

ANÁLISE DA VIABILIDADE PARA A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS EM UMA UNIVERSIDADE FEDERAL

Ângela Rozane Leal de Souza ¹

Rafael Pizarro Escobar ²

Ariel Behr ³

Cézar Volnei Mauss ⁴

Marcelo Silveira Badejo ⁵

RESUMO

Conhecer os custos do setor público brasileiro significa um importante avanço para a gestão econômica do país, necessidade reforçada a partir da concepção de normativas legais para a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos (SIC) nos órgãos públicos. Este estudo apresenta uma análise da viabilidade da implantação do SIC na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), com vistas às funcionalidades dos sistemas já utilizados, a partir das percepções dos seus servidores, quanto aos problemas e benefícios que tal processo suscitará. A presente pesquisa é classificada como qualitativa, descritiva e documental. O estudo foi realizado através de entrevistas, análise de documentos institucionais e observação in loco. Constatou-se que os sistemas da UFRGS ainda não estão projetados para apurar adequadamente os custos e que apesar de os servidores estarem cientes das recomendações legais, apenas este ano foi criado um núcleo de estudos neste sentido. Em um cenário de escassez de recursos para o ensino público superior, o apoio às decisões, aprimoramento da gestão financeira e transparência à sociedade balizaram a importância da implantação do SIC na UFRGS, um processo que deverá ser gradual e demandará mudanças na cultura interna e nas prioridades do plano das ações. hídricos.

Palavras-chave: Custos. Órgãos públicos. Transparência.

ABSTRACT

Knowing the costs of the Brazilian public sector means an important advance for the economic management of the country, a need reinforced from the conception of legal regulations for the mandatory implementation of a Cost Information System (SIC) in public agencies. This study presents an analysis of the feasibility of the implementation of SIC at the Federal University of Rio Grande do Sul (UFRGS), with a view to the functionalities of the systems already used, based on the perceptions of its servers, regarding the problems and benefits that this process will cause. The present research is classified as qualitative, descriptive and documentary. The study was conducted through interviews, analysis of institutional documents and in loco observation. It was verified that the UFRGS systems are not yet designed to properly calculate the costs and that although the servers are aware of the legal recommendations, only this year was created a nucleus of studies in this sense. In a scenario of scarcity of resources for public higher education, support for decisions, improvement of financial management and transparency of society have highlighted the importance of implementing the SIC in UFRGS, a process that should be gradual and will require changes in the internal culture and in the priorities of the action plan.

Keywords: Costs.Public agencies.Transparency.

1 Doutorado em Agronegócios, Mestrado em Ciências Contábeis. Professora Adjunta da Universidade Federal do Rio Grande do Sul- UFRGS (Brasil). angela.rsl@gmail.com

2 Graduado em Contabilidade. Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS (Brasil). rafaescoba@hotmail.com

3 Doutorado em Administração. Professor Adjunto da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Brasil). behr.ariel@gmail.com

4 Mestrado em Ciências Contábeis. Professor de cursos de especialização da Faculdade de Desenvolvimento do Rio Grande do Sul (Brasil). cezarvolnei@yahoo.com.br

5 Doutorado em Agronegócios. Professor Adjunto da Universidade Federal do Rio Grande (Brasil). badejo@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Em decorrência dos escândalos de corrupção, a sociedade vem exigindo maior transparência nos gastos públicos. Assim, entes Federais, Estaduais e Municipais, através de seus portais eletrônicos, devem demonstrar à população os gastos de dado período. Nesse contexto, determinou-se a obrigatoriedade da Contabilidade de Custos para o setor público. Assim sendo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC nº 1.366 de 2011, aprovou a NBCT 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público no propósito de estabelecer o objeto, o objetivo e as regras básicas quanto à mensuração e evidenciação dos custos neste segmento, apresentado, nesta norma, o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), como obrigatório para todas as entidades do setor público. Em 14 de dezembro de 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria nº828, prorrogou o prazo para a implantação do sistema, o qual deverá acontecer de maneira gradual a partir do exercício de 2012 e, integralmente, até o final do exercício de 2014 (STN, 2011). No entanto, observa-se que mesmo após a resolução da obrigatoriedade quanto à aplicação do SICSP, a maioria das instituições públicas brasileiras não fizeram a sua adesão.

Anteriormente, em setembro de 2000, a International Federation of Automatic Control (IFAC), já emitira as perspectivas da contabilidade de custos para o governo, contendo os padrões e diretrizes referentes ao conhecimento financeiro do setor público. Destaca-se, no estudo desta federação internacional, a menção feita à evolução da contabilidade de custos, que em um primeiro momento era vista como um sistema mecânico, simples e que muitas vezes representava todo o conhecimento do contador, mas que hoje além de aportar-se de técnicas aperfeiçoadas, é tida como um importante ferramenta de gestão. Frente a essa nova face, a IFAC indica que a contabilidade de custos irá preocupar-se com a forma com que as informações de custos serão usadas no processo de gerenciamento e como serão afetadas pelos valores gerados a partir dos sistemas de contabilidade financeira.

Quanto ao histórico da contabilidade pública no Brasil, observa-se que o tratamento gerencial aplicado aos custos aparece descrito pelas primeiras vezes na Lei 4.320/64, que em seus dispostos já menciona a determinação dos custos para serviços industriais (BRASIL,

1964). Posteriormente, a Lei complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, expande a determinação dos custos para todas as contas da administração pública, permitindo-se, assim, acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000). Já a Resolução CFC nº 1.328/11 foi definida no intuito de garantir a evolução das ciências contábeis e aplicar o conhecimento atualizado e globalizado através da convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais dispostos pela IFAC.

Ao analisar as informações de custos fornecidas pelos atuais sistemas contábeis utilizados pelos gestores do Departamento de Contabilidade e Finanças, surge o problema de pesquisa: os sistemas de informações, utilizados pelo setor de contabilidade da UFRGS, são suficientes para atender aos requisitos de um sistema de informação de custos do setor público, descritos nas normas brasileiras de contabilidade, bem como para suprir a necessidade informacional de seus usuários? Para responder a esta problemática o objetivo geral do estudo é analisar o atendimento das normas vigentes no Brasil e das necessidades de informações gerenciais para implantação de um sistema de informação de custos na UFRGS.

A pesquisa possui os seguintes objetivos específicos: (a) analisar os sistemas de informações contábeis quanto a sua funcionalidade, eficiência e eficácia no papel de um sistema de custos específico; (b) verificar a percepção dos gestores quanto às necessidades, informações e diretrizes de um sistema de custos para a UFRGS e (c) avaliar o grau de atendimento às normativas legais dos sistemas já utilizados, bem como os desafios e benefícios da implantação de um sistema de informação de custos na universidade. D) verificar se o sistema de controles internos da UFRGS dá suporte para a implantação do sistema de custos.

Diante da crescente evidenciação de esquemas de corrupção envolvendo o dinheiro público, através de manobras que muitas vezes se valem das ineficiências dos modelos de gestão de custos dos órgãos públicos do país, esta pesquisa se justifica ao ponto em que coloca em discussão a relevância das informações de custos que são obtidas pelos sistemas utilizados no departamento de contabilidade e finanças (DCF) da Universidade Federal do Rio Grande

do Sul, uma das instituições públicas de educação mais importantes do Brasil. Investigações como esta possibilitam a melhoria na sistemática informacional dos custos da universidade, analisando se as informações fornecidas atualmente são suficientes. Isso se dá em um contexto em que a prestação de contas à sociedade e o compromisso com a transparência são cada vez mais necessários nas entidades, sendo esta públicas ou privadas

2 REFERENCIAIS TEÓRICOS

A Lei no 4.320, em 17 de março de 1964, promulgou as normas para a elaboração e controle dos orçamentos e demonstrações da União, discriminando as receitas e as despesas de forma a evidenciar a política econômica e o programa de trabalho do governo (BRASIL, 1964). Na sequência, em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº101 vem a estabelecer as normas de finanças públicas, com enfoque na responsabilidade de gestão fiscal (BRASIL, 2000), norteadas as ações referidas na Lei nº4.320/64. O artigo 1º, § 1.º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) descreve-se da seguinte forma:

Art. 1º. § 1.º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Neste sentido, Haddad e Mota (2010) informam que todos os anos o poder executivo, irá elaborar um documento mostrando o que pretende arrecadar e como irá aplicar o recurso arrecadado, chamado Plano Plurianual (PPA), contendo as metas e programas definidos em prol da sociedade. Consecutivamente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), estabelecida também pelo poder executivo, irá dispor quais programas e metas terão prioridade no plano de execução do governo, atendendo às normas de controle de custos e avaliando os programas financeiros do governo, conforme dispõe o artigo 4º da LRF (BRASIL, 2000). Completando as fases de planejamento do governo, Haddad e Mota (2010) citam a Lei

Orçamentária Anual (LOA), produzida com base na LDO, que vem a quantificar e alocar os recursos que irão subsidiar as definições das leis anteriores. Já a Lei nº 4.320/64 determina os objetivos que deverão ser atendidos na fixação das cotas de despesa que cada unidade orçamentária estará autorizada a gastar, na observância de manter o equilíbrio entre o arrecadado e o realizado durante o exercício (BRASIL, 1964).

A execução da despesa é constituída por uma sequência de três etapas conforme a Lei nº 4.320/64: (a) o empenho – cria ao Estado uma obrigação de pagamento; (b) a liquidação – valida o direito adquirido pelo credor e (c) o pagamento – ocorre através de um despacho contendo a ordem de pagamento da despesa (BRASIL, 1964). Assim, é importante notar que a NBC TSP – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação Contábil, aprovada em 23 de setembro de 2016 – determina que deva ser adotado o regime de competência em todos os procedimentos ocorridos no setor público. Esta premissa vem de encontro ao MCASP (2012, p.124), no ponto em que destaca a obrigatoriedade da apuração contábil mediante regime de competência, reconhecendo-se as variações patrimoniais nos períodos a que se referem, através do seu fato gerador, independentemente da execução orçamentária, conforme o manual de contabilidade aplicada ao setor público.

2.1 O sistema de informação de custo aplicado ao setor público

No Brasil, o controle dos gastos públicos apresentou significativo avanço a partir da criação da Secretaria do Tesouro Nacional em 1986, levando o país a ser uma referência quanto ao controle informatizado de gastos governamentais (ALONSO, 1999). Neste sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conhecida como Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, evidencia no art. 50, § 3.º a necessidade da administração pública de manter um sistema de custos que possibilite o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000), bem como menciona a Lei Ordinária nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, em seu artigo nº 15 no inciso V, que uma das finalidades do sistema de contabilidade federal seria a informação dos custos dos programas e das unidades da administração pública e federal (BRASIL, 2001).

Machado e Holanda (2010) salientam que é necessário um sistema de informação de custos que seja capaz de auxiliar as decisões comuns à gestão pública, além de permitir comparações dos custos de atividades ou serviços entre diferentes unidades organizacionais, possibilitando a melhoria de desempenho de seus dirigentes e servindo de base para a formulação da proposta orçamentária. O capítulo V, art. 8º, § 2.º, da Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013, dispõe que o sistema de informações de custos a ser adotado deve observar o disposto na Resolução CFC nº 1.366/11 (STN, 2013), que aprova a NBC T 16.11, estabelecendo as diretrizes para o tratamento dos custos do setor público na figura do SICSP e determinando que as informações fornecidas pelo sistema devem ter como principais atributos: (a) relevância; (b) utilidade; (c) oportunidade; (d) valor social; (e) fidedignidade; (f) especificidade; (g) comparabilidade; (h) adaptabilidade e (i) granularidade.

Machado e Holanda (2010) definiram as principais finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, que contemplam: (a) maior eficiência no processo alocativo; (b) maior eficiência operacional e (c) fornecer informações úteis aos processos decisórios das organizações. Sendo assim, Santos (2011) conclui que sistema de informação de custos do governo federal representou um grande passo para o setor público brasileiro, ao passo que irá melhorar a mensuração dos gastos e o planejamento das ações do governo, embora ainda demande de estudos quanto ao potencial do uso de suas informações. Os autores Machado e Holanda (2010) elencam os principais usuários do SIC no contexto do governo federal, sendo eles a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MF), as secretarias-executivas (SECEX), as subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOAS), a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI/MF), o Sistema de Gestão do Plano Plurianual, os ordenadores de despesas, a Controladoria-Geral da União (CGU), o Tribunal de Contas da União (TCU) e a sociedade. No contexto interno, os gerentes financeiros, operacionais e gerais aparecem como importantes usuários das informações de custos (SHOUTE; BUDDING, 2017, apud VERBEETEN, 2011), sendo que os gerentes gerais e operacionais geralmente são os responsáveis pelo cumprimento dos objetivos orçamentários, tornando imprescindível que sistemas de informações de custos forneçam informações precisas (LAPSLEY; WRIGHT, 2004; BRIERLEY, 2008; SHOUTE; BUDDING, 2017). Cardoso, Aquino e Bitti (2011) acrescentam,

destacando que a informação de custos é necessária a diversos agentes do setor público brasileiro, mas principalmente aos gestores das unidades setoriais e centrais, auditores de órgãos de controle, pesquisadores e, como já citado, da sociedade em geral.

Rezende, Cunha e Cardoso (2010) afirmam que a implantação de um sistema de custos no setor público configura-se fundamental para o atendimento das necessidades de mudança no orçamento e planejamento governamental. Para Biondo (2015), este sistema pode ser construído em macrofases que permitam a mensuração e disponibilizem informações que influenciem no aperfeiçoamento do gasto público, sendo usadas no controle operacional e na determinação dos custos por produtos (SHOUTE; BUDDING, 2017). No entanto, Conte e Miranda (2012) alertam que as principais dificuldades que a administração pública encontrará na implantação de um sistema de custos estão relacionadas com a conscientização da importância de se apurar os custos com maior exatidão, bem como pelas problemáticas inerentes aos incentivos individuais no âmbito público (GOSSELIN; HENRI; LAURIN, 2015).

2.2 Sistemas de custos nas instituições de ensino superior

É de suma importância o desenvolvimento de um trabalho de custos nas instituições de ensino superior visando identificar a viabilidade de cada área de ensino e projetos desenvolvidos dentro da universidade (TAVARES, 2005). No ponto de vista de Costa Junior (2016), a implantação de um sistema de informações de custos, em instituições de ensino superior, se faz necessária ao ponto que os sistemas contábeis utilizados atualmente fornecem informações apenas para o cumprimento da legislação, desatendendo-se ao desempenho, à avaliação da gestão e ao resultado. Quanto aos benefícios provenientes das informações obtidas com os sistemas de custos, Oliver (2003) indica que os gestores e administradores das universidades e de seus centros estarão aptos a tomar decisões referentes à gestão interna e institucional, os governantes e órgãos reguladores poderão discutir de forma mais objetiva a política de financiamento, as diferentes universidades públicas poderão comparar seus custos, organizações nacionais e internacionais terão mais informações que as incentivem a conceder ajuda ou subvenções, os fornecedores da universidade terão mais subsídios para formação dos preços e a sociedade terá a prestação de contas da destinação de seus impostos.

No contexto da UFRGS, conforme disposto no artigo 83 do seu estatuto, os recursos são provenientes de subvenções e doações, empréstimos e financiamentos, rendas de aplicações de bens e valores patrimoniais, retribuição de serviços prestados à comunidade, taxas e emolumentos, rendas eventuais e convênios. A Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da universidade, conhecida como PROPLAN, possui a função de coordenar e executar processos de planejamento, orçamento, sistematização de informações, racionalização de custos e registro dos atos financeiros, contábeis e patrimoniais, bem como promover o desenvolvimento organizacional. A PROPLAN possui relações diretas com o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG) e com órgãos reguladores como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU), além de exercer o dever da divulgação e acesso à informação (BRASIL, 2011), em atendimento à Lei de Acesso à Informação (LAI).

2.3 Estudos relacionados ao tema pesquisado

Na observância da necessidade social de que os custos públicos sejam geridos da melhor maneira possível e da contribuição para o desenvolvimento da área de custos, a partir dos resultados obtidos, alguns estudos surgem neste mesmo sentido, servindo como referência para a elaboração da presente pesquisa.

Costa Junior (2016) é uma base direta desta investigação, pois apresenta um estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB), compartilhando de similar contexto social e econômico ao da UFRGS. O autor interpretou que o órgão ainda está direcionado, exclusivamente, ao atendimento legal, os sistemas utilizados não fornecem informações capazes de auxiliarem os gestores e há pouco incentivo para a qualificação dos profissionais da área de custos. Para tanto, Costa Junior (2016) conclui que a implantação do SIC no instituto é viável, porém demandará de uma mudança na cultura dos servidores e na gestão da entidade. Já o estudo de Peter, Pessoa, Pinho e Peter (2003), vem a contribuir ao passo que os autores avaliam categoricamente diversos aspectos quanto à implantação do Sistema de Apuração de Custos (SAC), concebido pela Secretaria de Administração Superior (SESu), nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), proferindo considerações bastante relevantes que foram usadas para o estudo de caso do DCF da UFRGS.

A análise da relevância do SAC demonstrou, de modo geral, a ineficiência do seu uso para fins de gestão. De maneira mais abrangente, porém, não menos importante, o estudo de Lovato (2015) esclarece o quanto áreas de uma organização – como Gestão e Planejamento, Desenvolvimento de Políticas Públicas, Análise dos Valores dos Editais Licitatórios, Aperfeiçoamento da Gestão Pública e Tomada de Decisões – podem ser otimizadas pela utilização de um SICSP. No entanto, autor identifica que, para a implantação do SICSP, há uma carência de servidores devidamente capacitados e até mesmo a insuficiência quantitativa de pessoal, em algumas instituições.

No contexto internacional, o artigo de Oliver (2003) faz uma reflexão quanto a estrutura básica de um modelo de custos para as universidades públicas espanholas. Analisando este estudo pode-se fazer uma analogia com o histórico brasileiro, ao passo que na Espanha, mesmo após a promulgação de leis específicas, os sistemas de contabilidade analítica não receberam grande aderência das entidades públicas, muito por razões semelhantes às do Brasil. Oliver (2003) entende que a aplicação de modelos de custos em universidades, via sistema de informação, possibilitará melhor determinação dos recursos e níveis de custos, bem como potencializará a análise das principais questões da gestão organizacional. O estudo de Shuhidan, Mastuki e Nori (2015), também vem a contribuir neste sentido, pois investiga o Sistema de Informação Contábil (AIS) nas Instituições de Ensino Superior da Malásia (IES), com vistas ao alinhamento entre o sistema e os processos de tomada de decisão, juntamente ao exame do impacto que os Chefes de Departamento de Educação Superior da Malásia exercem na estratégia consciente de custos. Os autores concluíram que este sistema pode ser implantado com sucesso em meios acadêmicos, favorecendo uma gestão com a utilização de menos recursos, gerenciando e alocando os custos com maior eficiência.

Em um órgão público do mesmo estado ao que a UFRGS pertence, Lorenzato, Behr e Goulart (2016) analisaram as consequências que a implantação do Sistema de Informação de Custos da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ RS) vem gerando. Esta pesquisa proporciona um excelente parâmetro ao ponto que comunga do mesmo contexto econômico e local da UFRGS, bem como semelhantes limitações. A estrutura metodológica

escolhida por Lorenzato, Behr e Goulart (2016) é útil à presente pesquisa devido à similaridade da problemática envolvida, dos objetivos do estudo e da população a ser investigada. Os resultados encontrados indicam que o SIC passou a ser visto como uma ferramenta imprescindível para o setor público, podendo propiciar maior organização estrutural, aperfeiçoamento da gestão e mais qualidade e transparência aos gastos públicos, embora ainda enfrente problemas, para a sua implantação, como a escassez de servidores capacitados e o pouco conhecimento sobre custos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A abordagem do problema de pesquisa é classificada como qualitativa, pois neste tipo de pesquisa deve-se fazer a redução, categorização e interpretação dos dados por meio de tabelas, textos narrativos, matrizes ou esquemas (GIL, 2002, p.134). Os objetivos da pesquisa têm caráter descritivo, tendo como principal viés a descrição das características de determinada população ou fenômeno, delineando relações existentes entre variáveis (GIL, 2002, p.42). Esse autor observa que um tipo de pesquisa descritiva se presta bem ao estudo do nível de atendimento de algum órgão público para uma comunidade, que normalmente são solicitados por instituições educacionais preocupadas com a atuação prática do objeto de pesquisa e, portanto, se alinhando aos objetivos do presente estudo.

Quanto aos procedimentos técnicos esta pesquisa é classificada como documental, pois se vale de documentos que ainda não receberam tratamento analítico, como aqueles conservados em órgãos públicos ou que, de alguma forma, ainda não foram analisados, como relatórios, tabelas, estatísticas de empresas (GIL, 2002, p.46). Sendo assim, a partir de documentos institucionais foi feita uma análise estrutural do departamento de contabilidade e finanças da universidade, procurando segmentar os setores constituintes do mesmo a fim de entender o processo funcional de cada um deles.

A investigação deu-se durante o mês de novembro de 2017, *in loco*, no Departamento de Contabilidade e Finanças da UFRGS (DCF). O DCF é estruturado com um diretor que supervisiona quatro divisões (execução financeira, análise da despesa, contabilidade, análise administrativa) e a seção de pagamento. O instrumento de coleta de dados foi uma entrevista estruturada com três servidores públicos, os quais ocupam os cargos de Analista de Tecnologia

da Informação, Diretor do Departamento de Contabilidade e Finanças e Diretor da Divisão de Análise de Despesa, identificados na análise de resultados como Entrevistado A Entrevistado B e Entrevistado C, respectivamente. A base para a estruturação do roteiro de entrevista está, prioritariamente, pressuposta a partir dos requisitos e características de um Subsistema de Informações de Custos do Setor Público, descritas na NBCT 16.11, na literatura contábil e em estudos relacionados ao tema. O roteiro de entrevista foi validado por especialistas na área e pela professora orientadora. O Quadro 1 apresenta o roteiro de entrevistas com os servidores.

Quadro 1 – Roteiro de entrevistas

1. Em sua opinião quais informações um sistema de custos deve fornecer?
2. Tem conhecimento de alguma normativa que oriente para a existência de um sistema de informação de custos nos órgãos do setor público?
3. Quais sistemas você utiliza?
4. Existe um sistema de informação específico para custos que você utilize?
5. Você entende que as informações geradas, pelos sistemas utilizados atualmente na Universidade, são suficientes para subsidiar as decisões gerenciais?
6. Até que ponto você acredita que há interesse por parte da administração da Universidade em aprimorar o sistema de custo?
7. Você entende necessária a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade? Por quê?
8. Você considera viável a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade? Por quê?
9. Quais são as principais dificuldades existentes para a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade?
10. Em sua opinião, o sistema de informação de custos deve ser padronizado para todos os órgãos do governo, ou deve ter características distintas de acordo com as particularidades de cada um?
11. Existe previsão para a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade?
12. O que está sendo feito até o momento na Universidade para o atendimento dos requisitos do governo para os sistemas de informações de custos? E quais os empecilhos encontrados para este fim?
13. Em sua opinião seria viável a aplicação de um método de custeio na Universidade? Por quê?
14. Qual seria a melhor estratégia para a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade?
15. Em sua opinião qual a importância para a sociedade em geral da implantação de um sistema de informações de custos na Universidade?
16. Os sistemas de informação utilizados na Universidade interagem entre si? De que forma?
17. Em sua opinião de quais outros sistemas o sistema de informação de custos deve capturar informações, atuando de maneira integrada?
18. Os sistemas de informação utilizados permitem o controle integrado entre o planejamento, orçamento e execução? De que forma?
19. Você acredita que há disposição orçamentária para a reformulação da sistemática de custeio dentro da Universidade, incluindo, se necessário, a implantação de um novo sistema de informações de custos?
20. As informações geradas pelos sistemas utilizados atualmente na Universidade são utilizadas na elaboração das demonstrações de resultado? De que forma?
21. As informações geradas pelos sistemas utilizados atualmente na Universidade são utilizadas nas decisões gerenciais? De que forma?
22. Em sua opinião a análise, avaliação e verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade de qual setor/cargo?

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na NBCT 16.11, literatura contábil e estudos relacionados (2017).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são analisados os dados obtidos através de entrevistas e análise documental, evidenciando os sistemas utilizados no Departamento de Contabilidade e Finanças da UFRGS e suas características, a atual situação em relação ao atendimento às normativas e orientações quanto à implantação do sistema de informação de custo do setor público, a análise da necessidade, grau de interesse e viabilidade da implantação do sistema no DCF e finalizando com as perspectivas dos servidores quanto aos benefícios que o SIC poderá prover aos seus usuários e à Universidade.

4.1 Os sistemas do departamento de fianças e contabilidade da Universidade Federal do rio Grande do Sul

A Universidade Federal do Rio Grande do Sul, com sede na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, é uma autarquia do poder executivo, vinculada ao ministério da educação (MEC), tendo como finalidade principal a educação de ensino superior e a produção de conhecimento filosófico, científico artístico e tecnológico integrado ao ensino, à pesquisa e na extensão. Sua estrutura contempla sete unidades de ensino (treze institutos, dez faculdades e quatro escolas), órgãos auxiliares e suplementares localizados em Porto Alegre (Campi Centro, Saúde, Olímpico e Vale Agronomia), Eldorado do Sul e Tramandaí.

Na contabilidade da UFRGS, o departamento de contabilidade e finanças (DCF), componente da subunidade de Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAN), é responsável por registrar atos e fatos financeiros, contábeis e patrimoniais. A partir das entrevistas aos servidores do Departamento de Contabilidade e Finanças da UFRGS, verificou-se que foram unânimes as respostas entre os entrevistados de que não há utilização de um sistema de informação específico para custos na universidade, mesma situação que Costa Junior (2016) já havia constatado no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB).

O Entrevistado A afirma que todos os sistemas do DCF interagem entre si, pelo menos no nível de dados, e alguns em nível de aplicação, compartilhando da mesma visão do Entrevistado C, que salienta que os sistemas funcionam com a alimentação de dados de um

para outro. No entanto, o Entrevistado B observa que mesmo que os sistemas demonstrem algum nível de interação, isto ainda é um ponto a ser melhorado:

Quando se necessita apurar alguma informação de custos mais específica, como por exemplo, as que definirão prioridades de pagamentos, os servidores têm que agrupar as informações dos relatórios, gerados por todos os sistemas e efetuar uma síntese. Este processo mostra-se muito trabalhoso e por vezes pode levar dias para ser concluído.

Sendo assim, entende-se que o Sistema de Informações de Custos poderia aglomerar os dados dos demais sistemas do DCF, principalmente porque o SIAFI, sistema mais utilizado no departamento, fornecerá informações que serão processadas pelo SIC, conforme exemplifica Alonso (1999).

A resolução CFC nº 1.366/11 indica que o Subsistema de Informações de Custos do Setor Público deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento. No DCF o Sistema Tesouro Gerencial veio a cumprir este papel quando, a partir de 2015, substituiu a consulta da execução orçamentária e financeira, antes feita pelo SIAFI (ENTREVISTADO C). Já para o Entrevistado B, os sistemas utilizados no departamento atendem em um nível intermediário a este requisito, convergindo, assim, com a opinião do Entrevistado A, que analisa essa característica da seguinte forma:

Os sistemas utilizados permitem o controle integrado entre o orçamento e a execução. No tocante ao Planejamento, esforços vêm sendo feitos nessa direção, com o alinhamento das ferramentas de planejamento da universidade, seja em nível estratégico, tático ou operacional. Além disso, está em desenvolvimento um sistema que trará mais agilidade aos processos de planejamento orçamentário.

A partir destas opiniões, nota-se que a implantação do Sistema de Informação de Custos viria a suprir as lacunas que permeiam a gestão integrada na Universidade, ao ponto que suas informações estejam cada vez mais alinhadas com o planejamento e o orçamento público (CFC, 2011). Os entrevistados B e C compartilham a ideia de que as informações fornecidas pelos sistemas utilizados no DCF são insuficientes para subsidiar decisões gerenciais, pois não retratam o que efetivamente é gasto e o que deve ser feito para reduzir os custos (ENTREVISTADO C), fato também constatado por Alonso (1999), ao afirmar que os sistemas de informação do governo não identificam onde há desperdício e onde há ineficiência na utilização dos recursos. O Entrevistado B entende que para suprir esta limitação, é necessária a implantação de um sistema de informação de custos no departamento, uma

imprescindível ferramenta gerencial, que auxiliará a administração na tomada de decisões, localizando as deficiências no gerenciamento, controlando efetivamente o financeiro e contribuindo com a gestão (BIONDO, 2015).

O Entrevistado A, mais especializado com as funcionalidades tecnológicas dos sistemas, entende que os dados fornecidos são suficientes, porém, não são utilizados em toda a sua potencialidade, conforme afirma:

As informações são utilizadas, mas há potencial de maior utilização gerencial. Em relação à forma de como ocorre, isso depende de cada área de atuação, por exemplo: informações geradas pelo Sistema de Graduação e Avaliação do Docente pelo Discente são utilizadas no aperfeiçoamento dos processos pedagógicos.

Esta visão vem de encontro à análise feita por Costa Junior (2016), de que as informações geradas pelos sistemas do IFPB são utilizadas no Instituto, entretanto, não têm relevante contribuição para a tomada de decisão, chegando a conclusão de que essas informações devem ser apresentadas de forma mais adequada. Para o Entrevistado B, um exemplo da utilização da informação para fins de decisões gerenciais no DCF é o relatório gerado por vencimento de despesa. Tal relatório auxilia os gestores a seguir a ordem cronológica no pagamento das obrigações dos Sistemas de Serviços Gerais (Sisg), conforme determina a Instrução Normativa nº 2, de 6 de dezembro de 2016.

Quanto ao DCF, o Entrevistado C entende que as informações geradas pelos sistemas, são bastante utilizadas pela contadoria geral da UFRGS na elaboração das demonstrações de resultado. O Entrevistado A complementa com a seguinte afirmação:

As informações geradas são utilizadas na elaboração das demonstrações de resultados, pois se tornam integrante do Relatório de Gestão, elaborado anualmente. Além disso, informações geradas pelos sistemas estruturantes do governo (SIAFI, SIAPE) são utilizadas na elaboração do Balanço Anual e dos Demonstrativos de Resultados.

O Entrevistado B concorda que as informações são utilizadas na elaboração dos demonstrativos, no entanto, julga que os relatórios de demonstração de resultado deveriam ser baseados nas variações patrimoniais e não somente nas despesas e receitas, como ocorre atualmente. Santos (2011) exemplifica essa opinião, afirmando que alguns fatos não orçamentários, mas que afetam o patrimônio público, não são registrados no sistema patrimonial, como, por exemplo, valores de depreciação, amortização, exaustão e consumo de estoques.

4.2 Análise da percepção dos servidores do DCF quanto ao atendimento das exigências legais para sistemas de informação de custo no setor público

No campo das leis e normativas que orientem para a existência de um sistema de informação de custos no setor público, o Entrevistado C diz ter conhecimento do art. 50, § 3.º da LRF e da Lei Ordinária nº 10.180, o Entrevistado A afirma saber apenas que há uma recomendação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) neste sentido. No entanto, embora o Entrevistado B mostre estar informado da obrigatoriedade, este não cita nenhuma Lei ou norma específica. Tais normativas impactam diretamente na gestão pública, tanto no âmbito legal quanto na área prática, ao passo que acentuam o valor da informação de custos para fins gerenciais, subsidiando os processos decisórios e promovendo maior qualidade à administração do setor (LORENZATO; BEHR; GOULART, 2016). Para tanto, estas recomendações e metodologias demandam um desafiador processo de adaptação das entidades e órgãos públicos, a fim de se adequarem tanto às exigências auferidas nas resoluções do mesmo modo, quanto para as necessidades reclamadas pela sociedade, de forma que não se infrinjam as metas fiscais e mantenha-se o equilíbrio orçamentário (BIONDO, 2015).

Todos os entrevistados afirmaram não existir uma previsão para a implantação de um sistema de informações de custos no DCF. Entretanto, na esfera federal essa exigência provavelmente será determinada, por níveis superiores, aos reitores das Universidades Federais nos próximos anos. É fato que para uma adequada implantação de um sistema de custos nas entidades públicas brasileiras, além de exigências legais, é necessário os principais usuários identifiquem a relevância das informações fornecidas por estes sistemas (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). No DCF, o Entrevistado A salienta que há um grupo de trabalho constituído com a finalidade de definir metodologia, centros e objetos de custo da universidade, pois recentemente foi recebida comunicação da STN para o ajuste das unidades organizacionais, a fim de que se inicie a utilização do SIC. O Entrevistado B detalha melhor o que foi feito:

A STN vem trabalhando bastante neste sentido. Em 2016 o Ministério da Educação (MEC) designou uma comissão para tratar do assunto, formada por três diretores do DCF e quatro pró-reitores da PROPLAN. A UFRGS criou um núcleo vinculado ao pró-reitor de planejamento que está trabalhando para concretizar a implantação do

sistema de informação de custos, mas sem data definida. Existe um complexo trabalho de organização da universidade e uma profunda mudança cultural nos órgãos públicos.

A tendência é de que os órgãos públicos designem setores de custos para trabalhar com o SIC, tendo em vista que os servidores de outros departamentos não estão devidamente conscientes dos benefícios que este proporciona à gestão pública, tampouco recebem incentivos para a aprendizagem na área (LORENZATO; BEHR; GOULART, 2016). Tais empecilhos já foram verificados por Conte e Miranda (2012), ao analisarem que os servidores da área da contabilidade dos municípios associados à Associação dos Municípios do Planalto Médio (AMPLA), apesar de conscientes da necessidade da implantação do SIC, são sabem como proceder para este fim. Para Lorenzato, Behr e Goulart (2016), um dos motivos para o atraso da implantação seria a escassez de cursos e treinamentos oferecidos para que os servidores públicos possam se habilitar ao uso de um novo sistema. Alinhando-se a esses achados, Costa Junior (2016) reiteram que as causas também passam pela falta de treinamento e divulgação dos sistemas nas instituições, ficando evidente um consenso entre os autores, de que a mudança se baseia muito mais nas pessoas do que em sistemas ou normativas.

4.3 Análise da necessidade e do interesse na implantação de um sistema de informação de custo na UFRGS

Na competência de função social o Estado procura atender as necessidades da sociedade, proporcionando um modelo de gestão eficiente, eficaz e efetivo quanto ao controle de custos no setor público (COSTA JUNIOR, 2016). Neste contexto, o Entrevistado B tem certeza de que a implantação de um SIC é necessária para melhorar a tomada de decisões, devido à escassez de recursos que assola a Universidade. Da mesma forma, Lorenzato, Behr e Goulart (2016) apontam que SIC proporciona maior praticidade em relação ao acesso das informações, fornecendo ao gestor público uma base detalhada para subsidiar suas decisões, além de propiciar uma distribuição dos gastos de maneira mais eficiente, abdicando-se de fazer cortes nos gastos. Sendo assim, melhorar a qualidade dos gastos públicos se faz um tema de discussão inadiável para que se possa elevar o patamar do país a um nível de excelência na gestão pública (SANTOS, 2011).

Lorenzato, Behr e Goulart (2016) observaram que os sistemas de informação de custos utilizados pela SEFAZ RS, não fornecem as informações necessárias para uma completa mensuração dos custos da entidade. O Entrevistado C valida esta constatação ao afirmar que a UFRGS tem muitos gastos, porém, não sabe definir de forma objetiva em que área cada um ocorre. Para solucionar essa dificuldade Gosselin, Henri e Laurin (2015) indicam que as organizações públicas devem utilizar práticas institucionais que possibilitem a conscientização dos custos, responsabilizando-se pelo consumo de seus recursos. Neste sentido o Entrevistado A, que também vê necessidade na implantação do SIC, acredita que com um bom mapeamento de custos é possível identificar pontos a serem aprimorados na gestão. Lovato (2015) acrescenta a estas ideias que dois princípios são essências no regimento do SIC no setor público, sendo eles: (a) o princípio da eficiência em que as informações geradas devem subsidiar a correção de possíveis problemas e (b) o princípio da economicidade, o qual a informação deve conduzir a busca do melhor custo-benefício.

Gosselin, Henri e Laurin (2015), em suas análises da administração pública canadense, relatam que pesquisas recentes apontam melhoria na prestação de contas à sociedade, a partir da implantação dos sistemas de custos. No âmbito da UFRGS, o Entrevistado A entende que um sistema de informação de custos tem potencial para desmitificar algumas informações que hoje não são divulgadas da melhor forma, gerando equívocos no entendimento acerca da utilização dos recursos públicos, pela sociedade. O Entrevistado C julga que o sistema é importante, pois possibilita mais transparência nas informações. Reforçando esse entendimento, o Entrevistado B destaca como benefício, a possibilidade de oferecer a contrapartida das arrecadações de maneira mais justa à sociedade, possibilitando a comparação dos dispêndios públicos com os produtos gerados (JATOBÁ, 2012). Contudo, Schoute e Budding (2017) observam que quanto mais se pretende atender às necessidades das partes externas interessadas nas informações, mais complexo deverá ser o sistema a ser implantado.

Os entrevistados A e B compactuam da opinião de que há um grande interesse da administração da Universidade em implantar um sistema de informações de custos, principalmente pela redução do financiamento do governo destinado à educação superior (ENTREVISTADO A) e para melhorar a utilização dos escassos recursos disponíveis atualmente

(ENTREVISTADO B). Estas respostas foram semelhantes às obtidas com os servidores públicos do IFPB, em que Costa Junior (2016) concluiu que as informações advindas do SIC são importantes na mensuração do que é despendido para as ações do governo e os seus consequentes proventos. Por outro lado, o Entrevistado C analisa que apesar do interesse na implantação, os esforços não foram incisivos por parte da administração da UFRGS, tendo em vista que apenas este ano um centro de custos, para viabilizar a inserção do SIC, foi criado no DCF. Esta necessidade é reforçada ao ponto que o SIAFI, sistema mais utilizado no departamento, não foi projetado para apurar os custos dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

4.4 Análise da viabilidade para a implantação de um sistema de informação de custo no DCF

Oliver (2003) ressalta que a implantação de um sistema que tenha como função a gestão contábil, requer como passo prévio o estabelecimento de um método de custeio, tendo em vista que o núcleo deste tipo de gestão é a contabilidade de custos. Para o Entrevistado C, a aplicação de um método de custeio, na UFRGS, só é possível apurando-se os custos por atividade, condição já mencionada por Alonso (1999) ao afirmar que os custos no setor público devem ser apurados pela metodologia de custeio ABC (*Activity Based Costing*), também conhecida como Custeio Baseado em Atividades, pois os chamados métodos tradicionais não comportam a magnitude de seus custos fixos e dos custos indiretos. Na mesma linha de pensamento, o Entrevistado A também concorda ser viável o custeio ABC, pois as unidades da UFRGS exercem atividades semelhantes, sendo possível a utilização de um conjunto de variáveis comparáveis para esta finalidade. No entanto, o Entrevistado B acredita que, inicialmente, seja aplicável um método de custeio específico, porém, com o passar do tempo este deverá ser adaptado às características e individualidades dos custos da Universidade.

O Entrevistado C considera viável a implantação de um sistema de informação de custos na Universidade se houver o preparo do pessoal que irá implantar e principalmente dos gestores que irão utilizar o sistema. No mesmo sentido, Lorenzato, Behr e Goulart (2016) constataram esta condição na SEFAZ RS, em que um dos desafios encontrados, no processo de implantação foi o desconhecimento dos custos dos serviços públicos por parte dos gestores, incitando a ampliação dos estudos na área. Para Santos (2011), os gestores da administração

pública encontram dificuldades na mensuração de gastos e execuções de programas, o que os remete a uma abordagem de ações genéricas que elevam o nível dos custos indiretos, conseqüentemente. O Entrevistado A concorda que a implantação do SIC é factível, pois entende que os sistemas utilizados, tanto internos quanto externos, oferecem integração em nível razoável para que se possam mapear os custos pelo menos em unidades gestoras de recursos (UGR).

A dificuldade para a implantação do SIC, em uma universidade especificamente, advém muito pela complexidade que essas organizações possuem e a pouca disponibilidade de referência bibliográfica sobre o assunto (PETER; PESSOA; PINHO; PETER, 2003). O Entrevistado B acredita ser este um processo possível, porém, trabalhoso, devido a problemas como:

Encontrar uma maneira de fazer o rateio dos custos de um professor que dê aula para vários cursos, uma forma para identificar quantas horas cada professor trabalha em uma determinada sala de aula e fazer a separação de medidores de água e energia, indicadores que hoje não existem dentro da UFRGS.

De acordo com Santos (2011) a implantação de um sistema de custos para a administração pública enfrentará desafios relacionados ao formato atual do sistema orçamentário público, do regime contábil adotado e da alocação de custos. Pelo fato de a Resolução CFC nº 1.366/11 determinar a obrigatoriedade da adoção do princípio contábil da competência na geração das informações de custos, o DCF enfrentará um problema para adaptar o SIC à Universidade, conforme a seguinte afirmação:

Atualmente na universidade, há muitos restos a pagar devido aos atrasos no envio de recursos pelo MEC. Muitos processos são empenhados e liquidados, porém, não são pagos na data do vencimento, ficando pendentes no sistema. Além disto, a depreciação, amortização e exaustão não são contabilizadas nas despesas, impedindo que se cumpra integralmente o princípio da competência (ENTREVISTADO C).

O processo de implantação do SICSP deverá ser gradual e sistemático, de acordo com os objetivos da organização, seus processos decisórios, transparência e controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011). Sob este enfoque, o Entrevistado A concorda com a afirmação de que a implantação deve ser gradual em termos de granularidade, iniciando-se em um nível mais alto de informação e aprimorando-se para identificar os custos mais específicos. Além deste, passa pela definição de objetos e centros de custos e pelo

estabelecimento de uma cultura de apuração de custos como ferramenta de aprimoramento da gestão. Para o Entrevistado B, a primeira coisa a fazer é organizar o departamento de contabilidade, de patrimônio e de pessoal da UFRGS. No mesmo sentido, Costa Junior (2016) acrescenta que na implantação do SIC é necessário corrigir diversos problemas na instituição e, posteriormente, criar de uma equipe especializada, bem como estabelecer uma unidade modelo para o seu aperfeiçoamento. Essa visão vai ao encontro do que entende o Entrevistado C, de que as pessoas que vão utilizar o sistema devem realizar capacitações, e devam interagir com outros órgãos que já utilizem o sistema de informação custos.

Lorenzato, Behr e Goulart (2016) apuraram que os investimentos iniciais para a implantação do SIC da SEFAZ RS, englobaram o desenvolvimento de *softwares*, projetos e consultorias para a elaboração do sistema, além do treinamento dado aos servidores para que utilizassem as informações geradas de forma proficiente às decisões. O Entrevistado B analisa a disponibilidade orçamentária para implantação do SIC no DCF da seguinte forma:

Hoje temos um quadro muito complicado de orçamento, porém, a implantação do sistema é imprescindível para que no futuro próximo se possam diminuir as despesas. Terá que ser priorizada uma parte dos recursos para a implantação do sistema de informação de custos, representando um passo para trás para depois avançarmos.

O Entrevistado A manifesta que há recursos disponíveis, no entanto, é necessário avaliar o rol de prioridades, haja vista as restrições orçamentárias impostas pelo Governo Federal. Da mesma forma, o estudo de Costa Junior (2016) aponta que os servidores do IFPB acreditam que há disponibilidade orçamentária para a implantação do SIC no Instituto, concluindo-se que a resolução do tema consiste em elevar a sua prioridade no planejamento das ações. O Entrevistado C conclui dizendo que caso não haja disponibilidade suficiente, cabe aos reitores da Universidade à solicitação de dotações extras ao governo para este fim específico, na observância de que o custo de fornecer informações não deve exceder os benefícios obtidos pelos usuários (SHUHIDAN; MASTUKI; NORI, 2015).

4.5 Benefício que um sistema de informação de custo deve proporcionar percepção dos servidores públicos do DFC

Cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas é um dever dos gestores do setor público, que impõe a necessidade de uma diversidade de informações

gerenciais (MACHADO; HOLANDA, 2010). O Entrevistado A entende que as informações geradas pelo SIC devem apresentar o mapeamento preciso de custos por objeto e centro de custos. No entanto, Peter, Pessoa, Pinho e Peter (2003) alertam que quando se trabalha com centros de custos podem ocorrer distorções de alocação. Na UFRGS este problema é identificado pelo Entrevistado B conforme a seguinte afirmação:

Na universidade não há uma definição exata de quais informações o sistema deverá fornecer. Primeiramente, os gestores precisam decidir se desejam saber o custo por aluno ou por servidor. Há também uma dificuldade em fazer o rateio dos custos, pois ocasionalmente funcionários que pertencem a uma determinada unidade, são alocados em outras.

Neste sentido, o SIC poderá solucionar estas adversidades ao identificar o consumo individual por servidor (LORENZATO; BEHR; GOULART, 2016). Já para o Entrevistado C as informações que um sistema de informações de custos deve fornecer estão relacionadas à determinação do gasto efetivo de cada atividade desenvolvida na UFRGS, auxiliando na escolha de ações e planos como terceirizar ou privatizar, além de avaliar o desempenho das atividades públicas (JATOBÁ, 2012).

O Entrevistado C relata que os sistemas de informação de custos devem ser padronizados apenas para órgãos públicos de mesmas funções, pois os custos ocorridos nas universidades são diferentes dos ocorridos em entidades de outros fins. Lorenzato, Behr e Goulart (2016) justificam esta afirmação ao salientarem que há uma elevada quantidade de órgãos, autarquias e fundações no Estado do Rio Grande do Sul, sendo que cada uma possui suas peculiaridades e nível de informatização, o que inviabiliza tratar-se da implantação do SICSP de maneira que una todas as entidades. Para o Entrevistado A deve-se buscar um meio termo, em que o sistema poderá ser padronizado até certo nível de informações, a fim de proporcionar a comparabilidade entre os órgãos públicos, porém, cada entidade deve tratar os custos de acordo com as suas particularidades. Já o Entrevistado B entende que o SIC deve ser padronizado para todos os órgãos do governo, pois sistemas distintos poderiam propiciar a manipulação para que os resultados fossem mais interessantes à entidade.

Lorenzato, Behr e Goulart (2016) analisam que, na visão dos profissionais do SEFAZ RS, o SIC deve funcionar por integração aos sistemas específicos de cada departamento do órgão público, de forma que ao captar os dados, o sistema irá transformá-los em informações

capazes de auxiliarem o poder público, servindo como uma ferramenta de gerenciamento e planejamento (LOVATO, 2015). O Entrevistado A concorda com esta perspectiva, ao afirmar que todos os sistemas da DCF que registram diretamente ou referenciam de alguma forma a execução orçamentária e financeira, devem estar interligados. Os entrevistados B e C especificam esta opinião, dizendo que SIC deverá interagir com o SIAFI, SIASG e SIAPE (ENTREVISTADO B), Sistema de Gestão de Acesso (SIGAC), sistema de matrícula de alunos, sistema de usuários do restaurante universitário e o sistema das bibliotecas (ENTREVISTADO C). No mesmo sentido, Machado e Holanda (2010) observam que o sistema orçamentário e o sistema contábil alimentam os dados do SIC, evidenciando a necessidade desta interação dentro dos órgãos governamentais.

A NBCT 16.11, dispõe que a análise e verificação da consistência das informações de custos, abrangem todas as instâncias e níveis de responsabilidade da entidade do setor público. Observa-se que o Entrevistado B tem opinião convergente à normativa citada, evidenciando que a responsabilidade pela eficácia das informações de custos, cabe a toda a UFRGS, através de um trabalho conjunto. Para o Entrevistado A, a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração, por meio do DCF, teria essa função. Em linha semelhante, o Entrevistado C afirma que essa responsabilidade será dos profissionais contábeis que atuam na PROPLAN. Tais opiniões levam à conclusão de que o sistema de informação de custos aplicado ao setor público deve permitir a comparabilidade e o detalhamento das informações em detrimento das necessidades de cada unidade e dos seus usuários (MACHADO; HOLANDA, 2010), para que independentemente do cargo ou setor em que o sistema será implantado, os profissionais estejam suficientemente embasados para desempenharem a gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou contribuir para o desenvolvimento da área de custos aplicado ao setor público, a partir da realização de entrevistas que procuraram entender as perspectivas dos servidores que trabalham no Departamento de Contabilidade e Finanças da UFRGS quanto à implantação do sistema de informação de custos no DCF. Os resultados obtidos evidenciaram a necessidade de adequação dos sistemas utilizados atualmente pela

Universidade às exigências legais, assim como, de informações fidedignas para viabilizar-se a implantação de um SIC na universidade.

Foi averiguado que a Universidade não dispõe de um sistema específico para a apuração das informações de custos, acarretando com que os gestores obtenham estas informações a partir de sistemas projetados para outras finalidades. Conforme os servidores relatam, a forma como se trata os custos da UFRGS demanda de complexa reformulação dos sistemas, pois no cenário atual a mensuração, registro e evidenciação são processos bastante superficiais. Ainda percebe-se que os sistemas disponíveis promovem lacunas no processo integrado entre o planejamento, orçamento e a execução, tendo sua contribuição diminuída na elaboração das demonstrações de contábeis.

Os servidores do DFC demonstram ter conhecimento quanto às Leis ou Normativas que indiquem para a apuração das informações de custos, bem como da necessidade de implantação de um sistema neste sentido. No entanto, são unânimes em dizer que não há uma previsão para que essa adequação seja concluída na universidade. Até então, o que foi feito para este propósito fora a criação do núcleo de custos dentro do departamento, com a finalidade de organizar os custos, preparando a UFRGS para o processo de implantação de um sistema específico para informações de custos.

Constataram-se, pelos achados da pesquisa, aliados à teoria, que o SIC é necessário para subsidiar decisões e aprimorar a gestão da universidade, em um contexto de escassez de recursos providos pelo MEC para o ensino público superior. O sistema viria a mapear os principais gastos da UFRGS, promovendo uma alocação financeira mais eficaz, além de promover maior transparência à prestação de contas para a sociedade em geral. Os servidores ainda avaliam que os sistemas utilizados atualmente atendem pouco ou intermediariamente aos objetivos descritos pela Resolução CFC nº 1.366/11, para um SICSP.

Nota-se que o processo de implantação de um sistema de informações de custos será trabalhoso e deverá ocorrer de forma gradual a partir de uma mudança cultural e do treinamento dos servidores, bem como intercâmbio de informações com outros órgãos públicos que já implantaram o sistema, como base de comparação. A pouca disponibilidade de recursos mostra-se como uma barreira para se concretizar este objetivo, porém, este é um tema que deve receber prioridade na realização do plano de ações da UFRGS.

Na visão dos servidores entrevistados, as informações fornecidas por um sistema de informações de custos devem ajudar a definir os centros de custos, custos por produtos e serviços e os custos das atividades desenvolvidas. O sistema deve ser padronizado para que proporcione razoável nível de comparabilidade. Entretanto, suas informações terão que se moldar às particularidades dos custos da universidade e deverão ser integrados a outros sistemas que processem dados da execução orçamentária e financeira. Observa-se que a responsabilidade pelo tratamento das informações de custos cabe, se não a todos os níveis estruturais, pelo menos aos departamentos relacionados à contabilidade da UFRGS e seus respectivos contadores.

É possível observar que na realização desta pesquisa algumas limitações foram encontradas, tais como a carência de profissionais especializados no tema nas universidades, de modo que a seleção da população analisada demandou atenção para que fossem escolhidos os mais aptos a responderem as entrevistas.

Para os estudos futuros sugere-se o aprofundamento no viés tecnológico da implantação do sistema na UFRGS, e caso venha a se efetivar o sistema na universidade, utilizar os resultados desta pesquisa para averiguar se os benefícios apontados realmente foram propiciados a partir da implantação. Ainda espera-se que este estudo subsidie investigações nos demais campos da contabilidade e corrobore para a melhoria da gestão pública no âmbito das instituições de ensino.

REFERÊNCIAS

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

BIONDO, V. **Implantação de sistema de informação de custos na administração pública municipal: Estudo de caso da prefeitura de Horizontina. Trabalho de conclusão (Especialização em Gestão Pública Municipal)**– Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3.º do art. 37 e no § 2.º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF, 2011.

_____. **Lei nº 13.408 de 26 de dezembro de 2016.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Brasília, DF, 2016.

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

_____. **Lei Ordinária nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2001.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF 1988. Disponível em:

_____. **Instrução Normativa n. 2 de 6 de dezembro de 2016.** Dispõe sobre a observância da ordem cronológica de pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, no âmbito do Sistema de Serviços Gerais –Sisg. Diário Oficial da União, 08 dez. 2016.

_____. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011.** Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília, DF, 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em:

_____. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.** Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF, 2013. Secretaria do Tesouro Nacional.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Município.** Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a partir do exercício de 2015, 6ª ed., Brasília: 2014.

BRIERLEY, J. A. Toward an understanding of the sophistication of product costing systems. **Management Accounting Research**, London, v. 20, n. 1, p. 61-78, dec. 2008.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n.5, p.1565-586, set./out. 2011.

CHAGAS, A. O questionário na pesquisa científica. **Revista administração OnLine**, São Paulo, v.1, n.1, jan./fev./mar.2000. Disponível em: < http://www.fecap.br/adm_online/art11/animal.htm >. Acesso em: 12 jul.2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.328/11, 18 de março de 2011**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília, DF, 2011.

_____. **Resolução n.º 1.366/11, 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.

_____. **Resolução n.º 1.437/13, 22 de março de 2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF, 2013.

_____. **NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 2016.

CONTE, N. C.; MIRANDA, W. T. Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio – com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2012, Gramado. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

COSTA JUNIOR, F. **Gestão de custos no setor público**: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do governo federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB). Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública)– Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOSELIN, M.; HENRI, J. F.; LAURIN, C. Costing governmental services in a reformed environment: unreachable goal or unfinished business? **Canadian Public Administration**, Toronto, v. 58, n. 3, p. 384-405, Sept. 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS CONTROL – IFAC. **Perspective on cost accounting for government**: international public sector study. New York, 2000. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/ifac_perspectives.pdf>. Acesso em: 26 out. 2017.

JATOBÁ, Maurício Caldas. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**: avaliação do relatório gerencial de custos do ministério da defesa do exército de 2011. 2012. 65 fl. Monografia

(Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research, London**, v. 15, n. 3, p. 355-374, sept. 2004.

LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016.

LOVATO, E. **Sistema de informações de custos no setor público**: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública)– Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná), Curitiba, 2015.

MACHADO, M.; HOLANDA, V. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n.4, p. 791-820, 2010.

OLIVER, C. M. La universidad pública Española:diseño de un sistema de costes. Técnica Contable. **Revista Técnica Contable**, v. 55, n. 657, p. 4-14, 2003.

PETER, M. G. A; PESSOA, M. N. M; PINHO, R. C.S; PETER, F. A. **Sistema de apuração de custos das universidades federais brasileiras**: uma análise crítica. In: VIII CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8, 2003, Punta del Este. **Anais...**, Puntadel Este, Uruguay, 2003.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 789-790, jul/ago. 2010.

SANTOS, W. Sistema de informação de custos do governo federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 9, 2011, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2011.

SCHOUTE, M.; BUDDING, T. Stakeholders' Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government. **Financial Accountability & Management**, Oxford, v.33, n. 1, p. 77-101, May 2017.

SHUHIDAN, S. M.; MASTUKI, N.; NORI, W. M. N. W. M. Accounting Information System and Decision Useful Information Fit Towards Cost Conscious Strategy in Malaysian Higher Education Institutions. **Procedia Economics and Finance**, v. 31, p. 885-895, 2015.

TAVARES, S.M.N. (2005). Gestão financeira em instituições universitárias confessionais. In: V Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria em América del Sur, 2005, Mar del Plata. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: INPEAU, 2005.

Data recebimento do artigo: 06/07/2018

Data do aceite de publicação: 25/08/2018