação de Custos

Brasília  
2017

**JÔNATHAS HENRIQUE SOARES ROCHA**

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E  
SEGURANÇA PÚBLICA:**

Uma abordagem acerca do nível de maturidade em que a setorial de custos se encontra no processo de implantação de sistemática de apuração de custos

Trabalho final apresentado ao Instituto legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *lato sensu* na área de Orçamento Público.

Brasília, 24 de agosto de 2017.

**Banca Examinadora:**

---

**Prof. Alexandre de Sales Lima**

Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

---

**Prof. Welinton Vitor dos Santos**

Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

## **Dedicatória**

Dedico a minha querida esposa, por toda paciência, carinho e imenso amor.

## Resumo

A criação do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal (SIC) em 2011, surgiu como uma importante ferramenta para geração de informações relevantes à tomada de decisão referente aos custos incorridos pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal na prestação de serviços públicos. Tendo em vista que o processo de implantação da sistemática de apuração de custos se dá de forma gradual nos diversos órgãos públicos, objetivou-se com a presente pesquisa avaliar qual o grau de maturidade do Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) neste processo, em especial sua setorial de custos. Através da aplicação de questionário, o qual abordou aspectos estruturais da setorial, bem como análise da qualidade da informação de custos produzida pela setorial, utilizando-se como parâmetro o Estudo nº 12 da Federação Internacional dos Contadores (IFAC), foi possível concluir que o MJSP se encontra em nível intermediário de maturidade na implantação de sistemática de apuração de custos. A pesquisa ainda identificou oportunidades de melhorias, das quais se destacam a necessidade de maior comprometimento da alta administração com o processo, a necessidade mapeamento dos custos incorridos com folha de pagamento e a efetiva utilização da informação de custos no processo de tomada de decisão, de forma a contribuir com melhor alocação dos recursos públicos.

**Palavras-Chave:** Custos no Setor Público, Sistema de Informação de Custo, Maturidade de Custos.

## **Abstract**

The creation of the Federal Government Cost Information System (SIC), in 2011, was an important tool to generate relevant information to the decision-making process regarding the costs incurred by departments and agencies of the Federal Public Administration in the provision of public services. In this research, it was taken into consideration that the process of implementation of the systematic of costs calculation happens gradually in various public agencies. Then, this survey aimed to evaluate the maturity level of the Ministry of Justice and Public Security (MJSP) in this process, especially in its sector of costs. Through the application of a questionnaire, which presented the structure of the sector, as well as an analysis of the quality of the information of costs disclosed by the sector, using as a parameter the Study 12 of the International Federation of Accountants (IFAC), it was possible to conclude that the MJSP is in an intermediate level of maturity when it comes to the implementation of the systematic of costs calculation. The research also identified some opportunities for improvements, among which the following should be highlighted: greater commitment of senior management to the process, a need of mapping of costs incurred with payroll and the effective use of the information of costs in the decision-making process in order to contribute to a better allocation of public resources.

**Keywords:** Costs in the Public Sector, Cost Information System, Cost Maturity.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>9</b>
2.1 <u>Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP)</u> .....	9
2.2 <u>O Programa de Governo e tópicos orçamentários</u> .....	10
2.3 <u>Eficiência do Gasto Público e a Nova Administração Pública</u> .....	12
2.4 <u>Sistema de Informação de Custos e a experiência internacional</u> .....	14
2.5 <u>Sistema de Informação de Custos no Brasil</u> .....	16
2.6 <u>Estrutura do SIC</u> .....	19
2.6.1 <u>Ajustes contábeis</u> .....	21
2.6.2 <u>Elementos básicos do Sistema de Custos</u> .....	23
2.6.3 <u>Usuários do Sistema de Custos</u> .....	25
2.7 <u>Setorial de Custos do Ministério da Justiça e Segurança Pública</u> .....	27
2.8 <u>Maturidade</u> .....	30
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	<b>31</b>
<b>4. RESULTADOS OBTIDOS</b> .....	<b>33</b>
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>55</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Necessidade premente em nossa sociedade atual está a exigência que os governos atuem de forma eficiente na administração dos recursos públicos. Eficiência esta que não pode estar dissociada da qualidade dos bens e serviços públicos fornecidos à sociedade.

Para tanto, é imprescindível que os administradores do setor público tenham à disposição um conjunto de informações gerenciais que os possibilitem cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.

Nesse contexto, em março de 2011 – após 46 anos da Lei 4.320/64 e 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Governo Federal instituiu o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), com o objetivo de ser um indutor de mudanças na alocação de recursos nos programas de governo.

O sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) almeja auxiliar os administradores em decisões típicas como alugar, produzir internamente ou terceirizar um serviço ou atividade. Permite também comparações entre serviços/atividades produzidos por unidades organizacionais diferentes, estimulando a questão de melhoria de performance entre tais unidades.

Conforme preceitua Leone (2000, p. 25) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. Na mesma linha, Silva (1997, p. 56) afirma que a administração pública deve “estabelecer padrões de eficiência e verificar ao longo do tempo se esses padrões são mantidos por intermédio de uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços”.

Dessa forma, é patente o entendimento de que a informação de custo, associada aos benefícios das políticas públicas devem ser a base da formulação da proposta orçamentária, tornando-se um dos principais instrumentos para permitir que as despesas sejam executadas e os serviços públicos planejados sejam prestados de maneira eficiente.

Em razão do exposto, o trabalho se desenvolve visando demonstrar como o SIC está estruturado, tanto no Governo Federal, como mais especificamente na setorial de custos do Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP), de forma evidenciar qual o nível de maturidade da organização no processo de implementação de sistemática de apuração e custos.





## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP)

Conforme estabelecido no Decreto n° 8.668/2016, artigo 1° do anexo I, o Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP), órgão pertencente à administração direta na estrutura do Poder Executivo Federal, possui, além da competência residual evidenciada no inciso XIV as seguintes competências:

- I - defesa da ordem jurídica, dos direitos políticos e das garantias constitucionais;*
- II - política judiciária;*
- III - direitos dos índios;*
- IV - políticas sobre drogas, segurança pública, Polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal e do Distrito Federal;*
- V - defesa da ordem econômica nacional e dos direitos do consumidor;*
- VI - planejamento, coordenação e administração da política penitenciária nacional;*
- VII - nacionalidade, imigração e estrangeiros;*
- VIII - ouvidoria-geral dos índios, do consumidor, das polícias federais referidas no inciso IV e dos demais temas afetos à pasta;*
- IX - defesa dos bens e dos próprios da União e das entidades integrantes da administração pública federal indireta;*
- X - articulação, coordenação, supervisão, integração e proposição das ações do Governo e do Sistema Nacional de Políticas sobre Drogas nos aspectos relacionados às atividades de prevenção e de repressão ao tráfico ilícito e à produção não autorizada de drogas e ao tratamento, a recuperação e a reinserção social de usuários e dependentes;*
- XI - coordenação e implementação dos trabalhos de consolidação dos atos normativos no âmbito do Poder Executivo;*
- XII - prevenção e repressão à lavagem de dinheiro e cooperação jurídica internacional;*
- XIII - política nacional de arquivos; e*
- XIV - assistência ao Presidente da República em matérias não afetas a outro Ministério.***

A diversidade de atribuições demonstra a complexidade de tarefas atribuída à Pasta e, principalmente, o desafio na coordenação de suas políticas públicas para eficientes entregas à sociedade.

Tal complexidade de atribuições é evidenciada pela estatura dos órgãos ligados diretamente à pasta, dos quais podemos citar, Polícia Federal (PF), Departamento de Polícia Rodoviária Federal (DPRF), Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), Fundação Nacional do Índio (Funai), Secretaria Nacional de Segurança Pública (Senasp), Departamento Penitenciário Nacional (Depen) dentre outros.

Conforme a Portaria n° 1.500/2015, a qual aprova o Planejamento Estratégico para o quinquênio 2015-2019, o MJSP tem como missão “Trabalhar para a consolidação do Estado Democrático de Direito”. Seus atributos de valor à sociedade são: proteção e segurança da sociedade; garantia de direitos do cidadão, do migrante, do refugiado e dos povos indígenas; redução do impacto social das drogas; defesa da concorrência e do consumidor; preservação e

difusão da memória nacional e desenvolvimento da democracia; e participação e suporte à tomada de decisão no governo federal.

## 2.2 O Programa de Governo e tópicos orçamentários

O orçamento público se caracteriza, pela programação das atividades governamentais em um determinado período de tempo, geralmente um ano, previsão dos recursos disponíveis para atender as necessidades coletivas (despesas) por meio de receitas que poderão cobri-las (equilíbrio) ou não (déficit).

Ao instituir o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), a Constituição Federal de 1988 traçou o modelo orçamentário atual fundamentado no planejamento.

O PPA expressa os grandes rumos das políticas públicas, estabelecendo, de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (CF art. 165, § 1º).

A LDO detalha as metas do PPA por ano, compatibilizando-as com a realidade fiscal, dessa forma compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (CF art. 165, § 1º).

Por sua vez a LOA representa a execução prática das prioridades estabelecidas, sendo o orçamento anual propriamente dito. Conforme §§ 5º e 8º, a lei orçamentária anual prevê a receita e fixa a despesa compreende:

- Orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- Orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- Orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Conforme preceitua Noblat (2007, p. 5), para além da função clássica de controle político, o orçamento apresenta outras funções mais modernas como a contábil, gerencial, administrativa e financeira. No Brasil, incorporada recentemente está a função de planejamento,

ligada à técnica de orçamento por programas, no qual são estabelecidos metas e objetivos governamentais, estruturados em planos e programas a serem realizadas em determinado período.

O Orçamento-Programa foi sistematizado originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU), a partir da experiência federal americana na implantação do Orçamento por Desempenho – *Performance Budget*.

No Brasil, a adoção legal do Orçamento-Programa se deu com a Lei n ° 4.320/64 em seu artigo 2º:

*A Lei de orçamento conterá a discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.*

Não obstante a previsão do Orçamento-Programa constar do artigo acima, somente com a edição do Decreto-lei n° 200 em 1967 que a questão foi efetivada, uma vez que o decreto promoveu o claro delineamento de seus princípios, referindo-se expressamente ao Orçamento-Programa em seu artigo 7º:

*Decreto n 200, art. 7º, "A ação governamental obedecerá a planejamento que vise ao desenvolvimento econômico-social do país e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas, elaborados na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos:*

- a) plano geral de governo;*
- b) programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual;*
- c) Orçamento-Programa anual;*
- d) programação financeira de desembolso"*

Segundo James Giacomoni (2008), o Orçamento-Programa é “*aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir àqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa.*”

No âmbito do Ministério da Justiça, o principal programa orçamentário para o cumprimento de sua missão, o qual é abordado em tópico dessa pesquisa, é representado pelo Programa 2081 - Justiça, Cidadania e Segurança Pública, cujos objetivos são:

*Quadro 1. Objetivos definidos para o Programa 2081*

<b>Objetivo: 1039</b>	Promover a redução de homicídios com foco em populações vulneráveis e atuação integrada em áreas críticas.
<b>Objetivo: 1040</b>	Promover a redução da violência no trânsito das rodovias federais.
<b>Objetivo: 1041</b>	Fortalecer o enfrentamento à criminalidade, com ênfase nas organizações criminosas, tráfico, corrupção, lavagem de dinheiro e atuação na faixa de fronteira.
<b>Objetivo: 1043</b>	Ampliar o acesso à justiça e à informação, promover os direitos da justiça de transição, os direitos de migrantes e refugiados e fortalecer o enfrentamento ao tráfico de pessoas.
<b>Objetivo: 1044</b>	Aperfeiçoar a coordenação estratégica e a atuação integrada das forças de segurança pública e instituições parceiras.
<b>Objetivo: 1045</b>	Promover sistema penal justo e que viabilize a reintegração social.
<b>Objetivo: 1046</b>	Fortalecer a defesa da concorrência e do consumidor por meio da ampliação da escala e da efetividade das políticas públicas.
<b>Objetivo: 1164</b>	Enfrentar a corrupção na Administração Pública Federal aprimorando os mecanismos de prevenção, detecção e punição.

Fonte: Anexo I, PPA 2016-2019.

Para alcance desses objetivos, são elencadas iniciativas, com seus respectivos indicadores e metas associados, as quais são sustentadas através de recursos financeiros consubstanciados na lei orçamentária anual.

Os objetivos definidos para o Programa 2081 vão ao encontro do Plano Nacional de Segurança Pública, instituído pela Portaria MJSP nº 182, de 22 de fevereiro de 2017, cujos objetivos são:

- a) Redução de homicídios dolosos, feminicídio e de violência contra as mulheres;
- b) Racionalização e modernização do sistema penitenciário; e
- c) Enfretamento às organizações criminosas, com ênfase nos delitos transnacionais, narcotráfico e tráfico de armas, com especial atenção à área de fronteira.

### **2.3 Eficiência do Gasto Público e a Nova Administração Pública**

A segunda metade do século XX foi marcada por grandes transformações tecnológicas, sociais e econômicas que demandaram a implementação de novos padrões de gestão para as

organizações públicas e privadas. É consenso entre os teóricos da teoria organizacional que, no mundo contemporâneo, o sucesso de uma organização passa pela sua capacidade de implementar formas flexíveis de gestão para se adaptar à tais transformações.

No setor privado, esse processo de inovação e aprimoramento é mais evidente diante da grande concorrência e recorrente ambiente de turbulência que as organizações estão inseridas. No setor público, o processo de evolução se apresenta como um grande desafio, tendo em vista os obstáculos decorrentes de suas estruturas burocráticas, hierarquizadas e comumente isoladas.

Na busca da racionalização organizacional necessária para o setor público, a maioria das reformas nos sistemas de gestão tiveram como fundamentos processos e técnicas de gestão exitosas na iniciativa privada.

Esse processo, conhecido por Nova Administração Pública (*New Public Management - NPM*), visa implementar uma cultura empresarial nos governos, torná-los mais autônomos e responsáveis e responsabilizá-los pelos seus desempenhos (CHRISTIAENS, 2004).

Seus postulados trazem ênfase na satisfação de seus clientes, no caso os cidadãos; na contabilidade de gestão e métodos de avaliação; na abertura de entidades do setor público à concorrência; no desenvolvimento da comparação por meio de técnicas de *benchmarking*; e na separação da formulação das políticas públicas da prestação dos serviços (GALERA e BOLÍVAR, 2007, apud VICENTE, MORAIS e NETO, 2011).

Segundo Galera (2007, apud VICENTE, MORAIS e NETO, 2011) destaca, não obstante os postulados da Nova Administração Pública terem se originado no modelo de cultura administrativa anglo-americana, sua aprovação por organizações supranacionais e órgãos como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), levou a aceitação global para as demais culturas administrativas.

A partir da análise desse movimento em diferentes países, não importando o modelo<sup>1</sup> adotado, observa-se como ponto comum a quebra da rigidez burocrática do setor público na busca na melhoria de performance e eficiência do gasto.

A preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades exercidas pelo governo ganhou força no bojo das demandas por melhoria da eficiência do setor público, e da concomitante pressão por mudanças na contabilidade pública, para que decisões sobre o uso dos recursos orçamentários tenham por foco os resultados a serem obtidos com os recursos

---

<sup>1</sup> FERLIE et al, (1996, apud GUIMARÃES, 2014), a partir de pesquisa e revisão de literatura sugeriu a existência de quatro modelos da nova administração pública. Modelo 1: impulso para eficiência; Modelo 2: downsizing (descentralização); Modelo 3: em busca da excelência; e Modelo 4: orientação para o serviço público.

extraídos da população por meio dos impostos. Assim, não basta saber quanto o governo gasta com a provisão de bens e serviços, é importante saber qual o resultado gerado por esse gasto e se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos para o contribuinte (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010).

#### **2.4 Sistema de Informação de Custos e a experiência internacional**

Durante a Era Mercantilista, período que antecede Revolução Industrial, as informações geradas pela Contabilidade Financeira eram suficientes para condução dos negócios. Com o advento da Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII, a Contabilidade de Custos ganha grande importância com objetivo inicial de avaliar os estoques de produtos acabados e apurar o resultado do exercício. Com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, a informação de custo passa a ser utilizada como ferramenta na tomada de decisões pela administração e de forma auxiliar o controle (MARTINS, 2003).

Para promoção de eficiência no setor público, é vital que as autoridades disponham de informações confiáveis referente aos custos incorridos por seus órgãos e departamento na prestação dos serviços públicos. Sem essa informação, não há como os governos avaliarem o resultado de seus gastos, se esses resultados poderiam ser melhorados e se os objetivos poderiam ser alcançados com menor emprego de recursos.

Nesse diapasão, a implantação de um sistema de custos se mostra como uma importante ferramenta para melhor alocação dos recursos públicos, uma vez que tal alocação teria por referência os resultados alcançados com a gestão desses recursos e os custos incorridos na sua prestação.

Com esse objetivo, a experiência internacional indica que há dois caminhos que podem ser percorridos. Um se refere à adoção do chamado orçamento de competência (*accrual budgeting*), no qual o regime de competência é a base, tanto para apropriação de recursos como também para a execução orçamentária. O outro se refere ao chamado regime dual, no qual adota-se também o regime de competência como elemento para melhoria da qualidade das decisões orçamentárias, entretanto mantém-se o regime de caixa no processo de elaboração e gestão do orçamento (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010).

Conforme (REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA, 2010), a experiência internacional recomenda que questões relevantes devem ser consideradas na implementação de um sistema de custos e sua integração ao processo orçamentário:

- a importância que deve ser atribuída à qualidade, transparência e credibilidade do sistema de informações de custos e de medição do desempenho dos programas governamentais;
- a necessidade de manter, em paralelo, as informações geradas pelo regime de caixa sobre os principais agregados fiscais;
- a importância de preservar o controle financeiro sobre a execução do orçamento;
- a necessidade de acompanhar a implementação das mudanças, de modo a identificar possíveis problemas e promover as adaptações e ajustes que se fizerem necessários;
- a importância de dispor de auditorias independentes para certificar os relatórios da situação financeira do governo e de suas principais agências; e
- a necessidade de investir os recursos necessários na capacitação das organizações e dos recursos humanos necessários para o bom resultado dessa iniciativa.

Ainda nesse sentido, verifica-se que diferentes fatores motivaram a adoção de sistemas de custos em determinados países.

Para Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, a implantação do sistema estava voltada ao aumento da eficiência na gestão pública mediante introdução de competição na provisão de serviços e adoção de métodos privados de gestão.

Quanto à Holanda e Canadá, o foco também era competência, mas também na adoção de reformas voltadas para a privatização e a devolução de maiores responsabilidades na provisão de serviços a governos locais, mediante a descentralização fiscal.

Para Estados Unidos e Islândia, a principal motivação se deu na necessidade de avaliar riscos fiscais de longo prazo, principalmente no que tange a expansão de gastos previdenciários.

Quanto à Holanda e Canadá, o foco também era competência, mas também na adoção de reformas voltadas para a privatização e a devolução de maiores responsabilidades na provisão de serviços a governos locais, mediante a descentralização fiscal.

Na França, a motivação que o impulsionou foi a busca pela melhoria na qualidade, transparência e confiabilidade das informações sobre as contas públicas, para controle interno e externo do Estado.

Na Nova Zelândia, a implantação de sistema de apuração de custos aumentou consideravelmente o volume de informações para o processo decisório, permitindo a comparação de custos entre os departamentos do setor público e os custos dos produtores externos dos bens e serviços públicos. Conforme estudo apresentado por Silva (2007, p. 105),



uma das cidades demonstrou um gerenciamento altamente desenvolvido, e o tradicional processo orçamentário foi transformado em relatórios de custo e desempenho, com a adoção do regime de competência.

Conforme Silva (2007), dá se destaque também na Alemanha a chegada da Nova Administração Pública, a qual proporcionou ao país maior transparência de seus custos, resultados, metas políticas e por consequência maior controle. O modelo de gerenciamento implementado com foco nos resultados e na orientação para o cliente, visava demonstrar a responsabilidade interna e externa com os custos da Administração Pública no fornecimento dos serviços.

Na experiência Holandesa, segundo relatos de Silva (2007, p.105), o estopim para o processo de modernização se deu devido à pressão social sobre o governo sobre o volume de recursos gastos em contraponto à qualidade dos serviços prestados. As mudanças planejadas se deram no sentido de se calcular os custos dos serviços e produtos, por meio da utilização de medidas de desempenho e orçamento por resultados. Entretanto, como os custos raramente eram mensurados, as medidas foram somente parcialmente implementadas.

Conforme evidencia Silva (2007), outros países como o Reino Unido, Canadá, Austrália e Estados Unidos aderiram ao regime de competência e adotaram práticas da contabilidade de custos, com um sistema de apoio à administração.

## **2.5 Sistema de Informação de Custos no Brasil**

O primeiro marco da Contabilidade de Custos na Administração Pública no Brasil é a Lei nº 4.320/64, em vigor ainda hoje, e que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e o controle dos orçamentos da União, estados, municípios e do Distrito Federal. A temática de custos é abordada nos artigos 85 e 99, todavia restrito à área industrial da Administração Pública.

*Art. 85. 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.*

*Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.*

Após este primeiro marco, o Decreto nº 200 de 25, de fevereiro de 1967, o qual guiava o estabelecimento de uma Administração Pública Gerencial no setor público, passa a tratar a informação de custo como ferramenta primordial para se avaliar os resultados da gestão, retirando a limitação à esfera industrial que até então vigorava.

Embora os marcos legais citados, adoção de sistemática de apuração de custos não foi disseminada em nossa administração pública, com exceção de iniciativas de apuração pelos ministérios da Aeronáutica e Educação, bem como do Banco Central. (HOLANDA, WELTMAN, GUIMARÃES, 2010)

Em 1986, num contexto de inovações com a elaboração da nova Constituição e ampliação do papel do Congresso na elaboração do orçamento, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de forma a unificar a Secretaria de Controle Interno e Comissão de Programação Financeira. A STN, criada com o objetivo de auxiliar o Ministério da Fazenda na execução de um orçamento unificado, se torna um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro da Administração Pública Federal. Em uma de suas principais ações, destaca-se a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

O Siafi representou tanto um importante marco para a contabilidade pública federal como instrumento de acompanhamento e controle dos gastos públicos, como também, posteriormente, se torna um dos alicerces no qual o Sistema de Custos atual foi implantado. Com a criação da STN e implantação do Siafi, o governo federal passou a ter as ferramentas para acompanhar de forma centralizada e uniforme a execução orçamentária de todos os órgãos da administração direta e grande parte da administração indireta, com exceção do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e das empresas de economia mista.

Outro importante marco foi a instituição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com ênfase na transparência e planejamento.

A LRF impôs legalmente a necessidade de um sistema de informação de custos, como evidenciado em seu art. 50:

*§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*

Posteriormente, em 6 de fevereiro de 2001, a lei 10.180 veio organizar e disciplinar o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, estabelecendo competência à STN para tratar dos custos na Administração Pública Federal:

*Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:*

*V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.*

Embora a base legal posta, a sistemática para apuração de custo não foi imediatamente implantada, levando o Tribunal de Contas da União (TCU) se manifestar a respeito:

*Acórdão TCU nº 1.078/2004 – Plenário,*

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

Após a manifestação do TCU, foi criada em 2005 a Comissão Interministerial de Custos, por meio da Portaria Interministerial nº 945, objetivando elaborar estudos para proposição de diretrizes, métodos e procedimentos para implantação do Sistema de Custos na Administração Federal. A comissão fora composta por uma grande variedade de servidores de diferentes áreas: orçamento, administração, financeira, planejamento, contabilidade pública, controle interno, gestão de pessoas e gestão de custos.

Em 2006 foi divulgado o relatório final da comissão, com a seguinte conclusão:

*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.[...] a dificuldade começa na definição “do que fazer” e “de quem vai fazer”. Reconhecendo tais dificuldades, a Política de Custos responde com as diretrizes de gradualismo e de abrangência. Essas diretrizes estabelecem que as próprias organizações federais serão as responsáveis pela apuração de seus indicadores de custos num primeiro momento, bem como pelo desenvolvimento de seus sistemas de custos em momento subsequente. 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. Este é o reconhecimento da Comissão de que a capacidade das organizações de construir sistemas de custos é bastante desigual.*

Em abril de 2009, o primeiro seminário sobre o sistema foi realizado, contando com a participação de diversas áreas do governo e também estudiosos. No seminário deu-se destaque a importância do patrocínio da alta administração no processo de mudança de cultura em relação ao custo, tendo em vista a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento de controles de produtividade.

Diversos outros seminários se seguiram e é possível constatar que objetivavam avançar nas propostas de formulação e elaboração do sistema de custos, destacar a importância da mensuração de custos para melhoria do gasto público, mas também foi alcançado o diálogo com os futuros usuários do sistema de forma a demonstrar os modelos propostos e identificar as expectativas desses últimos para com o sistema.

Nesse contexto, em março de 2011, a STN publica a Portaria nº 157, a qual dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal.

Frisa que a portaria não põe fim à discussão da sistemática de mensuração de custos no setor público. A criação do sistema foi, sem dúvida, uma importante etapa, entretanto, o grande desafio está na gestão da informação de custos, de modo a promover eficiência nas ações governamentais.

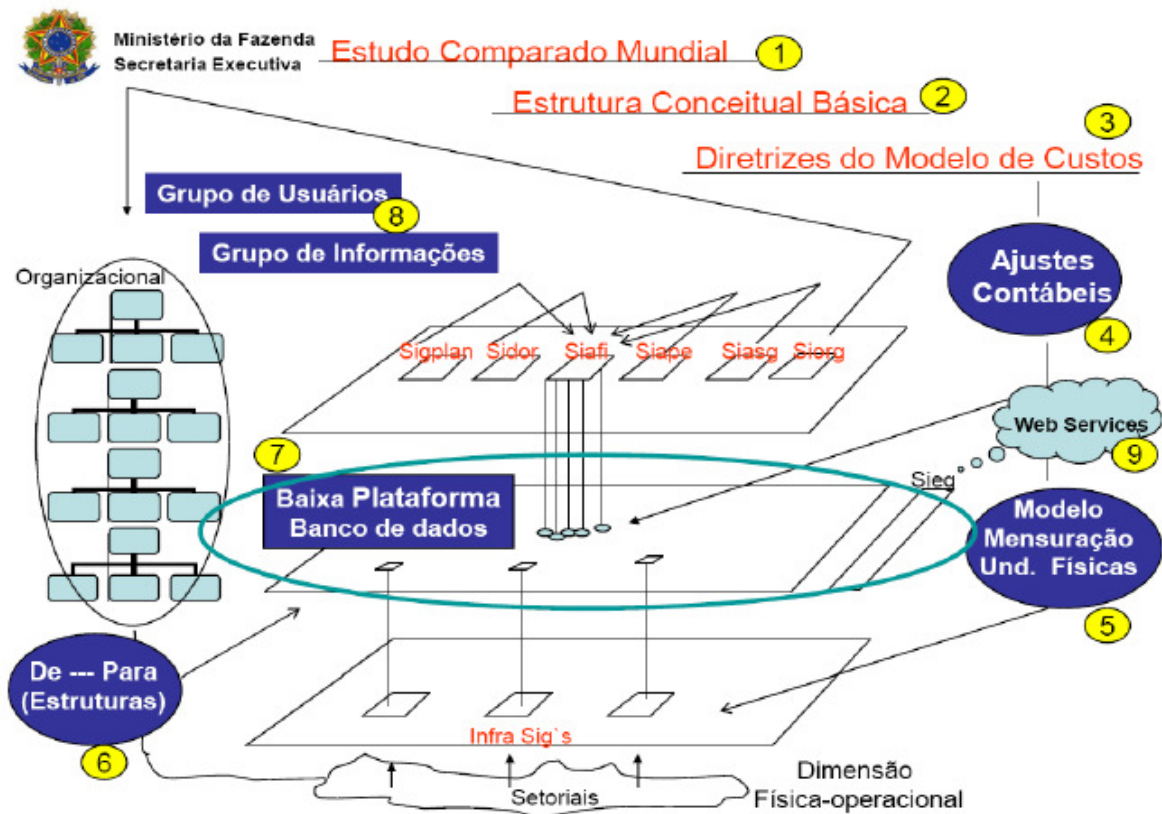
## **2.6 Estrutura do SIC**

Previamente à abordagem de como o SIC está estruturado, ressalta-se que muito da evolução e uso da informação de custo como está implementada na administração pública federal deve-se à contribuição de diversos técnicos e pesquisadores. A base teórica conceitual principal é o trabalho de tese de Machado (2002): *Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. No que tange à metodologia de desenvolvimento e implementação, a referência é a tese de Holanda (2002): *Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico – Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. Embora as teses oriundas de reflexão

acadêmica, ambas são provenientes de experiências vividas por seus autores quando atuaram no governo do estado de São Paulo entre os anos de 1996 e 2002.

O SIC é um Data Warehouse (DW) que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como Siape, Siafi e Sigplan, para a geração de informações. Integra-se conceitual e sistematicamente aos subsistemas: orçamento público, contabilidade governamental e processamento de dados.

O DW é uma forma de gerir volumes muito grande de dados que se encontram, geralmente esparsos em diversos sistemas de uma organização. No SIC, os dados são carregados mensalmente através de uma técnica denominada ETL (*Extract, Transform and Load*). Essa técnica permite a extração de dados dos sistemas estruturantes, transformam esses dados em informação de custo, que por sua vez são carregados no SIC.



Fonte: Holanda, Victor (2009), seminário ESAF.

Percebe-se, portanto, que a proposta inicial do projeto não previu o desenvolvimento de um sistema transacional de custos. A estratégia seria utilizar as informações orçamentárias disponibilizadas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), as informações físicas, presentes no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), e as informações de pessoal constantes no Sistema Integrado de Administração de

Recursos Humanos (Siape). Após sua extração para o mesmo data warehouse, as informações recebem o adequado tratamento contábil e são então convertidas em informação de custo. (HOLANDA, WELTMAN, GUIMARÃES, 2010)

Uma das importantes vantagens dessa estratégia foi a minimização de esforços que a Administração Pública Federal teria para produzir a informação de custos. Os dados utilizados já se encontram disponíveis nos sistemas estruturantes cujos processos de alimentação e atualização já estão consolidados nas rotinas dos órgãos públicos.

Importante compreender que a implantação de sistemática de apuração de custos na Administração Federal se dá em duas dimensões: a) uma macro, sistêmica, generalizante, a qual provém da alocação de custos a partir dos sistemas estruturantes em operação; e b) outra micro, específica, particular, a qual respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade.

A dimensão macro é representada pelo próprio SIC o qual cumpre o papel de universalizar a informação de custos para todo aparato governamental

A partir desse modelo geral, as setoriais finalísticas atuam na construção de sistemática de apuração de custos personalizado que melhor atenda suas necessidades e especificidades operacionais.

### **2.6.1 Ajustes contábeis**

Não obstante as informações disponibilizadas nos sistemas estruturantes, é importante frisar que tais dados ainda não são informação de custos. Enquanto ainda não adotado plenamente o regime de competência na contabilidade governamental, muito influenciado pelo controle orçamentário em detrimento do controle patrimonial, ajustes contábeis são necessários.

Antes de adentrar aos ajustes contábeis propriamente ditos, é importante trazer uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos. Para tanto, usaremos os conceitos de Martins (2003):

- Gasto — “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”;
- Investimentos — “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”;

- Custo — “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”;
- Despesa — “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”;
- Desembolso — “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

Conforme Machado e Holanda (2010), assumindo-se que o conceito de “gasto” e “valores liquidados” se equivalem, toma-se a despesa liquidada como ponto de partida para construção do sistema de custos. As despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiarem exercícios futuros. Os investimentos da mesma forma que no setor privado transformam-se posteriormente em custos. A identificação dos investimentos a partir das despesas liquidadas é simples, uma vez que a classificação das despesas orçamentárias por categoria econômicas já traz a separação do que é investimento dentro das despesas de capital. “Por seu turno, a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando-se as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores “liquidados”, classificados como despesas de custeio, são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período.” (MACHADO, HOLANDA, 2010)

Sendo assim, verifica-se que a despesa liquidada é a variável que deverá ser ajustada para se tornar adequada para utilização no sistema de custos:

*Quadro 2. Modelo de ajustes contábeis.*

<b>Despesa Orçamentária Executada</b>	
	<b>(Despesa líquida + Inscrição em RP não processado)</b>
<b>Ajustes Orçamentários</b>	(-) Despesa executada por inscrição em RP não processados
	(+) Restos a pagar liquidados no exercício
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoque
	(-) Concessão de adiantamentos

	(-) Investimentos/Inversões financeiras/Amortização da dívida
	<b>= Despesa orçamentária ajustada</b>
<b>Ajustes Patrimoniais</b>	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
	<b>= Despesa orçamentária após ajustes patrimoniais</b>
<b>Custo (Ideal)</b>	

Fonte: Feijó (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública adaptado.

O ajuste contábil consiste basicamente em duas etapas. Primeiramente, a partir das informações das contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajusta-se por acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos de contabilidade de custos. Na segunda etapa do ajuste, excluem-se as informações que não compõe a informação de custos das contas citadas acima.

## 2.6.2 Elementos básicos do Sistema de Custos

Em seu trabalho, Machado (2005), apresenta metodologia a qual divide o sistema de custos em três elementos básicos: sistema de acumulação de custo, sistema de custeio, método de custeio ou método de apropriação de custos.

**Sistema de acumulação de custos:** “cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade” (MACHADO, 2005, p. 120). Se uma entidade se utiliza de um sistema de produção contínua, temos como sistema de acumulação derivado por processo, se o sistema de produção é por encomenda, então temos o sistema de acumulação por ordem.

Na forma como o SIC foi implantado, os sistemas de acumulação principais são os componentes dos programas orçamentários, ou seja, os projetos e atividades.

Conforme definido na 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP – “Projeto é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um



produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Por seu turno, Atividade é um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo.

Traçando a relação entre a classificação programática, o sistema de produção e o sistema de acumulação temos:

*Quadro 3. Correlação entre a classificação programática, sistema de produção e sistema de acumulação.*

Classificação Programática	Sistema de Produção	Sistema de Acumulação
Projeto	Por encomenda	Por Ordem
Atividade	Contínua	Por Processo

Fonte: SANTOS, IV Congresso Consad de Gestão Pública (2011).

**Sistema de Custeio:** “está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados” (MACHADO, 2005, p. 120).

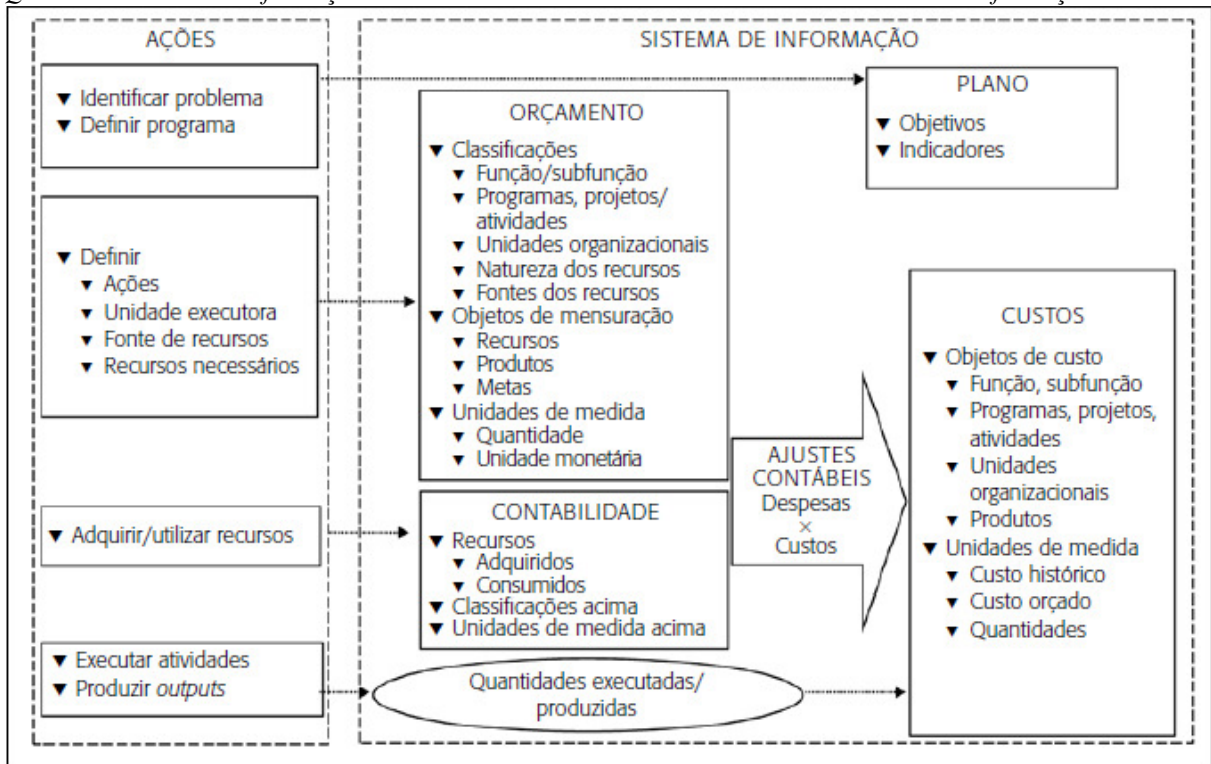
No setor público, o sistema de custeio assenta-se nos custos histórico e orçado, sendo o custo histórico elemento fundamental na integração entre o sistema de custos, os sistemas de orçamento e contabilidade pública.

**Método de custeio ou método de alocação de custos:** “associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado” (MACHADO, 2005, p. 120).

Diante da flexibilidade do modelo implantado, é permitida a existência de vários níveis de alocação de custos na Administração Pública Federal, respeitando os diferentes modelos de gestão e as peculiaridades de cada órgão ou entidade. O método de custeio utilizado no nível macro é o custeio direto. Segundo Machado (2005), o custo direto é “aquele que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custos sem qualquer tipo de rateio ou distribuição”

De forma sintética, a figura abaixo evidencia integração do sistema de custos do setor público aos demais sistemas de informações: orçamento e contabilidade. Destaca-se que após os ajustes contábeis, os objetos de custos são agregados com a mesma regra de acumulação das despesas orçamentárias.

Quadro 4. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e os demais Sistemas de Informação



Fonte: MACHADO, Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil, 2005.

### 2.6.3 Usuários do Sistema de Custo

Mais que a simples exigência legal de levantamento da informação de custos, o êxito do SIC depende da apropriação pelos usuários da utilidade da informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão. Nesse contexto, apresentam-se os principais usuários do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal:

- Secretaria do Tesouro Nacional (STN): órgão central do sistema de contabilidade federal, responsável pelo desenvolvimento e implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal;
- Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MF): coordena o processo de alocação de recursos públicos federais no âmbito do sistema federal de planejamento e orçamento e administra o Sidor;

- Secretarias-executivas (Secex): responsáveis por assistir os ministros de Estado na supervisão e coordenação estratégica das atividades dos órgãos integrantes da estrutura de cada ministério e das entidades a ele vinculadas;
- Subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração (Spoas) — órgãos setoriais incumbidos da operacionalização dos sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal, de pessoal civil da administração federal, de administração dos recursos de informação e informática, de serviços gerais e nacional de arquivos, no âmbito de cada órgão/entidade;
- Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MF) — coordena o setor de planejamento do Sistema Federal de Planejamento e Orçamento e gerencia o Plano Plurianual e o SIGPlan;
- Sistema de Gestão do Plano Plurianual — reúne conjunto de atores responsáveis em diferentes níveis pela aplicação dos recursos públicos e a gestão de programas, ações e projetos no âmbito de cada órgão/entidade pública federal. No modelo atual tem-se gerente de programa, gerente executivo, coordenador de ação, coordenador executivo e unidade de monitoramento e avaliação;
- Ordenadores de despesas — responsáveis pela autorização de despesas no âmbito dos órgãos e entidades públicas federais;
- Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) — responsável por avaliar a ação governamental, a gestão dos administradores públicos federais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;
- Tribunal de Contas da União (TCU) — auxilia o Congresso Nacional no controle externo, por meio do exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas;

- Sociedade — pesquisadores, analistas especializados e o cidadão de forma geral, responsável pelo controle social dos gastos públicos.

## 2.7 Setorial de Custos do Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP)

No que tange ao MJSP, conforme histórico demonstrado no Manual de Apuração de Custos do Ministério<sup>2</sup>, os trabalhos relativos à implementação de sistemática para gerar a informação de custos remetem aos anos de 2009 e 2010, uma vez que o Ministério participou do grupo de validação e homologação do SIC.

Embora o sistema tenha sido criado em 2011, somente em 15 de agosto de 2014, por ocasião da edição da Portaria MJ nº 1.370, a qual aprova a estrutura da Secretaria Executiva, é que a apuração de custos é incorporada às suas competências:

“Art. 1º A Secretaria Executiva, órgão de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado, a que se refere o art. 2º, inciso I, alínea "b", do Anexo I do Decreto nº 6.061, de 15 de março de 2007, tem por finalidade:

(...)

**II - supervisionar e coordenar as atividades relacionadas com os sistemas federais de planejamento e orçamento, de organização e modernização administrativa, de contabilidade, de administração financeira, de custos, de administração dos recursos de informação e informática, de recursos humanos, de serviços gerais e de transparência e acesso a informações, no âmbito do Ministério;**

(...)

Parágrafo único. **A Secretaria Executiva exerce, ainda, o papel de órgão setorial do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal – SIPEC, do Sistema de Organização e Modernização Administrativa, do Sistema de Administração dos Recursos de Tecnologia da Informação – SISP, do Sistema de Serviços Gerais – SISG, do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, do Sistema de Contabilidade Federal, do Sistema de Custos do Governo Federal e do Sistema de Administração Financeira Federal, por intermédio da Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração a ela subordinada.**

(...)

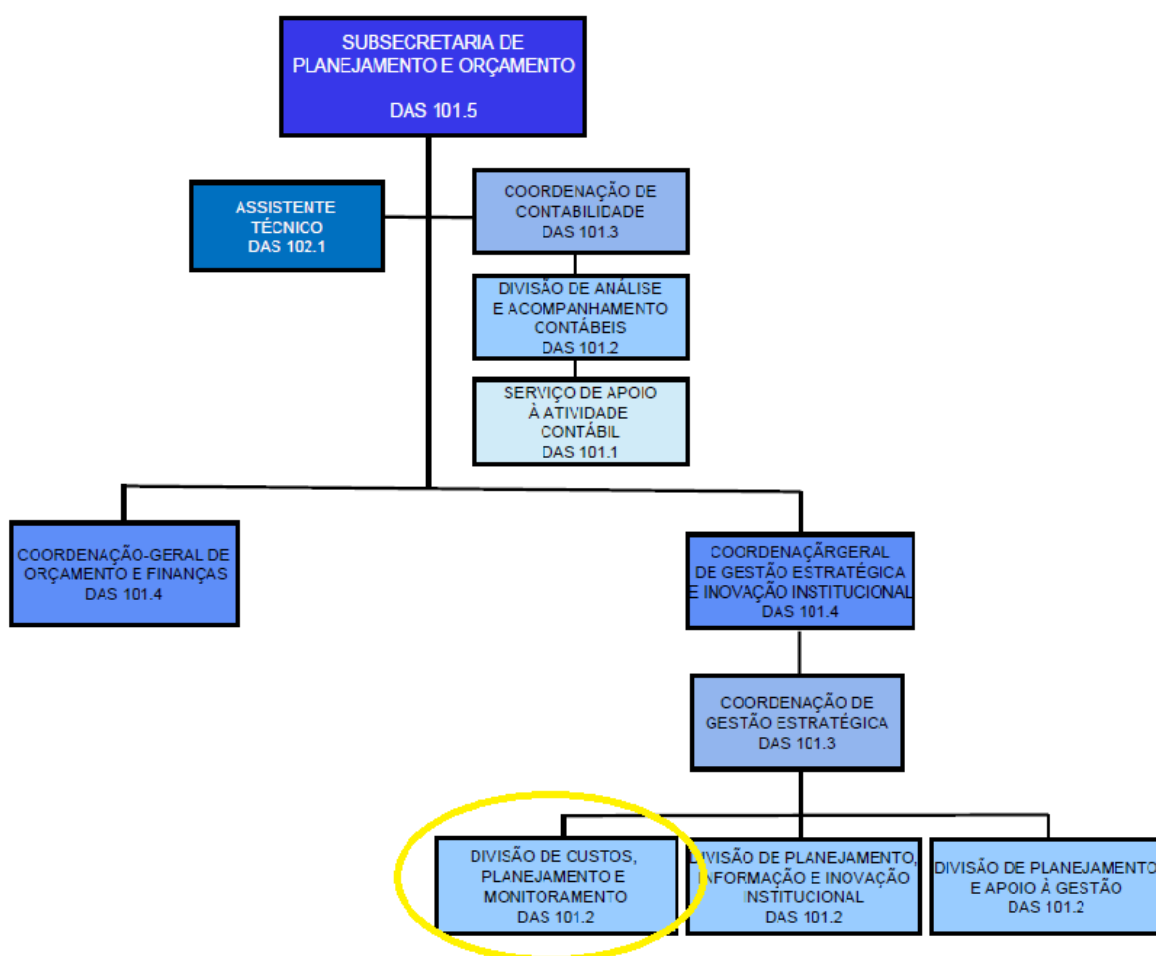
Art. 67. À Coordenação-Geral de Planejamento Setorial compete:

(...)

<sup>2</sup> Disponível em <<http://www.justica.gov.br/Acesso/acoes-e-programas/manual-de-apuracao-de-custos-do-mjc.pdf/view>>

**XIV - coordenar, acompanhar e disseminar o Sistema de Custos do Governo Federal e prestar apoio, assistência e orientação na elaboração de relatórios gerenciais do Sistema de Informações de Custos das unidades administrativas e entidades subordinadas do Ministério.” (grifo nosso)**

Conforme definido no Decreto nº 8.668, de 12 de fevereiro de 2016, a setorial de custos<sup>3</sup> do MJSP se encontra dentro da estrutura da Secretaria Executiva, na Subsecretaria de Planejamento e Orçamento, mais especificamente na Coordenação de Gestão Estratégica e Inovação Institucional.



Fonte: Site oficial do MJSP.

Objetivando buscar melhoria na qualidade do gasto e identificação dos custos atrelados à implementação de suas políticas públicas, a partir de 2014, o MJSP, por meio da Secretaria Executiva/CGPLAN/DIPLAN, vem desenvolvendo atividades visando empregar o sistema de custos em sua gestão.

<sup>3</sup> Divisão de Custos Planejamento e Monitoramento.

Tendo em vista a escassez de recursos que passa a Pasta e a consequente necessidade de priorizar os recursos, a Portaria nº 1.500/2015 aprova o Planejamento Estratégico do MJSP para o período de 2015-2019.

Compondo este Planejamento Estratégico, foi elaborado o documento intitulado Cadeia de Valor<sup>4</sup>. Nele, são retratados os processos e macroprocessos de trabalhos dos diversos Órgãos que compõe o Ministério, os quais foram divididos em duas grandes vertentes: a finalística, em que se verifica quais são as grandes entregas aos clientes (sociedade em geral e o próprio Governo) e a de Governança, Suporte e Gestão, em que está alocada toda a sustentação para o monitoramento da vertente finalística.

A Cadeia de Valor do Ministério da Justiça e Cidadania, em seus macroprocessos e processos finalísticos, elegeu os seguintes valores, que se espera sejam percebidos pelos seus clientes mais importantes, a sociedade em geral e o próprio governo:

1. Proteção e segurança da sociedade
2. Garantia de direitos do cidadão, do migrante, do refugiado e dos povos indígenas
3. Redução do impacto social das drogas
4. Defesa da concorrência e do consumidor
5. Preservação e difusão da memória nacional e desenvolvimento da democracia
6. Participação e suporte à tomada de decisão no governo federal

A Cadeia de Valor do MJC definiu sete<sup>5</sup> Cadeias finalísticas, às quais estão vinculados 21 Macroprocessos e 103 processos e traz, ainda, seis macroprocessos e 50 processos de suporte e/ou gestão – “meio”.

O objetivo do Ministério da Justiça e Segurança Pública com a adoção de um modelo personalizado de apuração de custos a partir da Cadeia de Valor, é estabelecer critérios e regras para o estabelecimento de objetos de custos para propiciar a definição dos custos relacionados aos macroprocessos e processos vinculados às entregas de valores definidas e também àqueles vinculados à dimensão de suporte – os chamados processos “meio”.

---

<sup>4</sup> Disponível em <[http://justica.gov.br/Acesso/governanca/planejamento-estrategico/pdfs-planejamento-estrategico/cadeia-de-valor-mj-26\\_07\\_16.pdf/view](http://justica.gov.br/Acesso/governanca/planejamento-estrategico/pdfs-planejamento-estrategico/cadeia-de-valor-mj-26_07_16.pdf/view)>

<sup>5</sup> 1.Gestão da Política integrada de Segurança Pública; 2.Proteção e Garantia de Direitos do Cidadão; 3.Gestão da política de prevenção, tratamento e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; 4.Defesa da Concorrência e do Consumidor; 5.Gestão da Memória Nacional; 6.Cooperação Governamental e Intersetorial; e 7.Suporte à Gestão de Parcerias.

Juntamente com a Cadeia de Valor, a qual contém a análise do ambiente interno do Ministério, foi realizada análise de fatores externos (Políticos, Econômicos, Sociais e Tecnológicos – Análise PEST), foram identificados os pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças que podem impactar os processos e atividades os quais entregam valor à sociedade.

Essas ações citadas permitiram à Setorial de Custos entender a complexidade e diversidade das atribuições do MJSP, e evidenciar o grande desafio em se estabelecer um modelo de apuração de custos que possa abranger todas as atividades desenvolvidas, de modo a fornecer informações com a acurácia necessária, abrangendo os resultados do Ministério como um todo.

## **2.8 Maturidade**

Com objetivo de implantar um sistema de informação de custos que otimize a tomada de decisão no setor público, a avaliação quanto à maturidade da organização nesse processo se mostra sobremaneira relevante.

Entende-se que maturidade e imaturidade são estados de um mesmo processo em momentos diferentes do tempo de implementação do projeto, caracterizando o estado ou nível de desenvolvimento de um processo contínuo. (Andersen e Henriksen, 2006, apud Dantas e Crozatti, 2014)

Em organizações imaturas, os processos são improvisados pela equipe e pelos gerentes, o que indubitavelmente é refletido na taxa de erros gerenciais que a organização comete. Por sua vez, em organizações maduras, é evidente a melhor capacidade de gerenciar o desenvolvimento e manutenção dos processos nos diversos setores que a compõe.

Fazendo a devida correlação entre o processo de implementação de sistemática para apuração de custos no MJSP e um projeto, é vital o conhecimento de qual estágio de maturidade a organização se encontra, tendo em vista que tal estágio representará indicativo de sucesso neste processo.

### 3. METODOLOGIA

O estudo realizado neste trabalho se caracteriza como descritivo, uma vez que demonstra o nível de desenvolvimento da setorial de custos do Ministério da Justiça e Segurança Pública na implantação da sistemática de apuração de custos.

As questões relevantes envolvidas no estudo foram estabelecidas por meio de revisão bibliográfica apresentada anteriormente sobre o tema de custos aplicado ao setor público.

Os dados foram obtidos em duas etapas: primeiramente pela aplicação de questionário auto avaliativo nos membros da setorial, em seguida pela avaliação do grau de atingimento do conteúdo e estrutura do relatório de custos produzido a partir do referencial definido pelo Estudo nº 12 do IFAC<sup>6</sup>.

O questionário aplicado foi composto por questões de múltipla escolha, respondido por todos os membros da setorial, com quatro alternativas, sendo atribuídas pontuações para cada alternativa, na qual 0 (zero) representa a pontuação mínima para o quesito e 3 (três) respectivamente sua pontuação máxima. Dessa forma, a pontuação máxima possível a ser obtida com o questionário seriam 90 pontos, o que representou 60% da avaliação.

Quanto ao grau de atingimento de conteúdo e estruturação do relatório de custos, por convenção, atribui-se a seguinte pontuação: não atende (zero pontos), atende minimamente (1 ponto), atende parcial (2 pontos) e atende totalmente (3 pontos). De forma a completar os 40% restantes na avaliação, atribui-se peso 2 a este item, permitindo ao item a pontuação máxima possível de 36 pontos.

Dessa forma, foi possível estabelecer faixas de escalonamento quanto ao nível de maturidade da setorial do MJSP no processo de implantação da sistemática de apuração custos, e posicionar a setorial de acordo com a pontuação obtida na pesquisa.

- De 0 a 50 pontos: convencionou-se caracterizado o **nível inicial** de maturidade;
- De 51 a 88 pontos: convencionou-se caracterizado o **nível intermediário** de maturidade;
- De 89 a 126 pontos: convencionou-se caracterizado o **nível avançado** de maturidade.

---

<sup>6</sup> Study 12 IFAC – Public Sector Committee: Perspectives on Cost Accounting for Government – september 2000.





## 4. RESULTADOS OBTIDOS

### 4.1 Aplicação dos questionários

De forma a facilitar o entendimento sobre o desenvolvimento do processo de implantação da sistemática de apuração de custos no Ministério, o preâmbulo do questionário abordou aspectos relacionados ao perfil profissional dos membros da setorial de custos, a qual atualmente é composta por 5 membros.

De acordo com as respostas apresentadas, os membros da setorial de custos possuem formação profissional relacionada às ciências contábeis (2 membros), administração (2 membros) e economia (1 membro).

Ponto que vai de encontro à dedicação dos membros da setorial é a constatação que 80% dos membros exercem as atividades de forma compartilhada com outras atividades não relacionadas à custos, inclusive com um de seus membros acumulando cargo de chefia também não relacionado à setorial, fato que pode prejudicar o processo de implantação, bem como as atividades inerentes à setorial após sua efetiva implantação.

A primeira questão do questionário buscou o conhecimento quanto ao grau de conhecimento teórico sobre a temática de custos. 60% dos membros assinalaram a alternativa com pontuação 2, ao afirmar que *“A maioria dos membros da setorial tem conhecimento teórico relacionado a temática de custos, inclusive com capacitação específica”*.

Ainda no mesmo sentido, a segunda questão teve como objetivo evidenciar o grau de adequação do perfil dos membros da setorial de acordo com a cartilha da STN para *“Orientações para a estruturação dos órgãos setoriais do sistema de custos do Governo Federal”*.

Conforme sugestão da referida cartilha, a equipe de profissionais responsáveis pelas atividades dos setoriais de custos necessitam das seguintes características:

*i. Quanto aos conhecimentos e práticas:*

- *Administração Pública*
- *Contabilidade e Gestão de Custos;*
- *Orçamento e Finanças Públicas;*
- *Contabilidade Aplicada ao Setor Público;*
- *Gestão Organizacional;*
- *Planejamento e Gestão Estratégica;*
- *Modelo de Gestão do Órgão Setorial;*
- *Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC; e*

· *Sistemas informacionais estruturantes da administração pública federal: SIAFI, SIOP/ SIGPLAN/ SIDOR, SIAPE e SIASG.*

ii. *Quanto às habilidades e comportamentos:*

- *Capacidade de negociação;*
- *Condução/ mediação de reuniões técnicas;*
- *Boa comunicação;*
- *Visão sistêmica de processos;*
- *Elaboração de relatórios gerenciais; e*
- *Análise crítica de informações.*

Ademais, aconselha que as atividades da setorial de custos não sejam executadas pelas mesmas equipes dedicadas ao apoio de setoriais contábeis, orçamentárias e financeiras; pois essas já possuem suas respectivas competências e finalidades distintas à gestão estratégica de custos.

Na questão, 60% dos membros responderam a alternativa de questão de pontuação 2, afirmando que “*Mais da metade dos membros apresenta perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF*”.

Na terceira questão do questionário, objetivou-se verificar se a setorial se utiliza de software estruturado para apoio ao modelo de apuração de custos desenvolvido. Conforme respostas apresentadas, não é utilizada ferramenta de informática para apoio à metodologia, porém a unidade se utiliza de outras ferramentas, como planilhas eletrônicas.

A utilização de software estruturado para apoio, principalmente com a utilização de ferramentas de *Business Intelligence*, traria inúmeras vantagens à setorial como: facilidade de processamento dos dados do SIC, ganhos de qualidade gerencial da informação, geração de melhores estatísticas, rapidez, etc.

Em setoriais mais estruturadas, como por exemplo, a do Ministério da Fazenda, é utilizada ferramenta que, com bastante facilidade, carrega a informação de custo, personalizando a criação em tempo real de indicadores, gráficos, painéis gerenciais e análises, os quais vêm proporcionando mais rapidez e flexibilidade na transformação e dados de custo em conhecimento de negócio para tomada de decisão.

A quarta questão do questionário objetivou expressar a percepção da setorial quanto ao comprometimento da Alta Administração com o processo de implantação da sistemática de apuração de custos no MJSP.

Conforme respostas apresentadas, 60% dos membros assinalaram a alternativa com pontuação 1 (um). A afirmação da alternativa vai ao encontro de que não há envolvimento da Alta Administração com o processo de implantação, porém estimula que o tema seja discutido na organização.

A falta de comprometimento da alta administração com o processo de implantação pode se tornar um dos entraves para seu sucesso. Tal postura representa um contrassenso, principalmente quando se considera que um dos principais usuários das informações geradas com o sistema serão justamente as instâncias superiores do órgão.

A implantação plena da sistemática de apuração de custos vai muito além da mera alocação correta de custos às atividades correspondentes, uma vez que se faz necessária uma mudança robusta da cultura gerencial da instituição, a qual dificilmente será alcançada sem o patrocínio da alta administração.

De forma consecutiva, a próxima questão do questionário abordou justamente a percepção da setorial quanto à utilização pelo Órgão das informações geradas pela sistemática de apuração de custos na tomada de decisões.

80% dos membros da setorial assinalaram a questão com pontuação 1 (um), ao afirmar que o órgão não considera as informações de custo no processo de tomada de decisões. Um dos fatores que pode explicar esta constatação está no contexto de instabilidade política do órgão. Em pouco mais de um ano – período justamente no qual a metodologia de apuração de custos foi desenvolvida, o ministro em exercício já é o sexto a dirigir a pasta.

A sexta e última questão do questionário aborda a forma como os relatórios de custos produzidos são divulgados tanto internamente como externamente. Na questão, 80% dos membros da setorial assinalaram a questão de pontuação 2 (dois, uma vez que conforme os respondentes, os relatórios de custos são publicados tanto de forma interna como externa através dos mecanismos de transparência ativa do Ministério.

Considerando a estrutura de questionário aplicado, a pontuação obtida pela setorial está sintetizada no quadro a seguir:

*Quadro 5. Síntese da pontuação obtida no questionário.*

Questão	Tema	Pontuação obtida (pontuação máxima)
1.	Conhecimento teórico sobre custos.	12 (15)
2.	Perfil dos membros da setorial.	12 (15)

3.	Utilização de software estruturado de apoio.	6 (15)
4.	Comprometimento da alta administração.	7 (15)
5.	Utilização pelo órgão das informações de custo.	4 (15)
6.	Publicidade dos relatórios.	9 (15)
<b>Total</b>		<b>50 (90)</b>

Fonte: elaboração do autor.

## 4.2 Conteúdo e Estrutura dos Relatórios

Em complemento ao questionário aplicado, realizou-se avaliação da estrutura e conteúdo do relatório de custos produzidos pela setorial referente aos meses de janeiro a março de 2017. Este foi o primeiro relatório produzido dentro da metodologia desenvolvida pelo Ministério.

A avaliação quanto ao conteúdo e estrutura do relatório de custos produzido a partir da metodologia personalizada para Pasta, teve como referencial o Estudo nº 12 do IFAC (*International Federation of Accountants*).

Para melhor compreensão da avaliação do relatório de custos a partir referencial citado, faz necessário evidenciar como a metodologia de apuração de custos está implantada no Ministério, bem como as ponderações sobre a mesma, sejam positivas ou negativas.

Diante das possibilidades de estruturação do sistema de custos na administração federal, o modelo adotado pelo Ministério, conforme evidenciado no Manual de Apuração do MJSP de 2016 se baseia no que se segue:

### - Sistema de Acumulação de Custos

O sistema de acumulação de custos adotado é o **POR PROCESSO**. Assim, a apuração dos custos consisti em:

1. Determinar os custos diretos e contabilizá-los aos respectivos centros;
2. Efetuar a distribuição (por método previamente definido) dos custos indiretos aos centros de custos;
3. Transferir os custos apurados (1 e 2).

### - Sistema de Custeio

O sistema de custeio adotado é **HISTÓRICO**. Nele, os custos são registrados tais como ocorrem. Em consequência disso, os custos só são determinados depois da prestação do serviço.

### - Método de Custeio

O método de custeio é o **MÉTODO DIRETO**, com a distribuição e alguns custos indiretos. Assim, são alocados custos das unidades/processos “meio” aos processos finalísticos, ou seja, não há distribuição/rateio de despesas. A alocação é realizada de acordo com a característica mais marcante do gasto.

### - Definição dos Códigos de Centros de Custos

Utilizando a Cadeia de Valor como ferramenta de Gestão de Custos, a estruturação dos objetos de custos no âmbito do Ministério da Justiça e Cidadania são definidos de acordo com a macro função SIAFI 021133 – CENTRO DE CUSTOS, que define a rotina de registro e apropriação de custos para os órgãos que necessitam de uma informação mais detalhada relativamente a custos. Esse detalhamento é efetuado através da utilização da aba centro de custos no subsistema *Contas a Pagar e Receber-CPR*.

Os objetos de custos podem ter até 11 caracteres alfanuméricos, os quais obedecem a seguinte descrição:

1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°	9°	10°	11°
----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----	-----

- Do 1° ao 6° caractere, definidos pelo modelo de responsabilidade da Setorial de Custos do MJC, de uso obrigatório para todos os órgãos e unidades vinculadas ao Ministério;

- Do 7° ao 11° caractere, podem ser definidos por livre escolha dos órgãos e unidades vinculadas às Unidades Orçamentárias diferentes da UO 30101, visando atender necessidades de desdobramento e individualização de informações de custos.

Na definição dos códigos de centros de custos, o primeiro caractere se refere ao tipo de cadeia; se finalística ou suporte. Em seguida, o segundo caractere detalha o título dentro da cadeia. O terceiro caractere detalha o objeto de custo da referida cadeia. Por sua vez, o quarto caractere vincula o custo à unidade pertencente.

CADEIA	
1	FINALÍSTICA
2	SUORTE

Código de identificação do Título da Cadeia	TÍTULO DA CADEIA DE VALOR (FINALÍSTICO)
1	Gestão da Política Integrada de Segurança Pública
2	Proteção e Garantia dos Direitos do Cidadão
3	Gestão da Política de Prevenção, Tratamento e Reinserção Social de Usuários e Dependentes de Drogas
4	Defesa da Concorrência e do Consumidor
5	Gestão da Memória Nacional
6	Cooperação Governamental e Intersectorial
7	Suporte à Gestão de Parcerias

Código de identificação do Título da Cadeia	TÍTULO DA CADEIA DE SUPORTE
1	Gestão e Controle Institucional
2	Gestão de Orçamento, Finanças e Contabilidade
3	Gestão de Pessoas
4	Comunicação
5	Gestão da Logística
6	Governança da Tecnologia da Informação
7	Suporte à Gestão de Parcerias

<b>Código dos macroprocessos</b>	<b>OBJETOS DE CUSTOS - FINALÍSTICOS</b>
	<b>1. Gestão da Política Integrada de Segurança Pública</b>
11	Coordenação Estratégica em Segurança Pública
12	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública
13	Controle Migratório
14	Acreditação e Fiscalização de Atividades afetas à Segurança Pública
15	Gestão da Segurança Viária
16	Gestão de Investigações e Operações em Segurança Pública
	<b>2. Proteção e Garantia dos Direitos do Cidadão</b>
21	Garantia dos Direitos da População Prisional
22	Garantia dos Direitos dos Migrantes e Refugiados
23	Garantia dos Direitos dos Povos Indígenas
24	Enfrentamento ao Tráfico de Pessoas
25	Garantia dos Direitos da Criança e do Adolescente
26	Garantia dos Direitos da Transição
27	Proteção dos Direitos do Cidadão
	<b>3. Gestão da Política de Prevenção, Tratamento e Reinserção Social de Usuários e Dependentes de Drogas</b>
31	Promoção da Política Sobre Drogas
32	Gestão do Conhecimento sobre a Temática de Drogas
	<b>4. Defesa da Concorrência e do Consumidor</b>
41	Proteção da Concorrência
42	Defesa do Consumidor
	<b>5. Gestão da Memória Nacional</b>
51	Preservação da Memória Nacional
	<b>6. Cooperação Governamental e Intersectorial</b>
61	Articulação entre Poderes e Setores
62	Articulação Internacional
	<b>7. Suporte a Gestão de Parcerias</b>
71	Execuções Descentralizadas

<b>Código Objetos De Custo Cadeia De Suporte</b>	<b>OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA DE SUPORTE</b>
10	Gestão e Controle Institucional
20	Gestão de Orçamento, Finanças e Contabilidade
30	Gestão de Pessoas
40	Comunicação
50	Gestão da Logística
60	Governança da Tecnologia da Informação



Código das Unidades	Unidades
01	Gabinete do Ministro – GM
02	Secretaria Executiva – SE
03	Secretaria Nacional de Justiça – SNJ
04	Secretaria Nacional de Segurança Pública – SENASP
05	Secretaria Nacional do Consumidor – SENACON
06	Secretaria de Assuntos Legislativos – SAL
08	Secretaria Extraordinária de Segurança para Grandes Eventos – SESGE
09	Secretaria Nacional de Políticas sobre Drogas – SENAD
10	Comissão de Anistia – CA
11	Departamento Penitenciário Nacional – DEPEN
12	Arquivo Nacional – AN
13	Departamento de Polícia Federal – DPF
14	Departamento de Polícia Rodoviária Federal – DPRF
15	Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE
16	Fundação Nacional do Índio – FUNAI
17	Consultoria Jurídica – MJ

Exemplificando:



Os objetos de custos definidos para o Ministério da Justiça e Segurança Pública são os seguintes:

UNIDADES	OBJETOS DE CUSTO – CADEIA FINALÍSTICA	CÓDIGO OBJETO CUSTO	QUANTIDADE POR UNIDADE
SNJ	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111103	8
	Garantia dos Direitos dos Migrantes e Refugiados	122203	
	Enfrentamento ao Tráfico de Pessoas	122403	
	Garantia dos Direitos da Criança e do Adolescente	122503	
	Proteção dos Direitos do Cidadão	122703	
	Articulação entre Poderes e Setores	166103	
	Articulação Internacional	166203	
	Execuções Descentralizadas	177103	
SENASP	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111104	4

	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	111204	
	Gestão de Investigações e Operações em Segurança Pública	111604	
	Execuções Descentralizadas	177104	
SENACON	Proteção dos Direitos do Cidadão	122705	3
	Defesa do Consumidor	144205	
	Suporte à Gestão de Parcerias	177105	
SAL	Articulação entre Poderes e Setores	166106	2
	Execuções Descentralizadas	177106	
SESGE	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111108	4
	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	111208	
	Gestão de Investigações e Operações em Segurança Pública	111608	
	Execuções Descentralizadas	177108	
SENAD	Promoção da Política Sobre Drogas	133109	3
	Gestão do Conhecimento sobre a Temática de Drogas	133209	
	Execuções Descentralizadas	177109	
CA	Garantia dos Direitos da Transição	122610	3
	Preservação da Memória Nacional	155110	
	Execuções Descentralizadas	177110	
DEPEN	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111111	4
	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	111211	
	Garantia dos Direitos da População Prisional	122111	
	Execuções Descentralizadas	177111	
AN	Preservação da Memória Nacional	155112	2
	Execuções Descentralizadas	177112	
DPF	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111113	9
	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	111213	
	Controle Migratório	111313	
	Acreditação e Fiscalização de Atividades afetas à Segurança Pública	111413	
	Gestão de Investigações e Operações em Segurança Pública	111613	
	Garantia dos Direitos da Criança e do Adolescente	122513	
	Proteção dos Direitos do Cidadão	122713	
	Articulação entre Poderes e Setores	166113	
	Execuções Descentralizadas	177113	
DPRF	Coordenação Estratégica em Segurança Pública	111114	5
	Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	111214	
	Gestão da Segurança Viária	111514	
	Gestão de Investigações e Operações em Segurança Pública	111614	
	Execuções Descentralizadas	177114	
CADE	Proteção da Concorrência	144115	2
	Execuções Descentralizadas	177115	
FUNAI	Garantia dos Direitos dos Povos Indígenas	122316	4
	Preservação da Memória Nacional	155116	
	Articulação entre Poderes e Setores	166116	
	Execuções Descentralizadas	177116	

OBJETOS DE CUSTO DA CADEIA DE SUPORTE	CÓDIGO DA CADEIA DE SUPORTE
Gestão e Controle Institucional	2110XX
Gestão de Orçamento, Finanças e Contabilidade	2220XX
Gestão de Pessoas	2330XX
Comunicação	2440XX
Gestão da Logística	2550XX
Governança da Tecnologia da Informação	2660XX

Uma vez definidos os centros de custos, as despesas liquidadas são alocadas nos respectivos centros. Destaca-se, entretanto, que o modelo de apuração desenvolvido pelo MJSP não foi implantado em toda organização. As informações de custo até agora consolidadas foram da Coordenação Geral de Recursos Humanos (CGRH), Departamento de Polícia Rodoviária Federal (DPRF), Departamento Penitenciário Nacional (Depen) e Secretaria Nacional de Segurança Pública (Senasp).

Salienta-se positivamente como sinal da evolução da sistemática de apuração de custos no Ministério, é a unidade estar com os objetos de custos definidos. Conforme dados da Secretaria do Tesouro Nacional, dos 16 órgãos do poder executivo federal cujas setoriais de custo estão implantadas, em 11 os objetos de custos já estão definidos.

De forma a trazer mais refinamento aos dados, algumas ferramentas podem ser associadas aos objetos de custos, conforme “*MODELO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA*” da Secretaria do Tesouro Nacional.



Fonte: Modelo conceitual apresentado na Semana Contábil e Fiscal de Estados e Municípios – SECOFEM, em março de 2017.

Na metodologia desenvolvida no MJSP, as ferramentas associadas aos objetos de custos são PI, UGR e DETACUSTO.

O PI é utilizado como detalhamento do projeto/atividade de uso exclusivo de cada órgão e permite mapear a informação de custos deste o detalhamento orçamentário (DETAORC). Utilizando-se a UGR, permite-se estabelecer a responsabilidade sobre o consumo de recursos (custos). Por sua vez, o DETACUSTO é a ferramenta que permite realizar a vinculação do respectivo recurso com os centros de custos definidos.

A definição dos objetos de custos a partir da Cadeia de Valor desenvolvida evidencia a vinculação do gasto com os macroprocessos do Ministério e expressa os atributos de valor mais importantes entregues à sociedade. O critério adotado tem suas vantagens para a gestão no processo decisório, porém o nível de aderência ao orçamento se mostra baixo, tendo em vista que os centros de custo não se relacionam com a Lei Orçamentária Anual.

#### - Composição de custos

No que tange à composição dos custos do MJSP, conforme o primeiro relatório trimestral de 2017 temos:

*Quadro 6. Composição de custos do MJSP Jan - Mar 2017.*

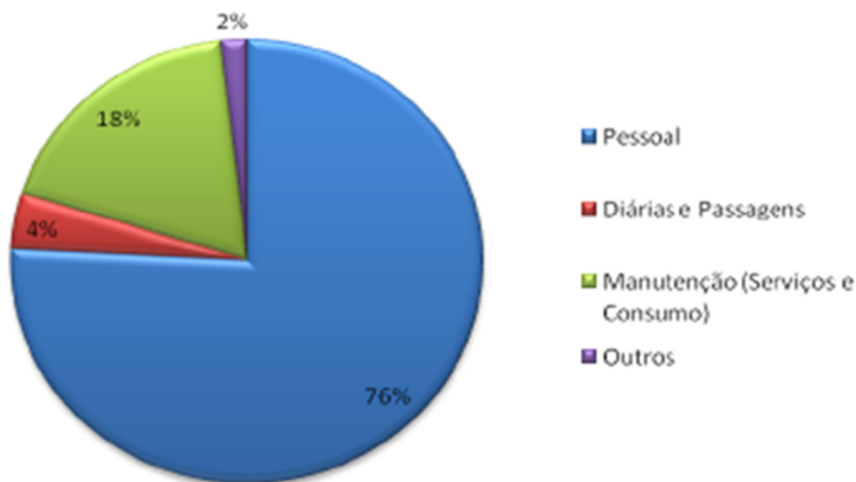
<b>Grupo de Despesas</b>	<b>Custo (R\$)</b>	<b>Representatividade %</b>
Pessoal (exceto folha)	2.179.816,02	1,45
Diárias e Passagens	50.650.323,96	33,69
Manutenção e Serviços	94.817.470,82	63,07
Outros	2.688.644,56	1,79

Fonte: Relatório de custos do primeiro trimestre de 2017.

Da análise do grupo de despesas apresentados, verifica-se que os custos com a folha de pagamento ainda não são computados, embora presente metodologia específica para alocação de custos, conforme anexo I do manual de apuração de custos do MJSP.

Os dados referentes à folha de pagamento têm um peso importante nos custos do Ministério, conforme levantamento realizado pela própria unidade em 2015 abaixo:

### Custos MJ 2015



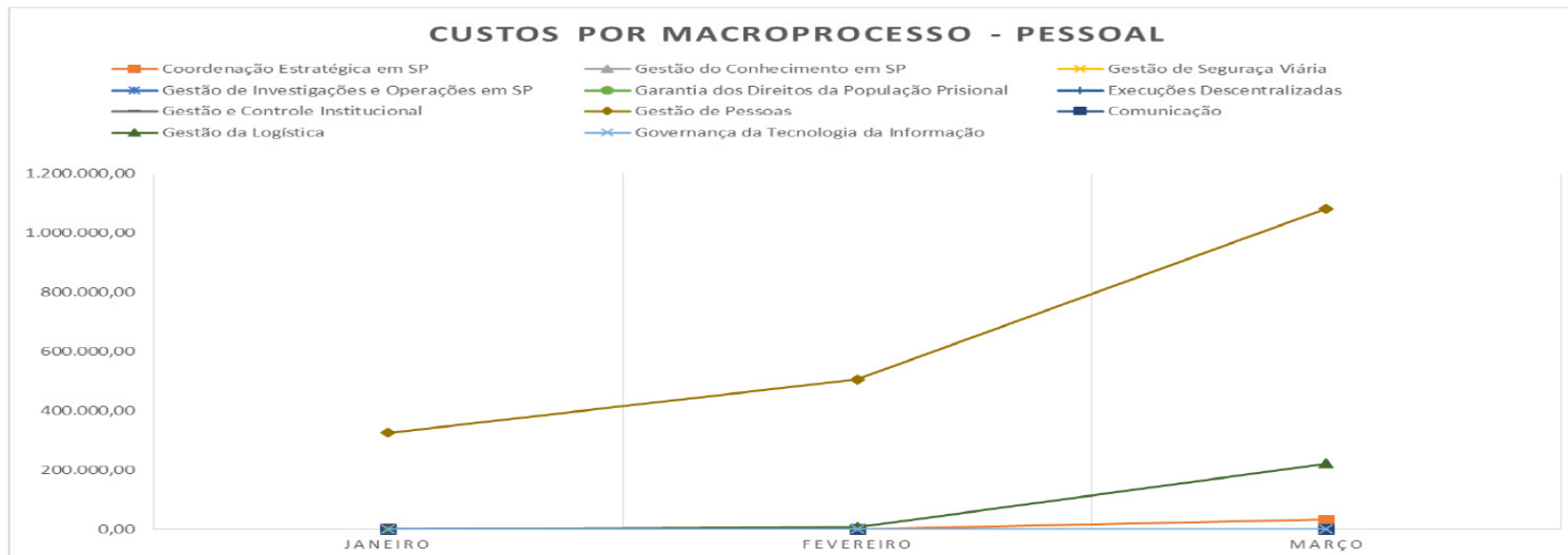
Fonte: Sistema de Informação de Custos (SIC).

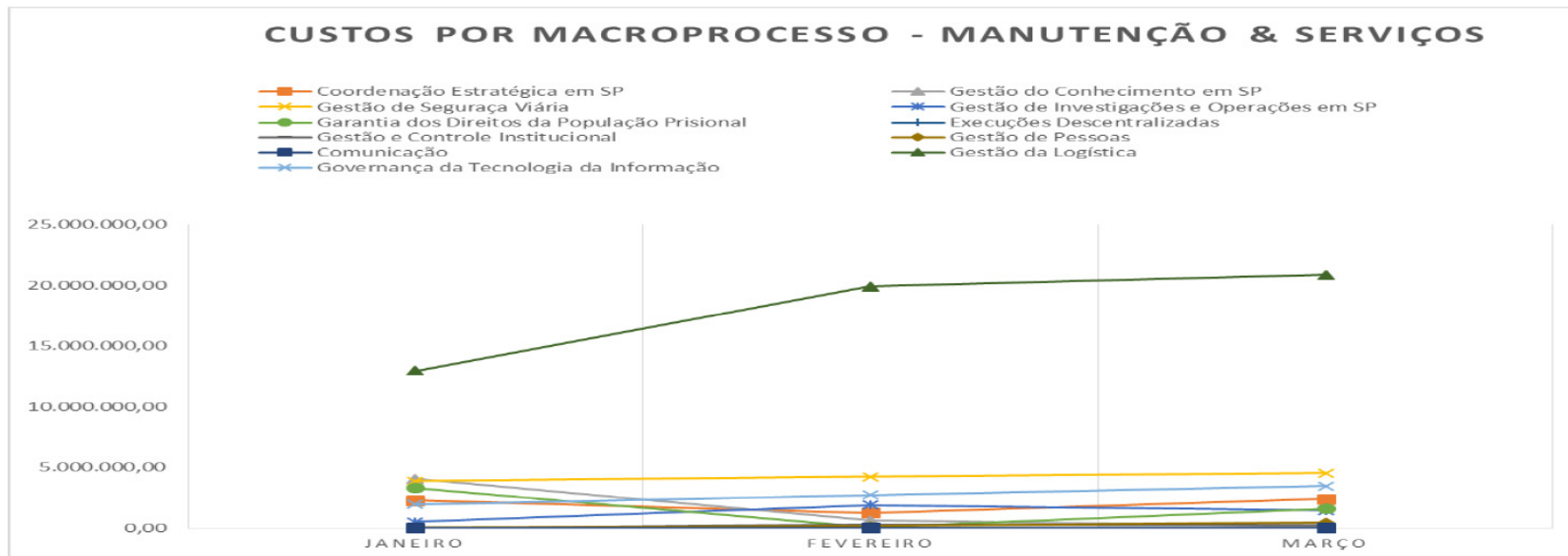
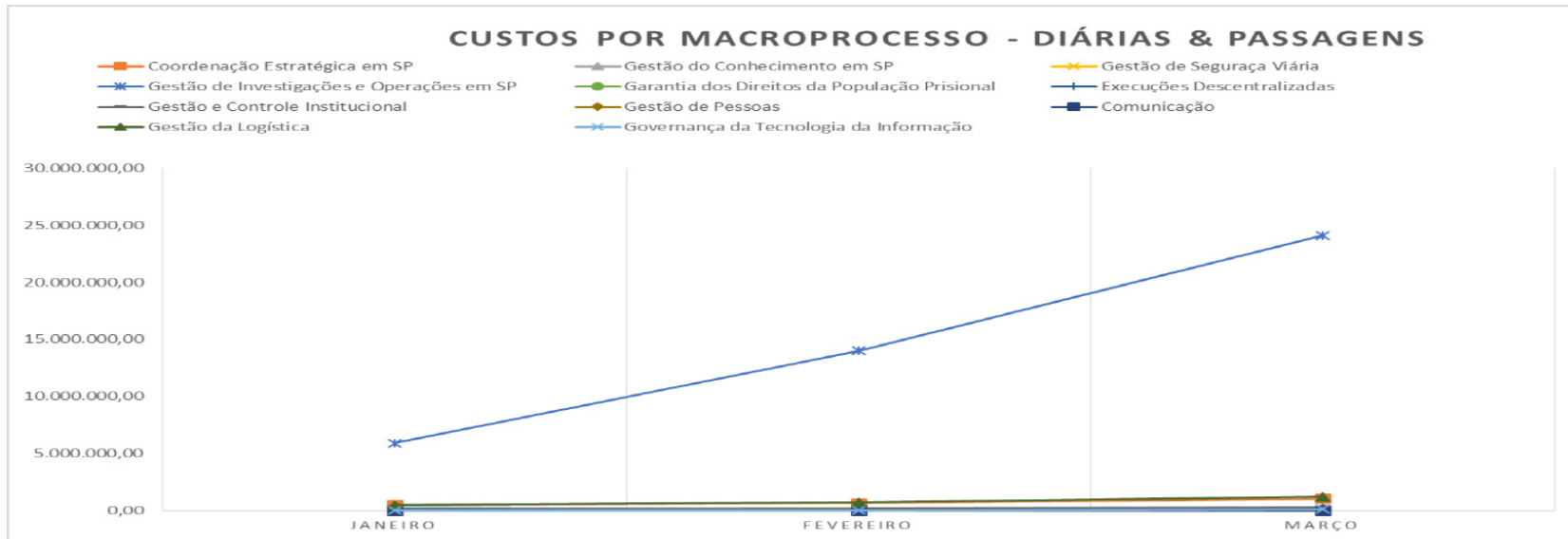
Considerando a estrutura dos órgãos vinculados ao Ministério, a exemplo de Polícia Federal e Polícia Rodoviária Federal, em que o insumo pessoal é bem representativo, considerando ainda a composição de custos representada acima, em que 76% dos custos registrados são com pessoal, torna-se essencial que a organização tenha esses custos mapeados, de forma a produzir uma informação de custo que represente com mais fidedignidade sua realidade, tornando a tomada de decisão mais assertiva.

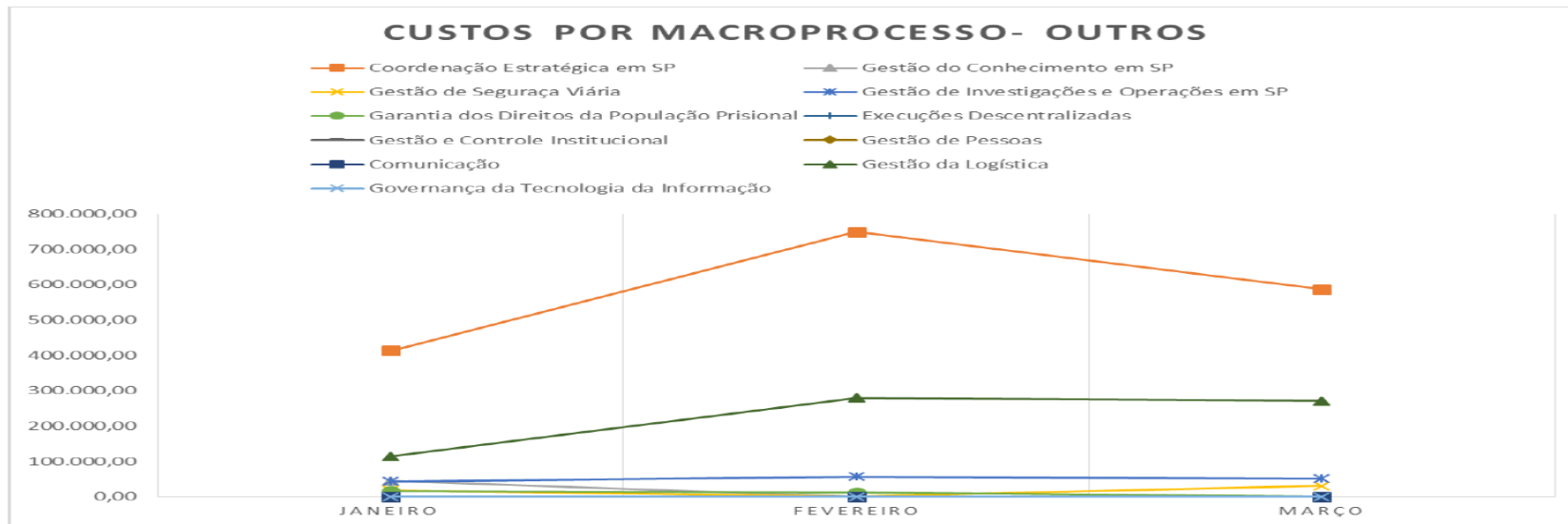
Conforme informações prestadas pela setorial, os custos com pessoal, ativos e inativos da folha de pagamentos ainda não estão evidenciados no relatório tendo em vista que a estrutura de lotação dos servidores presentes no sistema estruturante relacionado, no caso o SIAPE, não corresponde à lotação real dos mesmos. A partir da reorganização dessa estrutura, a qual está sendo agora realizada, será possível se conhecer detalhadamente os custos com pessoal e realizar a devida análise crítica.

O relatório de custos analisado ainda realiza correlação entre os grupos de despesas citados com os objetos de custos, tanto para os macroprocessos finalísticos quanto para os de gestão e suporte.

MACROPROCESSO/MÊS	PESSOAL (Exceto folha)					DIÁRIAS & PASSAGENS					MANUTENÇÃO & SERVIÇOS					OUTROS					TOTAL
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TOTAL	%	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TOTAL	%	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TOTAL	%	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TOTAL	%	
<b>FINALÍSTICO</b>																					
Coordenação Estratégica em SP	2.850,00	0,00	33.180,00	<b>36.030,00</b>	0%	516.281,69	664.382,54	1.054.590,71	<b>2.235.254,94</b>	23%	2.279.188,66	1.215.235,12	2.384.368,75	<b>5.878.792,53</b>	59%	413.860,76	749.771,10	586.450,63	<b>1.750.082,49</b>	18%	9.900.159,96
Gestão do Conhecimento em SP	0,00	750,00	0,00	<b>750,00</b>	0%	127.684,42	57.797,60	134.647,80	<b>320.129,82</b>	6%	4.035.378,40	600.053,11	101.852,21	<b>4.737.283,72</b>	93%	44.400,00	14,23	169,32	<b>44.583,55</b>	1%	5.102.747,09
Gestão de Segurança Viária	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	63.925,78	61.802,55	65.756,41	<b>191.484,74</b>	1%	3.861.133,55	4.216.154,29	4.526.979,85	<b>12.604.267,69</b>	98%	17.911,54	0,00	30.743,31	<b>48.654,85</b>	0%	12.844.407,28
Gestão de Investigações e Operações em SP	1.134,61	0,00	384,00	<b>1.518,61</b>	0%	5.922.413,42	14.004.451,42	24.116.216,40	<b>44.043.081,24</b>	92%	499.797,53	1.888.911,16	1.425.141,51	<b>3.813.850,20</b>	8%	43.492,00	57.031,72	51.403,00	<b>151.926,72</b>	0%	48.010.376,77
Garantia dos Direitos da População Prisional	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	15.134,55	22.151,45	117.141,24	<b>154.427,24</b>	3%	3.302.938,19	40.480,00	1.587.624,72	<b>4.931.042,91</b>	96%	16.447,30	12.697,20	0,00	<b>29.144,50</b>	1%	5.114.614,65
Execuções Descentralizadas	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	180.720,16	116.159,91	213.702,22	<b>510.582,29</b>	100%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	510.582,29
<b>GOVERNANÇA, GESTÃO E SUPORTE</b>																					
Gestão e Controle Institucional	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	126.468,34	171.128,65	284.271,62	<b>581.868,61</b>	54%	0,00	278.553,50	218.606,05	<b>497.159,55</b>	46%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	1.079.028,16
Gestão de Pessoas	325.252,50	504.663,29	1.081.518,61	<b>1.911.434,40</b>	74%	4.676,71	32.037,91	66.407,21	<b>103.121,83</b>	4%	17.882,48	133.440,71	423.600,80	<b>574.923,99</b>	22%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	2.589.480,22
Comunicação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	742,05	0,00	0,00	<b>742,05</b>	100%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	742,05
Gestão da Logística	466,84	7.974,00	221.642,17	<b>230.083,01</b>	0%	464.757,88	702.029,45	1.192.961,71	<b>2.359.749,04</b>	4%	12.952.388,95	19.893.680,30	20.841.962,40	<b>53.688.031,65</b>	94%	113.919,16	279.759,40	270.573,89	<b>664.252,45</b>	1%	56.942.116,15
Governança da Tecnologia da Informação	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	4.868,42	25.811,22	119.944,57	<b>150.624,21</b>	2%	1.928.817,77	2.723.783,68	3.438.775,08	<b>8.091.376,53</b>	98%	0,00	0,00	0,00	<b>0,00</b>	0%	8.242.000,74







Os gráficos apresentados facilitam a visualização dos custos vinculados aos centros de custos, porém ainda é incipiente quanto a realização de análises críticas dos dados de forma a possibilitar a entrega de uma melhor informação gerencial para os tomadores de decisão.

A utilização de ferramentas de *Business Intelligence* através de software estruturado para apoio ao processamento dos dados provenientes do SIC poderia facilitar a geração de análises gerenciais, a apresentação de painéis para monitoramento, a geração de estatísticas; o que contribuiria para agregação de valor à informação de custos e conseqüentemente à organização.





### -Avaliação conforme Estudo nº 12 do IFAC

Conforme o *International Federation of Accountants* – IFAC, por meio de seu “ *Study 12 - Perspectives on Cost Accounting for Government*”, o conteúdo e estrutura de um relatório de custo deve atender aos seguintes pressupostos:

1. Fornecer custos dos resultados;
2. Ser compreensível para o nível acima da gestão operacional a quem a gestão operacional é subordinada e limitado ao que é considerado informação essencial para gestão;
3. Identificar os custos controláveis para cada organização envolvida na produção dos resultados;
4. Fornecer detalhes suficientes para alertar sobre a existência de eventuais problemas, possibilitando a comparação dos custos reais com planos orçamentários, outros padrões, etc., e comparar os custos atuais com o de períodos anteriores;
5. Consistente e conciliável com a base que a contabilidade usa para elaborar os relatórios contábeis;
6. Ser relevante para o planejamento e execução do orçamento.

A partir deste referencial, foi possível avaliar o grau de atendimento do relatório de custos produzido, o qual está evidenciado no quadro a seguir:

Quadro 7. Avaliação das características desejáveis no relatório conforme Estudo nº 12 do IFAC.

<b>Característica 1.</b>		<b>Fornecer custos dos resultados</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	Verifica-se no relatório de custos produzidos a apresentação dos resultados atrelados aos centros de custos baseados na Cadeia de Valor. Entretanto, os centros de custos definidos têm pouca aderência aos programas e ações orçamentárias, afetando a análise quanto ao nível de atingimento e cumprimento de objetivos definidos nesses instrumentos.
Não atende	-	
Atende minimamente	-	
Atende parcialmente	2	
Atende totalmente	-	
<b>Característica 2.</b>		<b>Ser compreensível para o nível acima da gestão operacional a quem a gestão operacional é subordinada e limitado ao que é considerado informação essencial para gestão</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	Embora o relatório apresentar o custo dos órgãos por grupo de despesas definidos (pessoal, diárias e passagens, manutenção e outros), as análises apresentadas só apresentam seu valor relativo no custo total e sua evolução no período. Dessa forma, o relatório carece da melhoria com a apresentação de análises que forneçam informações mais efetivas para a tomada de decisão das instâncias superiores.
Não atende	-	
Atende minimamente	1	
Atende parcialmente	-	
Atende totalmente	-	
<b>Característica 3.</b>		<b>Identificar os custos controláveis para cada organização envolvida na produção dos resultados</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	Diante do processo ainda incipiente de mensuração de custos que o Ministério passa, somente as seguintes unidades estão com os custos mapeados: DPRF, DEPEND, SENASP e CGRH/SE.
Não atende	-	
Atende minimamente	1	
Atende parcialmente	-	
Atende totalmente	-	

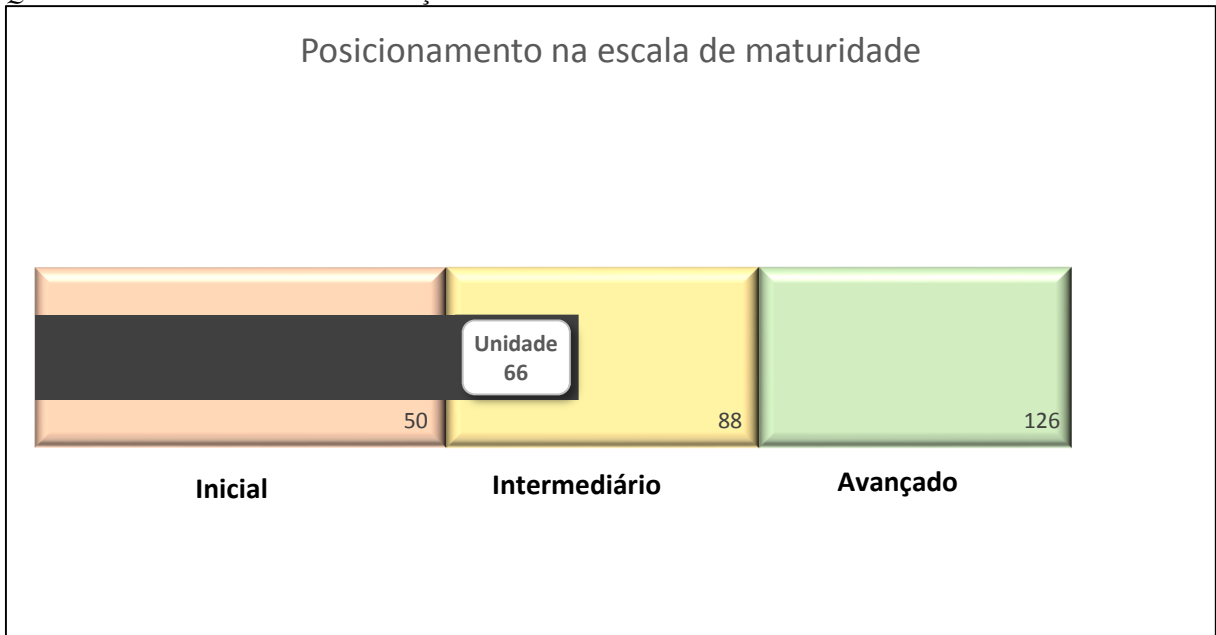
<b>Característica 4.</b>		<b>Fornecer detalhes suficientes para alertar sobre a existência de eventuais problemas, possibilitando a comparação dos custos reais com planos orçamentários, outros padrões, etc., e comparar os custos atuais com o de períodos anteriores</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	A estrutura de relatório apresentada permite o alerta sobre a existência de problemas, mas ainda carece de melhor composição quanto às análises realizadas e completude de informações, uma vez que os custos com pessoal ainda não são computados. Diante da pouca aderência orçamentária do método de composição de custos, sua comparação com planos orçamentários é prejudicada. Por fim, a estrutura de relatório, permitirá no futuro a comparação com períodos anteriores.
Não atende	-	
Atende minimamente	1	
Atende parcialmente	-	
Atende totalmente	-	
<b>Característica 5.</b>		<b>Consistente e conciliável com a base que a contabilidade usa para elaborar os relatórios contábeis</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	Tendo em vista que a informação de custos apresentada no relatório é fornecida pelo SIC, o qual por sua vez é alimentado automaticamente pelo SIAFI, considera-se que os dados apresentados são consistentes com a base utilizada pela contabilidade.
Não atende	-	
Atende minimamente	-	
Atende parcialmente	-	
Atende totalmente	3	
<b>Característica 6.</b>		<b>Ser relevante para o planejamento e execução do orçamento</b>
<b>Grau</b>	<b>Nota</b>	Considerando que: ainda poucas unidades ligadas ao Ministério têm seus custos mapeados; ainda não é mensurado o custo com a folha de pessoal, o qual tem peso relevante nas ações exercidas pela pasta; e conforme resposta apresentada no questionário, o órgão ainda não utiliza as informações geradas pela sistemática de apuração de custos na tomada de decisão, considerou-se que as informações apresentadas no relatório ainda não são relevantes para o planejamento e execução do orçamento.
Não atende	0	
Atende minimamente	-	
Atende parcialmente	-	
Atende totalmente	-	
<b>Totais</b>		<b>8</b> Considerando o peso 2 atribuído: $8 \times 2 = 16$ pontos

Fonte: elaboração do autor.

### 4.3 Conclusão

Considerando a pontuação obtida na aplicação de questionário (50 pontos), considerando a ainda a pontuação obtida na avaliação da estrutura e conteúdo do relatório de custos (16 pontos), permitiu-se posicionar a unidade no nível intermediário de maturidade (66 pontos) quanto à implementação de sistemática de apuração de custos, conforme quadro a seguir:

*Quadro 8. Escala de maturidade alcançada.*



Fonte: elaboração do autor.



## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como resultado da pesquisa aplicada, foi possível constatar que a setorial do Ministério da Justiça e Segurança Pública se encontra em nível intermediário de maturidade, quanto ao processo de implantação de sistemática de apuração de custos.

A fim de que seja alcançado o nível avançado de maturidade, há um horizonte de melhorias que devem ser atingidos pela setorial, principalmente no que tange: ao maior comprometimento da alta administração com o processo; à necessidade de mapeamento dos custos com a folha de pagamento, item de grande peso nas atividades da pasta; à necessidade de mapeamento dos custos de todas unidades envolvidas na produção dos resultados; à necessidade de implementação de software estruturado para apoio ao processamento dos dados; e à efetiva utilização da informação de custo no processo de tomada de decisão,

A pesquisa também permitiu demonstrar que o corpo técnico da setorial possui as competências (conhecimentos e habilidades) requeridos para fornecer informações confiáveis à alta administração da unidade quanto aos custos incorridos no órgão, embora grande maioria dos membros exerçam suas atividades de forma compartilhada com outras atividades não correlacionadas com a setorial de custos

Não obstante o nível de maturidade alcançado na pesquisa, deve se destacar a carência quanto ao nível de comprometimento da alta administração com o processo de implantação de sistema de custos, tanto no incentivo da disseminação do tema de forma a facilitar a mudança cultural necessária na organização, como na efetiva utilização da informação na tomada de decisão em si.

Sem o patrocínio da alta administração no processo, usuária primária da informação de custos gerada, dificilmente a organização evoluirá para o nível avançado de desenvolvimento da informação de custos, o que negativamente será refletido na qualidade de alocação e eficiência do gasto público, missão maior da realidade que o sistema de informação de custo se propõe a transformar.

O cenário observado na pesquisa deixou evidente que a setorial do MJSP possui as condições necessárias para geração de informação de custo que efetivamente agregue valor à pasta, embora os pontos de melhoria identificados, os quais se espera que sejam devidamente tratados no processo natural de desenvolvimento pelo qual a setorial vem passando.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Lex: legislação federal, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200 (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Lex: legislação federal, Brasília, de 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL. Lei nº 4.320 (1964) – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Lex: legislação federal, Brasília, de 17 de março de 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Lex: legislação federal, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei nº 10.180 (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. Lex: legislação federal, Brasília, 06 de fevereiro de 2001.

BRASIL. Orientação Normativa MF nº 01 (2016). Dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a Prestação de Contas do Presidente da República – PCPR para o exercício de 2016. Brasília, de 16 de dezembro de 2016.

BRASIL. Portaria STN nº 157 (2011). Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Lex: legislação federal, Brasília, de 09 de março de 2011.

BRASIL. Portaria MJ nº 1.370 (2014). Aprova o Regimento Interno da Secretaria Executiva. Lex: legislação federal, Brasília, de 15 de agosto de 2014.

BRASIL. Portaria MJ nº 1.500 (2015). Aprova o Planejamento Estratégico do Ministério da Justiça para o quinquênio 2015-2019. Lex: legislação federal, Brasília, de 16 de setembro de 2015.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Orientações para a estruturação dos órgãos setoriais do sistema de custos do governo federal. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/113505/Orientacoes\\_Constituicao\\_Setoriais\\_Custos.pdf/ffe016de-c2f9-4097-8a43-4389ae16dbe3](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/113505/Orientacoes_Constituicao_Setoriais_Custos.pdf/ffe016de-c2f9-4097-8a43-4389ae16dbe3)>. Acesso em 07 de junho de 2017.

DANTAS, José Marilson Martins, Crozatti, Jaime. **Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos**. Cad. Fin. Públ., Brasília, n. 14, p. 221-264, dez. 2014.

GUIMARÃES, T. **A nova administração pública e a abordagem da competência**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 34, n. 3, maio/jun. 2000. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6284/4875>>. Acesso em: 09 de junho de 2017.



HOLANDA, Victor Brando de, WELTMAN, Fernando Lattman, GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de Informação de custos na administração pública federal. Uma política de Estado**. 1. Ed. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2010.

HOLANDA, Victor Branco. **Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico – Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo**. Tese (Doutorado) – FEA/USP, São Paulo, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese (Doutorado) – FEA/USP, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson, HOLANDA, Victor Branco. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Artigo Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro 2010. Disponível em: <[www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf](http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf)> Acesso em 07 de abril de 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

NOBLAT, P. L. D., BARCELOS, C. L. K., SOUZA, B. C. G. de. **Elaboração e Execução de Orçamento Público**. (Apostila de Apoio ao Treinamento on-line). Brasília: Escola Nacional de Administração Pública – Enap, 2007.

REZENDE, F, CUNHA, A, BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Artigo da Revista de Administração Pública. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicacoes-do-sic>> Acesso em 08 de maio de 2017

SILVA, C. A. T., **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 1997. 76p.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues, MORAIS, Leandro Moraes de, NETO, Orion Augusto Platt. **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas**. Artigo apresentado no V Congresso ANPCONT. Vitória – ES. Junho. 2011.