

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA NO
TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO DISTRITO FEDERAL: UM ESTUDO DE
CASO**

JOSÉ AILTON FONSECA

**BRASÍLIA/DF
DEZEMBRO/2024**

JOSÉ AILTON FONSECA

**A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA NO
TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO DISTRITO FEDERAL: UM ESTUDO DE
CASO**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Orientador: Prof. Dr. Victor Aguiar Jardim de Amorim

**BRASÍLIA/DF
DEZEMBRO/2024**

JOSÉ AILTON FONSECA

A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA NO TRIBUNAL
REGIONAL ELEITORAL DO DISTRITO FEDERAL: UM ESTUDO DE CASO

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Victor Aguiar Jardim de Amorim

Orientador

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)

Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

Examinador Interno

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)

Prof. Dr. Felipe Cesar Lapa Boselli

Examinador Externo

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

A minha mãe, pelo suporte necessário que me deu, e à memória de meu pai, cujo exemplo de integridade e trabalho árduo serviu de modelo para mim.

AGRADECIMENTOS

Minha gratidão ao meu professor orientador, Dr. Victor Aguiar Jardim de Amorim, por compartilhar seu conhecimento e por me guiar para a conclusão deste trabalho. Aos meus colegas de curso, pelo apoio mútuo, discussões enriquecedoras e momentos de celebração. Ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, pelo compromisso com a excelência e pelo suporte institucional fornecido.

RESUMO

Esta dissertação de mestrado utiliza um estudo de caso para analisar a relevância da contabilidade na gestão pública, focando nas contratações governamentais do Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal (TRE-DF). O objetivo principal consistiu em investigar a eficácia da contabilidade como ferramenta de gestão para auxiliar os gestores do TRE-DF nas decisões envolvendo as contratações promovidas pela instituição, considerando os custos dos processos de contratação. Este objetivo principal foi desdobrado em cinco objetivos específicos que abordaram diferentes aspectos da questão central. A metodologia envolveu revisão de literatura, coleta e análise detalhada de documentos internos e relatórios de auditoria, bem como aplicação de testes em uma amostra de 17 processos de licitação realizados pelo TRE-DF entre o período de 2022 a 2023. Resultados significativos permitiram a formulação de recomendações para otimizar a utilização da contabilidade pelos gestores do TRE-DF, enfatizando a padronização de procedimentos, atualização de manuais, adoção de técnicas de contabilidade de custos, a promoção da transparência, a integração de tecnologias de informação e a melhoria da comunicação interna. A conclusão do estudo reforça a importância da contabilidade de custos como ferramenta gerencial eficaz para decisões relacionadas à contratação de bens e serviços, contribuindo para a melhoria da gestão pública.

Palavras-chave: contabilidade de custos; gestão pública; processos de contratação; TRE-DF.

ABSTRACT

This master's thesis uses a case study to analyze the relevance of accounting in public management, focusing on government contracting at the Regional Electoral Court of the Federal District (TRE-DF). The main objective was to investigate the effectiveness of accounting as a management tool to help the TRE-DF's managers in decisions involving the contracts promoted by the institution, considering the costs of the contracting processes. This main objective was broken down into five specific objectives that addressed different aspects of the central question. The methodology involved a literature review, the collection and detailed analysis of internal documents and audit reports, as well as the application of tests on a sample of 17 bidding processes carried out by the TRE-DF between 2022 and 2023. Significant results allowed the formulation of recommendations to optimize the use of accounting by TRE-DF managers, emphasizing the standardization of procedures, updating manuals, adopting cost accounting techniques, promoting transparency, integrating information technologies and improving internal communication. The conclusion of the study reinforces the importance of cost accounting as an effective management tool for decisions related to the procurement of goods and services, contributing to the improvement of public management.

Keywords: cost accounting; public management; procurement processes; TRE-DF.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Documentos Pesquisados	38
Tabela 2 – Unidades Responsáveis e Ações Realizadas	40
Tabela 3 – Amostra (Pregões Eletrônicos – Processos Administrativos)	44
Tabela 4 – Modelo Apuração de Tempo(h) e Custo(R\$)	50
Tabela 5 – Modelo Categorização dos Tipos de Aquisição	51
Tabela 6 – Modelo Comparação Tempo(h) Gasto x Custo(R\$) Incorrido.....	51
Tabela 7 – Análise Custo por Ação	55
Tabela 8 – Resumo Custos(R\$)	59
Tabela 9 – Resumo Tempo(h)	60
Tabela 10 – Categorização da Amostra de Estudo	64
Tabela 11 – Valores Totais e Médias	66
Tabela 12 – Análise Estatística para Custos e Tempos	66
Tabela 13 – Custo por Hora	68
Tabela 14 – Cálculos Estatísticos para o Custo	70
Tabela 15 – Cálculos Estatísticos para o Tempo	70
Tabela 16 – Tempo e Custo com Retrabalho no Preenchimento do Documento Oficial de Demanda, Elaboração dos Estudos Técnicos Preliminares e o Termo de Referência ou Projeto Básico	74
Tabela 17 – Tempo e Custo com Retrabalho no Instrumento Convocatório (Edital)	75

LISTA DE SIGLAS

AJUP Assessoria Jurídica da Presidência

ASAQ	Assessoria de Apoio a Aquisições
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DG	Diretoria-Geral
DOD	Documento Oficial de Demanda
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
EP	Estudo Preliminar
FTE	Força de Trabalho Equivalente
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MIC	Manual de Informações de Custos do Governo Federal
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade – Setor Público
PA	Processo Administrativo
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PE	Pregão Eletrônico
PNCP	Portal Nacional de Contratações Públicas
PB	Projeto Básico
PT	Plano de Trabalho
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RH	Recursos Humanos
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SEI	Sistema Eletrônico de Informação
SEPEO	Seção de Programação e Execução Orçamentária
SELIP	Seção de Licitação e Pesquisa de Preços
SEDCO	Seção de Contratos
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SRP	Sistema de Registro de Preços
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicações
TR	Termo de Referência
TRE-DF	Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Gestão Pública, as Ferramentas de Gestão Pública e o Processo de Compras Públicas	15
2.2. As Principais Normas que Regulamentam a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as Compras Públicas	18
2.3. As Principais Técnicas e Sistemas de Informação Contábil Utilizados no Setor Público.....	22
2.4. A Contabilidade de Custos	25
2.5. Desafios, Oportunidades e Perspectivas Futuras na Aplicação da Contabilidade na Gestão Pública	29
2.6. Resumo do Capítulo	30
3. METODOLOGIA	33
3.1. Da Natureza e Abordagem da Pesquisa	33
3.2. Da Fundamentação Empírica: Dados e Instrumentos de Coleta.....	34
3.3. Da Análise dos Dados e Verificação da Hipótese	37
3.4. Resumo do Capítulo	52
4. ANÁLISE DE DADOS	54
4.1. Custo e Tempo por Ação	54
4.2. Análise Estatística do Custo e Tempo por Ação	58
4.3. Análise de Custo e Tempo por Tipo de Aquisição	63
4.4. Análise Operacional por Unidade Funcional	69
4.5. Resumo do Capítulo	76
5. CONCLUSÃO	78
6. REFERÊNCIAS	84

INTRODUÇÃO

Conforme consta no site do Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal (TRE-DF)¹, o Tribunal é o órgão local da Justiça Eleitoral, originalmente criado em 07 de junho de 1945, quando a capital do Brasil ainda era o Rio de Janeiro. Com a mudança da capital para Brasília, a Corte foi reorganizada e oficialmente inaugurada em 6 de setembro de 1960.

De acordo com informações do site do TRE-DF², a missão institucional do Tribunal é garantir a legitimidade eleitoral, buscando a excelência na gestão do processo eleitoral. Para realizar tão importante missão, fortalecendo a Democracia brasileira, a Corte eleitoral lança mão de várias ferramentas de Gestão Pública. Essas ferramentas vão desde planejamento estratégico até o recrutamento e capacitação de pessoal.

Dentre essas ferramentas, necessariamente existem as dedicadas ao controle e previsão orçamentaria, financeira e patrimonial, que, apesar de não serem muito visíveis, são essenciais para a realização da missão institucional do TRE-DF. É nesse grupo de ferramentas de Gestão Pública, as não tão visíveis, que pode ser inserida a contabilidade. A contabilidade é uma ciência social com vários ramos, dentre os quais está a aplicada a área pública.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público não tem uma definição formal, desde a revogação da Norma Brasileira de Contabilidade que a definia (NBC T 16.1). No entanto, é comum afirmar na área contábil que ela utiliza os princípios e normas contábeis para gerar informações, as quais são destinadas ao controle patrimonial das entidades públicas.

Ainda sobre o conceito de contabilidade pública, é interessante citar a visão de autores que a definiram como um ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos que afetam o patrimônio das entidades públicas (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). Com base nesse entendimento, é relevante analisar a Norma Brasileira de Contabilidade – Setor Público (NBC TSP) 11, que veio substituir a anterior NBC T 16.1.

A NBC TSP 11 tem entre suas definições que a Contabilidade Pública e suas demonstrações devem fornecer informações úteis para subsidiar a tomada de decisões, a prestação de contas e a responsabilização da entidade (NBC TSP 11, parágrafo 15). Sendo assim, um dos maiores desafios dos profissionais da contabilidade pública é tornar a

¹<https://www.tre-df.jus.br/institucional/centro-de-memoria-virtual/centro-de-memoria>

²<https://www.tre-df.jus.br/institucional/planejamento-estrategico/tredf-planejamento-estrategico-institucional>

contabilidade uma ferramenta verdadeiramente útil para a gestão pública e não apenas uma obrigação legal ou o simples cumprimento de normatizações do órgão público.

Para tornar a contabilidade uma ferramenta útil, os contabilistas enfrentam desafios. Entre eles, destacam-se o grande volume de dados a serem tratados, a complexidade das novas normas e os prazos cada vez mais curtos para atender às demandas. Esses obstáculos dificultam o cumprimento das obrigações legais e podem contrariar a expectativa de fornecer auxílio efetivo na tomada de decisões pelos gestores.

No entanto, em contextos como o da gestão das entidades públicas, é fundamental considerar que a responsabilidade no emprego de recursos exige planejamento e transparência. Esse aspecto ganha ainda mais relevância em um contexto histórico marcado pela reforma do Estado brasileiro e pelo fortalecimento do sentimento democrático popular, que exige maior prestação de contas dos gestores públicos (PLATT NETO, 2009). Apesar da diversidade de áreas em que os gestores atuam, o considerável volume de recursos destinados às contratações governamentais requer maior atenção.

No caso específico do TRE-DF, os gastos com contratações nos exercícios de 2022 e 2023 somaram R\$ 65.421.457,45³. A gestão dessas compras requer um significativo empenho de recursos humanos e materiais, resultando na crescente necessidade de aprimorar a eficiência e a transparência na administração pública.

A relevância do tema motivou a investigação do potencial da contabilidade como ferramenta de gestão para aprimorar decisões sobre custos de compras públicas. A pesquisa, conduzida por meio de um estudo de caso no TRE-DF, focou em avaliar em que medida a contabilidade apoiou os gestores nas decisões relacionadas às contratações, considerando os custos envolvidos.

Este estudo promoveu a discussão sobre o papel da contabilidade na gestão pública e sua influência nas decisões administrativas. Espera-se que contribua para o diálogo sobre sua aplicação como ferramenta de gestão na esfera pública. Essa contribuição é especialmente relevante no contexto das contratações governamentais, onde a contabilidade tem papel fundamental na tomada de decisões eficazes.

Nesse contexto de valorização da gestão pública eficiente, a reforma do Estado no Brasil, ao longo das décadas, foi impulsionada por diversos fatores que refletem as demandas da sociedade e os desafios da gestão pública. A busca por maior eficiência e transparência tem

³<https://www.tre-df.jus.br/transparencia-e-prestacao-de-contas/compras-e-licitacoes/valores-pagos>

sido uma constante, influenciada tanto por pressões internas quanto por modelos internacionais de administração pública. O século XX trouxe experiências proveitosas para a reforma do Estado brasileiro.

Nas primeiras iniciativas na década de 1930, inspiradas pela burocracia weberiana, a reforma do Estado procurou centralizar a administração federal, estabelecer critérios meritocráticos para o ingresso no serviço público e profissionalizar os servidores. A criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) em 1938 representou um marco nesse processo, concentrando a gestão de pessoal e recursos da administração federal (MATIAS-PEREIRA, 2003).

No entanto, as críticas à centralização excessiva de poder no DASP e à falta de participação dos servidores no processo decisório evidenciaram a complexidade das reformas. Além disso, essas críticas ressaltaram a necessidade de considerar múltiplos aspectos da gestão pública. A década de 1960 trouxe uma nova oportunidade de reforma administrativa, mas também trouxe novos desafios, refletindo o contexto de modernização do país na época.

O Decreto nº 200/1967, foi um marco da década de 1960, ao estabelecer princípios como a descentralização administrativa e a profissionalização dos servidores (ABRUCIO, 2007). Já a Lei nº 4.320/1964, promulgada na mesma década, estabeleceu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados, promovendo ainda a transparência das contas públicas (SILVA, 2006).

Na década de 1990, ocorreu uma nova fase de mudanças sociais e institucionais, que culminaram em uma reforma administrativa. Esse movimento, aliado à busca por maior eficiência administrativa e governança no setor público, levou o Estado brasileiro a adotar novas estratégias. A principal delas foi o desenvolvimento de um arcabouço normativo e burocrático alinhado aos princípios do Estado Gerencial.

Ainda nesse sentido, autores como Bresser-Pereira (1998) afirmam que o Estado Gerencial deve ser entendido como um aparato governamental voltado para a prestação de serviços e regulação. Seu objetivo é aumentar a eficiência e a efetividade da ação pública. A adoção dessas ideias impulsionou a criação de leis e regulamentações destinadas a garantir a qualidade dos serviços, promover a eficiência, a meritocracia e assegurar a prestação de contas pelos gestores públicos. Exemplos dessas legislações e planos, originados na reforma administrativa do Estado brasileiro nos anos 1990, incluem:

- O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – PDRAE, que estabeleceu as diretrizes e objetivos da reforma gerencial, incluindo a descentralização da gestão, a profissionalização dos servidores públicos e a modernização da administração pública;
- A Lei nº 8.666/1993, que estabeleceu normas para licitações e contratos da Administração Pública; e
- A Lei Complementar nº 101/2000, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

As contratações desempenham um papel fundamental na capacidade da administração pública de prestar serviços e alcançar seus objetivos de forma eficiente. Nesse sentido, autores relevantes destacam que as contratações de bens e serviços pelo setor público são essenciais para suprir necessidades que não podem ser atendidas diretamente pelo Estado, garantindo a continuidade e qualidade dos serviços públicos (SILVA, 2019).

Dessa forma, é possível compreender que os processos de contratação são meios pelos quais a Administração Pública pode adquirir os recursos necessários para desempenhar suas funções, promovendo o bem-estar social e o desenvolvimento econômico. Diante disso, é necessário ressaltar estudos recentes que indicam a importância da gestão eficiente dos custos nas contratações públicas. Essa gestão é fundamental para garantir o uso responsável dos recursos, evitando desperdícios e promovendo a transparência (ARAÚJO; ARRUDA, 2020).

Assim, é possível deduzir que o controle de custos nos processos de contratação na gestão pública desempenha um papel essencial na eficiência e transparência dos gastos governamentais. Autores como Bresser-Pereira (1998) ressaltam que a gestão eficaz dos recursos públicos requer uma análise rigorosa dos custos envolvidos em cada etapa do processo de contratação.

Nesse sentido, a Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, representa um avanço significativo para as contratações públicas no Brasil. Com foco na promoção da eficiência, economia e eficácia dos processos licitatórios, ela estabelece diretrizes importantes. O artigo 5º valoriza a transparência e a competitividade, elementos essenciais para garantir a seleção da proposta mais vantajosa. O artigo 11º reforça a importância de critérios como eficiência, lisura e inovação, orientando os gestores públicos a priorizar soluções que maximizem o uso dos recursos disponíveis.

Autores como Silva (2021) e Almeida (2022) apontam que a nova legislação não apenas moderniza os procedimentos licitatórios, mas também introduz mecanismos que favorecem a inovação e a responsabilidade fiscal nas contratações. Com essas diretrizes, a Lei nº 14.133/2021 busca não apenas assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, mas também estimular uma cultura de melhoria contínua na gestão pública, fundamental para atender às demandas sociais de forma eficaz.

Nesse contexto, a contabilidade surge como uma ferramenta para auxiliar os gestores públicos na tomada de decisão, fornecendo dados precisos e confiáveis sobre os custos envolvidos em cada contratação. A contabilidade, ao oferecer informações detalhadas sobre os aspectos financeiros e orçamentários, permite uma análise criteriosa dos custos e benefícios de cada contrato, contribuindo para uma gestão mais eficiente e responsável dos recursos públicos (KOHAMA, 2016).

A gestão pública eficiente e transparente é fundamental para o desenvolvimento de qualquer país. Dessa forma, a contabilidade desempenha um papel fundamental ao fornecer dados financeiros e orçamentários precisos e confiáveis, essenciais para a tomada de decisões pelos gestores públicos. A interação entre contabilidade e gestão pública pode ser entendida ao se considerar a contabilidade como uma ferramenta técnica, que fornece informações sobre a situação patrimonial, orçamentária e financeira do ente público. Esses dados são essenciais para o planejamento, controle e avaliação das atividades da administração pública (KOHAMA, 2016).

Outros autores relevantes também defendem o papel da contabilidade na gestão pública, enfatizando que as informações fornecidas contribuem para a criação de indicadores de desempenho. Esses indicadores auxiliam os gestores na avaliação da eficiência e eficácia das políticas públicas (ARAÚJO; ARRUDA, 2020). Além disso, a contabilidade desempenha um papel importante na promoção da transparência, da *accountability* e da responsabilidade fiscal na gestão pública (KOHAMA, 2016).

No contexto do TRE-DF, transparência, eficiência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos são elementos de grande importância para a tomada de decisões administrativas referentes às contratações públicas. Essa perspectiva é corroborada por diversos autores que discutem a relevância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Um desses estudiosos destaca que quando utilizada estrategicamente, a contabilidade pode fornecer *insights* valiosos para os gestores públicos contribuindo para decisões mais

assertivas e transparentes (SILVA, 2020). Também é relevante destacarmos que não se deve considerar apenas os aspectos quantitativos, mas também os aspectos qualitativos da contabilidade para o processo decisório (SANTOS, 2018).

Diante disso, este trabalho se justifica pela necessidade de investigar a contabilidade como ferramenta de gestão eficaz. O objetivo é analisar de que maneira ela pode apoiar os gestores do TRE-DF na tomada de decisões sobre as contratações, considerando os custos envolvidos.

Ao examinar os dados e métodos contábeis utilizados pelo Tribunal, a intenção foi identificar se eles contribuíram efetivamente para o processo decisório. Também foram propostas práticas contábeis que, no contexto do TRE-DF, podem tornar o processo de tomada de decisões administrativas mais eficiente. Essas práticas visam aprimorar a gestão dos recursos confiados aos gestores da Corte eleitoral.

Para estudar a validade da contabilidade pública como ferramenta de gestão, foi preciso compreender quais informações são realmente necessárias para que os gestores públicos possam tomar decisões. Além disso, foi importante compreender como essas informações podem ser geradas e transmitidas pela contabilidade, quais são as condições necessárias para sua produção e o estágio atual da contabilidade pública em relação à gestão.

A gestão pública envolve uma ampla gama de atividades: administração pública, políticas públicas, planejamento estratégico, orçamento público, desenvolvimento, controle, segurança, saúde, educação e muitas outras. Sua amplitude e a complexidade decorrem da responsabilidade de atender às necessidades da sociedade e alcançar os objetivos do governo.

Diante da ampla gama de atividades da gestão pública, o foco da pesquisa foi restrito à área de contratações públicas, com ênfase nos custos associados a esses processos. A investigação concentrou-se no papel da contabilidade em fornecer informações úteis para os gestores públicos, principalmente aquelas que apoiam a tomada de decisões sobre os custos das contratações no TRE-DF.

Apesar de sua relevância, a interação entre contabilidade e gestão pública é um campo com um número relativamente limitado de pesquisas. A escolha de um estudo de caso se justificou pela oportunidade de testar teorias em um contexto real, proporcionando uma compreensão mais aprofundada sobre a aplicabilidade e as limitações dessas teorias na prática. Essa abordagem permitiu uma análise detalhada e aprofundada de um cenário específico, contribuindo para o enriquecimento do conhecimento acadêmico sobre o tema.

Com o escopo de pesquisa delimitado e a estratégia metodológica definida, cumpre anunciar a pergunta problema que orientou o estudo: em que medida a contabilidade, baseada nos custos dos processos administrativos, poderia auxiliar os gestores do TRE-DF na tomada de decisões envolvendo as contratações promovidas pela instituição? Essa questão norteadora buscou investigar a extensão e eficácia da contabilidade como uma ferramenta de gestão capaz de oferecer suporte decisório aos gestores públicos, considerando os custos inerentes aos procedimentos de contratação.

Nesse sentido, a pesquisa teve como objetivo analisar dados e métodos que permitam à contabilidade ser utilizada como ferramenta de gestão no TRE-DF. A intenção é apoiar a tomada de decisões nas contratações realizadas pela instituição, considerando os custos dos processos e contribuindo para o aprimoramento da gestão dos recursos públicos.

Como objetivos específicos, buscou-se:

- Identificar e analisar os principais custos envolvidos nos processos de contratação pública no TRE-DF;
- Investigar e avaliar os procedimentos e práticas contábeis atualmente utilizados pelo TRE-DF para registrar, monitorar e controlar os custos das contratações realizadas, identificando eventuais lacunas ou áreas de melhoria;
- Identificar técnicas e práticas contábeis que possam melhorar a tomada de decisões administrativas referentes aos custos dos processos de contratação pelos gestores do TRE-DF;
- Apurar os custos das ações realizadas nos processos de contratação do TRE-DF usando técnicas de contabilidade de custos; e
- Propor recomendações e diretrizes para aprimorar o uso da contabilidade pelos gestores do TRE-DF, na tomada de decisões administrativas relativas aos custos de processos de contratação.

A relevância e a qualidade nas informações contábeis são essenciais para fundamentar decisões eficazes e eficientes na gestão pública. A NBC TSP Estrutura Conceitual⁴ apresenta diretrizes específicas visando à elaboração e à divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Ela destaca características

⁴https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc&_ga=2.29787967.1486696338.1698776005-1115985843.1698776005

qualitativas que aumentam a utilidade da informação contábil e ajudam a alcançar os objetivos pretendidos pela gestão do órgão público.

As principais características qualitativas estabelecidas pela NBC TSP Estrutura Conceitual são: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Quando os gestores públicos têm acesso às informações contábeis com as características previstas na NBC TSP Estrutura Conceitual, as probabilidades de que realizem uma avaliação mais precisa da situação financeira e orçamentária da entidade pública são significativamente ampliadas.

Com base nessa compreensão da relação entre informações contábeis de qualidade e a gestão dos custos das contratações públicas, foram formuladas duas hipóteses centrais para este estudo:

- **Hipótese 1:** Há uma relação positiva entre a qualidade das informações contábeis fornecidas aos gestores do TRE-DF e a eficiência das decisões tomadas em relação aos custos das contratações públicas; e
- **Hipótese 2:** A análise dos custos relacionados ao custo-hora servidor e ao tempo necessário para realizar as ações de contratação no TRE-DF revelará oportunidades para otimizar a previsão e o controle de custos, contribuindo para uma gestão mais eficiente dos recursos públicos.

A primeira hipótese sugere que, quanto maior a qualidade e precisão das informações contábeis disponíveis para os gestores do TRE-DF, maior a probabilidade de decisões mais eficientes sobre os custos das contratações públicas. A qualidade das informações pode ser medida por indicadores como a precisão dos registros, a atualização dos dados e a conformidade com as normas aplicáveis. Esses indicadores são verificados por meio dos relatórios de auditoria de conformidade, realizados regularmente em órgãos públicos.

A segunda hipótese sugere que, ao analisar os dados sobre o custo-hora servidor e o tempo dedicado às atividades de contratação no Tribunal, é possível identificar oportunidades para otimizar a previsão e o controle de custos. Ela pressupõe que uma avaliação detalhada dos custos associados ao tempo gasto no processo de contratação pode revelar áreas críticas. Nessas áreas, intervenções gerenciais podem resultar em melhorias operacionais e na gestão dos recursos públicos.

A hipótese foi verificada por meio da análise dos dados de custo-hora servidor e do tempo dedicado às atividades de contratação. Técnicas estatísticas foram empregadas para identificar padrões no consumo de horas de trabalho nas diferentes etapas do processo de contratação. A análise revelou formas de aprimorar a gestão dos custos, auxiliando os gestores do TRE-DF em decisões mais informadas e eficazes.

Essas hipóteses, embasadas em preceitos teóricos e normativos da contabilidade pública e de custos, bem como na realidade operacional da Corte eleitoral, serviram como possível resposta para o problema de pesquisa formulado para este trabalho. Firme em tal propósito, passa-se a um breve resumo do conteúdo dos capítulos que compõem a presente dissertação.

O capítulo sobre o referencial teórico analisou a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, destacando a importância das normas e técnicas para a gestão pública. A estrutura normativa inclui regulamentações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e leis, como a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A padronização contábil, aliada às Normas Internacionais (IPSAS, na sigla em inglês), busca melhorar a transparência e precisão das informações financeiras, respeitando as especificidades locais.

As técnicas contábeis e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) são essenciais para uma gestão pública eficiente. A Contabilidade de Custos, especialmente nas contratações públicas, ajuda a otimizar recursos e promover transparência. No entanto, ainda existem desafios, como a falta de profissionais qualificados e a necessidade de padronização. A crescente demanda por transparência e o uso de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e análise de dados, impulsionam a modernização da área contábil, exigindo atualização constante dos profissionais.

O capítulo referente à metodologia iniciou-se com uma revisão de literatura sobre contabilidade pública, de custos, gestão pública e compras públicas. Essa revisão estabeleceu o referencial teórico para comparar as práticas mais recentes com a realidade do Tribunal. Em seguida, foi realizada uma análise de documentos internos e externos sobre os processos de contratação e normas contábeis aplicáveis, acessados nos sítios eletrônicos do Portal da Transparência do TRE-DF, do Governo Federal e do CFC.

A análise documental revelou que o TRE-DF segue as normas da STN e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TSPs) do CFC. Contudo, a aplicação das normas de custos

é limitada e precisa de adaptações, como a utilização apenas de custos diretos. Auditorias confirmaram a adequação das informações contábeis de 2022 e 2023, apesar de algumas falhas.

O capítulo final abordou os processos de contratação do TRE-DF, com foco na eficiência e na economia dos recursos públicos. A análise foi realizada em quatro etapas, comparando os custos e tempos de 17 pregões eletrônicos (PEs), além de avaliar dados estatísticos relacionados. A atividade de “Preenchimento/Elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD)” se destacou como a mais custosa e demorada. Outras ações, como a “Elaboração do Instrumento Convocatório”, apresentaram variações percentuais significativas, apontando ineficiências e a necessidade de revisão nos processos.

A análise estatística revelou grandes desvios nos custos e tempos das ações, especialmente na “Realização do Pregão Eletrônico” e na “Análise do Estudo Preliminar (EP)”. Entre as 12 categorias de contratação, os Serviços de TI foram os mais caros e demorados, enquanto RH e Benefícios apresentaram os menores custos e tempos. A análise operacional indicou alta variabilidade nos custos e tempos, com grande retrabalho em algumas unidades, que gastaram até 78% do tempo e 83% dos custos em correções. A sugestão foi otimizar recursos, padronizar procedimentos e adotar uma gestão mais estratégica.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Gestão Pública, as Ferramentas de Gestão Pública e o Processo de Compras Públicas

De acordo com a Lei nº 6.404/1976 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), a contabilidade tem como objeto o patrimônio. Seus objetivos principais são fornecer informações relevantes para a tomada de decisões. Embora a contabilidade seja aplicada tanto no setor privado quanto no público, há diferenças significativas entre ambos. No setor privado, o foco é a medição do lucro e do desempenho financeiro das entidades. Já no setor público, o objetivo é a gestão eficiente e transparente dos recursos públicos, com o propósito de atender às necessidades da sociedade.

A contabilidade desempenha um papel fundamental na administração do patrimônio público, garantindo a responsabilidade fiscal e a transparência no uso dos recursos públicos (IUDÍCIBUS, 2018). A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.1 (NBC T 16.1) definia a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil responsável pela aplicação de princípios e normas contábeis. Seu objetivo era gerar informações para o controle patrimonial das entidades públicas. Embora a NBC T 16.1 tenha sido revogada, sua definição de contabilidade pública ainda é amplamente utilizada na área contábil.

Autores importantes definem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como um ramo da ciência contábil dedicado ao registro, controle e demonstração dos fatos que impactam o patrimônio das entidades públicas (ARAÚJO; ARRUDA, 2009). Nesse sentido, a contabilidade pública vai além da verificação das alterações no patrimônio, desempenhando um papel fundamental na garantia de responsabilização e transparência na gestão dos recursos públicos.

Essa abordagem contábil, por sua vez, está ligada à gestão pública, que envolve o controle e a utilização de recursos públicos para promover benefícios à sociedade. Ao contrário da gestão privada, que busca o crescimento de uma entidade, a gestão pública tem como objetivo promover melhorias sociais. De acordo com Bresser-Pereira (2006), a gestão pública engloba um conjunto de atividades, processos e estratégias que asseguram a entrega eficaz de serviços públicos e promovem o desenvolvimento sustentável. Além disso,

caracteriza-se pela sua natureza política e pela necessidade de atender aos interesses coletivos, diferenciando-se, assim, da gestão privada (BRESSER-PEREIRA, 2004).

De grande importância para o funcionamento eficaz das instituições governamentais, a gestão pública deve se basear na eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos, priorizando o princípio do interesse público (DI PIETRO, 2006). No entanto, a complexidade do ambiente político e administrativo exige a adaptação das práticas de gestão privada ao contexto governamental (ABRUCIO, 2007). Isso ressalta que a gestão pública deve equilibrar eficiência e eficácia com a responsabilidade social e política no uso dos recursos públicos.

A gestão pública demanda o uso de diversas ferramentas para auxiliar na tomada de decisões e na busca por uma administração eficiente e transparente. Tais ferramentas são instrumentos utilizados pelos gestores para planejar, executar, controlar e avaliar as atividades governamentais, visando à melhoria da eficiência e eficácia na prestação de serviços públicos (JUNQUEIRA, 2016). Elas variam desde sistemas de informação até metodologias de gestão.

A variação das ferramentas de gestão é relevante porque as torna multifuncionais. Estudos realizados por Almeida (2018) e Souza (2020) destacam diversas funções dessas ferramentas, como o planejamento e execução financeira, o controle social, a *accountability*, a tomada de decisões estratégicas, a busca pela eficiência, a transparência e o acesso à informação.

A diversidade de ferramentas de gestão, que oferecem múltiplas funções, gera o desafio de selecionar a mais adequada, tornando necessário determinar critérios para a escolha. Acerca do estabelecimento de critérios, autores como Castro (2018) enfatizaram a importância da adequação ao contexto e às necessidades da organização, a facilidade de uso e implementação, o custo-benefício, a integração com outras ferramentas e sistemas, e a capacitação dos servidores para a utilização da ferramenta escolhida.

Essa seleção de ferramentas de gestão deve considerar, também, a interação com a contabilidade e outros instrumentos de controle. Nesse sentido, alguns estudos comparam a contabilidade com as ferramentas de gestão pública, destacando as diferenças e complementaridades entre elas. Silva (2018) e Costa (2021) concluíram que, embora a contabilidade forneça informações financeiras e patrimoniais essenciais para o planejamento e controle, as ferramentas de gestão pública abordam aspectos mais amplos, como controle social e transparência. No entanto, os estudos indicaram que ambas podem ser complementares.

A complementaridade entre a contabilidade e as ferramentas de gestão pública oferece oportunidades para sua integração. Autores como Santos (2018) e Costa (2020) defendem essa abordagem. Seus estudos apontam para a necessidade de integrar esses elementos a fim de maximizar seu potencial, com o objetivo final de alcançar uma Administração Pública mais eficiente e transparente.

No entanto, é necessário destacar que esse potencial de integração entre a contabilidade e as ferramentas de gestão pública, não está livre de desafios. Pereira (2017) e Gonçalves (2020) destacaram a importância de superar obstáculos burocráticos, investir em capacitação e tecnologia. Essas ações são uma forma de ajudar a integração contabilidade/gestão pública e promover uma gestão mais eficaz e clara.

A integração entre contabilidade e as ferramentas de gestão pública é fundamental para equilibrar, de um lado, a eficiência e eficácia, e, de outro, a responsabilização social e política. Nesse contexto, a contabilidade desempenha um papel essencial na Administração Pública. Ela contribui na elaboração e no monitoramento do orçamento público, no planejamento estratégico e na avaliação do desempenho por meio de indicadores de gestão. Além disso, a contabilidade promove a transparência e assegura o cumprimento da responsabilidade fiscal (SILVA, 2020). Assim, destaca-se como uma ferramenta fundamental para analisar a alocação e os resultados dos recursos públicos.

Por fim, será discutida a importância dos processos de contratação na gestão pública. Este tema é relevante, pois envolve a aquisição de bens, serviços e obras para atender às necessidades da sociedade e requer consideráveis recursos financeiros. Estima-se que, entre 2022 e 2023, o Poder Judiciário gastou pouco mais de R\$ 6 bilhões com contratações públicas⁵. A relação entre o processo de compras e a gestão pública tem sido amplamente explorada por diversos acadêmicos.

Autores de renome defendem a necessidade de uma gestão eficiente dos recursos públicos, com ênfase nos processos de compra, para assegurar eficácia e transparência na administração. Uma estratégia bem elaborada para o processo de aquisições pode resultar na economia de recursos e na maximização do valor para os cidadãos, o que demanda uma gestão eficiente dos custos, garantindo assim a sustentabilidade das finanças públicas e a otimização da utilização dos recursos (BRESSER – PEREIRA, 2016).

⁵<https://www.gov.br/pncp/pt-br/aceso-a-informacao/painel-pncp-em-numeros/pncp-em-numeros-contratacoes>

Nesse contexto, a contabilidade desempenha papel relevante na gestão de compras públicas, especialmente no que diz respeito à análise e controle de custos. A contabilidade fornece informações valiosas sobre os custos envolvidos nos processos de compras, possibilitando aos gestores públicos identificar áreas de ineficiência e implementar medidas corretivas (FRANCO; MARRA, 2017).

No entanto, é essencial reconhecer a complexidade do tema dos custos no processo de compras no setor público, que pode ser abordado sob diversas perspectivas. Enquanto alguns estudos se concentram na análise dos custos diretos, vinculados à aquisição de bens e serviços, outros investigam os custos indiretos, como os decorrentes da burocracia e da falta de transparência. Esse tema foi aprofundado posteriormente, ao se discutir a contabilidade de custos.

2.2 As Principais Normas que Regulamentam a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as Compras Públicas

No contexto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a padronização e transparência das informações são garantidas por um conjunto de normas e regulamentações. Essas normas devem ser seguidas integralmente por todos os órgãos e entidades do orçamento fiscal e da seguridade social, incluindo órgãos governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais, entre outros.

Além disso, as normas podem ser aplicadas de forma facultativa ou por determinação de órgãos reguladores. No Brasil, a responsabilidade pela normatização contábil no setor público é da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As leis relacionadas ao setor público, por sua vez, são emitidas pelo Congresso Nacional.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, além de atender aos padrões contábeis comuns a todos os ramos da contabilidade, também deve observar normas próprias, estabelecidas por leis emitidas pelo Congresso Nacional. As principais legislações referentes à contabilidade pública são a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 e a Lei nº 10.180/2001. A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos, determinando a obrigatoriedade de registros contábeis e a apresentação das demonstrações financeiras.

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, foi promulgada após um período de grave instabilidade econômica no Brasil, que durou de 1980 até meados da década de 1990. Nesse período, o descontrole inflacionário, as elevadas taxas de juros e os altos gastos públicos eram comuns. Esses fatores levaram o Estado a realizar despesas superiores às receitas arrecadadas, comprometendo até mesmo receitas que ainda não haviam sido arrecadadas (ALBUQUERQUE, MEDEIROS, FEIJÓ, 2008). Com o intuito de controlar esses gastos, a Lei Complementar nº 101/2000 foi promulgada. Ela introduziu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000 são essenciais para garantir a integridade das informações contábeis e o controle das finanças públicas (IUDÍCIBUS, 2004). Posteriormente, a Lei nº 10.180/2001 reorganizou os sistemas de planejamento, orçamento, administração financeira federal, contabilidade federal e controle interno, visando à padronização e à estruturação dos sistemas de informações contábeis nas finanças públicas. Como parte desse processo, o CFC passou a emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Além das NBC TSP emitidas pelo CFC, a STN publica o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua 10ª edição. Esse manual estabelece procedimentos obrigatórios que orientam os gestores na aplicação prática da legislação de contabilidade pública. A uniformização das normas é relevante e tem sido amplamente buscada. Contudo, Freire *et al.* (2012) destacam que a complexidade das operações governamentais pode demandar ajustes nas normas contábeis, de forma a refletir com maior precisão a realidade financeira e patrimonial.

Por fim, é importante destacar que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil foi impactada pelas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS, na sigla em inglês). Essas normas são fundamentais para melhorar a qualidade da informação financeira no setor público, promovendo transparência e responsabilidade. Segundo Accioly *et al.* (2019), a adoção das IPSAS facilita a compreensão das informações tanto por cidadãos quanto por investidores. No Brasil, o CFC e a STN desempenharam papel crucial na implementação dessas normas, equilibrando a conformidade com os padrões internacionais e as especificidades da realidade local.

No contexto de melhoria da transparência e responsabilidade, as licitações desempenham um papel importante na administração pública brasileira, sendo fundamentais

para aumentar a transparência e a responsabilidade. Elas asseguram a escolha da proposta mais vantajosa, além de promoverem a competitividade nas aquisições governamentais. Conforme a Lei nº 8.666/1993, o processo licitatório visa garantir a aquisição eficiente de bens, serviços e obras, prevenindo práticas corruptas e desperdício de recursos. Silva (2019) ressalta que, além de regular as contratações, as licitações estimulam a participação social no monitoramento das despesas públicas, fortalecendo a democracia e a responsabilidade do Estado.

A regulação das licitações no Brasil teve um marco histórico com a promulgação da Lei nº 8.666/1993, conhecida como Lei de Licitações e Contratos. Essa legislação instituiu normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, abrangendo todos os Poderes da União, estados, Distrito Federal e municípios. A Lei nº 8.666/1993 estabeleceu diferentes modalidades de licitação – concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão – e definiu critérios para a seleção das propostas, com o objetivo de garantir contratações vantajosas para a Administração Pública (JUSTEN FILHO, 2018).

Posteriormente, a Lei nº 10.520/2002 instituiu a modalidade de licitação denominada pregão, cuja forma eletrônica foi regulamentada, no âmbito federal, pelo Decreto nº 5.450/2005 e, posteriormente, pelo Decreto nº 10.024/2019. O pregão eletrônico desempenha papel significativo no Poder Judiciário, sendo, de acordo com dados obtidos no Portal Nacional de Contratações Públicas – PNCP⁶, a modalidade licitatória mais utilizada.

O Decreto nº 10.024/2019 regulamenta o pregão eletrônico para a aquisição de bens e serviços comuns por órgãos e entidades da Administração Pública direta, autárquica e fundacional. Ele promove o uso de tecnologias da informação, com o objetivo de aumentar a transparência e a competitividade nas contratações públicas.

O regulamento estabelece critérios para a participação dos licitantes, a apresentação de propostas e lances, a habilitação e a adjudicação do objeto licitatório. Além disso, o decreto divide as fases do pregão em internas e externas. As fases internas envolvem a preparação do termo de referência e a análise da habilitação. Já as externas se referem à sessão pública para propostas. Esse modelo assegura a integridade do processo, conforme enfatiza Almeida (2020).

⁶<https://www.gov.br/pncp/pt-br/aceso-a-informacao/painel-pncp-em-numeros/pncp-em-numeros-contratacoes/pncp-em-numeros-homologacoes>

O Decreto nº 10.024/2019 visa garantir a obtenção da proposta mais vantajosa para a Administração Pública, favorecendo a competição transparente e eficaz por meio da ampla utilização de recursos eletrônicos. Estudos indicam que o pregão eletrônico aprimorou a eficiência das compras públicas ao reduzir custos e promover celeridade processual, possibilitando economias decorrentes do aumento da competição viabilizada pela utilização de meios eletrônicos (MEIRELLES, 2020).

A Lei nº 14.133/2021, também conhecida como a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos, revogou as Leis nº 8.666/1993 e 10.520/2002. O novo marco legal representou um avanço significativo, trazendo inovações relevantes para as contratações públicas. Com a nova lei de licitações, o regime jurídico das licitações foi atualizado e consolidado, incorporando avanços como a preferência por licitações eletrônicas e o aprimoramento dos mecanismos de controle e transparência (PEREIRA JÚNIOR, 2021).

Além de introduzir inovações significativas, como a nova modalidade de licitação (diálogo competitivo), a Lei nº 14.133/2021 incorpora critérios de sustentabilidade e responsabilidade social nas contratações. Ela também estabelece um regime jurídico mais claro e detalhado para a contratação de obras e serviços de engenharia, e cria a figura do agente de contratação. A lei torna o pregão uma modalidade obrigatória para a aquisição de bens e serviços comuns, privilegiando a forma eletrônica nos procedimentos.

De acordo com Lima (2021), a licitação eletrônica aumenta a transparência e a agilidade nas contratações, permitindo sua realização de forma mais rápida e com menos burocracia. Esses aspectos são essenciais, dada a crescente demanda por serviços públicos. A nova lei também especifica as situações em que a dispensa de licitação é permitida, conforme o artigo 75.

Entre as hipóteses que possibilitam essa dispensa, destacam-se as aquisições de baixo valor, os casos de emergência ou calamidade pública e a contratação de profissionais de notória especialização. Nesse sentido, é interessante citar o § 6º do artigo 82 que permite a adoção do sistema de registro de preços a partir de procedimentos de contratação direta, contemplando, pois, a dispensa e a inexigibilidade de licitação.

Essas disposições visam agilizar o processo de contratação em situações nas quais a licitação formal poderia se tornar um entrave à eficiência administrativa. Autores como Oliveira e Costa (2021) ressaltam que a nova lei busca equilibrar a necessidade de controle

sobre os gastos públicos com a agilidade necessária para atender às demandas da sociedade, promovendo, assim, um ambiente de gestão pública mais responsivo e eficaz.

2.3 As Principais Técnicas e Sistemas de Informação Contábil Utilizados no Setor Público

Segundo a literatura especializada, a contabilidade estuda, interpreta e registra fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, utilizando diversas técnicas que variam das mais básicas as mais avançadas. Os sistemas de informação contábil (SICs), por sua vez, tem a função de coletar, processar e armazenar informações contábeis sejam elas públicas ou privadas. No setor público, apesar das óbvias particularidades, a contabilidade continua fornecendo informações patrimoniais e empregando as mesmas técnicas, embora adaptadas às especificidades do contexto.

As técnicas contábeis mais básicas (escrituração contábil, demonstrações contábeis, auditoria contábil e análises das demonstrações contábeis) e as mais avançadas (contabilidade de custos e gerencial) com a utilização de SICs bem-adaptados são empregadas no setor público e fornecem importantes recursos para a gestão pública. Embora o orçamento público não constitua uma técnica contábil, ele incorpora várias dessas práticas em sua concepção e controle. Este referencial teórico não detalhará cada técnica, mas apresentará suas principais características e sua relevância para a contabilidade pública.

No contexto do setor público, a escrituração contábil é uma técnica fundamental, que envolve o registro sistemático e organizado de todas as transações financeiras realizadas. Essa prática permite o acompanhamento das receitas, despesas e investimentos, fornecendo a base para informações detalhadas utilizadas na tomada de decisões. A escrituração é considerada essencial para produzir informações confiáveis e atualizadas (IUDÍCIBUS, 2016). Além disso, exerce papel fundamental na transparência e na prestação de contas, vitais para a legitimidade e confiança na gestão pública (RIBEIRO, 2016).

As demonstrações contábeis são indispensáveis para comunicar os resultados financeiros e patrimoniais. Silveira *et al.* (2018) ressaltam a importância desses relatórios na avaliação da situação financeira das entidades e no reporte à sociedade. Conforme o MCASP (10ª ed., 2023), as principais demonstrações contábeis a serem divulgadas pelas entidades públicas são: Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstrações

das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações do Fluxo de Caixa, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Notas Explicativas e Informação Corporativa.

A auditoria contábil no setor público é importante, pois promove a verificação independente dos registros e demonstrações emitidos pela contabilidade, conferindo credibilidade e confiança às informações contábeis. Além disso, identifica possíveis irregularidades e contribui para a melhoria dos processos de gestão pública (ARAÚJO, GUEDES, 2017). Quanto à análise das demonstrações contábeis, essa técnica permite avaliar a situação financeira, patrimonial e econômica das entidades, oferecendo *insights* cruciais para a tomada de decisões e o aprimoramento da gestão pública (SILVA, 2018).

A contabilidade de custos é outra importante técnica gerencial da contabilidade, sendo a sua principal finalidade mensurar os custos de bens e serviços oferecidos à sociedade. Ela permite identificar tanto os custos diretos quanto os indiretos dos serviços públicos e programas governamentais (MARTINS, 2010). Assim, essa técnica é muito útil para identificar desperdícios de recursos, melhorar a eficiência e a transparência do gasto público, entre outras aplicações.

Por outro lado, alguns autores ressaltam a importância de critérios justos na alocação de custos, com o objetivo de garantir as vantagens mencionadas anteriormente. Entre esses autores, Santos *et al.* (2015) ressaltam que a alocação de custos em serviços públicos deve considerar as peculiaridades desses serviços, buscando critérios equitativos e evitando distorções no processo de decisão. No Brasil, a análise de custos é uma ferramenta relativamente nova, mas vem apresentando crescente uso.

No contexto brasileiro, apesar de aplicação relativamente recente, a contabilidade de custos é utilizada para uma grande variedade de políticas e programas (saúde, educação, previdência, obras e outras). Conforme observamos, a contabilidade de custos tem um papel relevante na gestão dos recursos públicos. Quando bem empregada, otimiza o emprego desses recursos garantindo a prestação de serviços públicos de maior qualidade e mais transparentes. Assim, podemos concluir que a contabilidade de custos pode ajudar os gestores a tomar melhores decisões tornando os gastos realizados mais eficientes e eficazes.

O orçamento público tem papel relevante na gestão pública. Segundo consta em sítio oficial do governo, é definido como instrumento de planejamento utilizado para detalhar a previsão de recursos a serem arrecadados e autorizar as despesas a serem realizadas. Também é descrito como peça fundamental para o equilíbrio das contas públicas, além de indicar as

prioridades do Governo para a sociedade. Cada ente da federação elabora anualmente seu próprio orçamento.⁷ Uma característica interessante sobre o orçamento público é que na verdade ele é a união de três orçamentos: orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social, conforme consta do § 5º do art. 165 da Constituição Federal de 1988.

A interação entre contabilidade e orçamento público é essencial para a gestão eficiente dos recursos. O orçamento, como instrumento de planejamento, prevê receitas e aloca despesas. A contabilidade pública, por sua vez, registra e monitora as transações no setor, garantindo controle contínuo. Nesse contexto, Azevedo *et al.* (2017) destacam que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público funciona como um instrumento de *accountability*. Ela fornece informações precisas sobre a execução orçamentária, o que auxilia na tomada de decisões e no cumprimento das metas fiscais.

O papel da contabilidade no orçamento público vai além do aspecto técnico, contribuindo para a avaliação da eficiência e eficácia dos gastos públicos, e funcionando como um importante instrumento de controle social (FERNANDES, 2015). Assim, a contabilidade pública se configura como ferramenta de controle e prestação de contas, permitindo a participação da sociedade na fiscalização da gestão dos recursos públicos.

Por fim, os Sistemas de Informação Contábil (SICs) governamentais são fundamentais para registrar, processar e disponibilizar informações essenciais ao planejamento, controle e tomada de decisões (RIBEIRO, 2017). Silveira *et al.* (2015) destacam que, além da transparência e da *accountability*, sistemas contábeis eficientes auxiliam na gestão responsável dos recursos públicos. Contudo, a elaboração desses sistemas exige cautela, conforme apontado por outros autores, para garantir que forneçam informações relevantes e compreensíveis aos gestores, facilitando a análise e a tomada de decisões (OLIVEIRA, 2019).

De acordo com Oliveira (2019), a eficácia desses sistemas está diretamente ligada à qualidade das informações fornecidas. No Brasil, os principais SICs utilizados pelas entidades governamentais incluem o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios (SIAFEM) e o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICOFI). Esta pesquisa se concentrará no SIAFI, em função das características desses sistemas e dos limites da delimitação proposta para esta pesquisa.

⁷<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento>

Conforme consta no sítio do Tesouro Nacional⁸, o SIAFI é o principal instrumento utilizado para o registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Este sistema informatizado processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, essas informações na Administração Pública. O SIAFI tem como objetivos principais fornecer controle, segurança, agilidade e prestação de contas. Além disso, é relevante destacar que o sistema é o principal SIC adotado pelo TRE-DF.

2.4 A Contabilidade de Custos

As contratações públicas são processos complexos que envolvem diversas etapas e decisões estratégicas. Nesse contexto, a contabilidade de custos surge como uma ferramenta relevante, auxiliando os gestores públicos na análise e gerenciamento dos custos relacionados aos processos de contratação.

Segundo Souza (2018), a contabilidade de custos fornece informações precisas sobre os custos envolvidos em cada etapa do processo de contratação, possibilitando uma análise detalhada dos gastos e uma alocação eficiente dos recursos disponíveis. Embora já tenha sido mencionada na seção anterior, sua relevância para este trabalho justifica a criação de uma seção inteiramente dedicada à contabilidade de custos.

A aplicação de metodologias e técnicas contábeis específicas, permite otimizar os recursos públicos, promover a transparência e a eficiência na gestão dos contratos. Nesse sentido, estudos como o de Frezatti *et al.* (2016) destacam a importância de uma gestão eficaz dos custos de contratação pública para garantir a transparência e a eficiência na utilização dos recursos públicos.

A Contabilidade de Custos pode fornecer informações essenciais para a tomada de decisões relacionadas aos processos de contratação. Por meio da análise dos custos envolvidos em cada etapa do processo, é possível:

- Identificar e otimizar os gastos públicos, determinando os custos diretos e indiretos associados à contratação, como custos com licitações, acompanhamento de contratos, fiscalização de obras e serviços, entre outros. Isso permitiria a otimização dos

⁸<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/historia-e-estrutura>

gastos públicos, evitando desperdícios e garantindo a melhor utilização dos recursos disponíveis;

- Avaliar a eficiência dos contratos, comparando os custos reais com os custos orçados. Seria possível identificar oportunidades de melhorias nos processos de contratação e gestão de contratos, contribuindo para a redução de custos e o aumento da eficiência; e
- Subsidiar decisões estratégicas, as informações geradas podem servir como base para a tomada de decisões estratégicas relacionadas à contratação. Um exemplo disso, seria auxiliar na escolha do tipo de licitação mais adequado, na seleção do processo interno mais econômico, na definição do preço para os contratos e na avaliação da viabilidade de projetos públicos.

Apesar de todas essas vantagens, é necessário destacar a opinião de autores que ressaltam a necessidade de considerar as especificidades do setor público brasileiro ao aplicar técnicas de contabilidade de custos. A complexidade dos processos de contratação pública e a presença de restrições orçamentárias exigem uma abordagem adaptada, que leve em conta as particularidades da gestão pública (COSTA *et al.* 2017).

A integração entre a contabilidade de custos e outros sistemas de informação gerencial é importante nas contratações da Administração Pública brasileira. A combinação de dados contábeis, operacionais e estratégicos permite uma análise mais abrangente dos custos de contratação. Isso facilita a identificação de oportunidades de melhoria e a tomada de decisões mais embasadas (OLIVEIRA *et al.*, 2020).

No contexto da Administração Pública brasileira, a contabilidade de custos é abordada no Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC) e na NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. O MIC é um guia para a implementação de sistemas de contabilidade de custos na administração pública federal. Conforme o manual, seus objetivos são: apresentar os conceitos básicos de custos no setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC); detalhar os aspectos operacionais sobre o acesso e uso do SIC; e descrever as etapas recomendadas para a implantação da mensuração e avaliação de custos em cada órgão ⁹.

A NBC TSP 34 é uma norma contábil brasileira que estabelece os princípios e procedimentos para a contabilização de custos no setor público. O principal objetivo é garantir a uniformidade e a qualidade das informações contábeis sobre custos, promovendo

⁹<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>

uma gestão mais eficiente e transparente dos recursos públicos. O escopo da norma abrange todas as entidades do setor público, tanto da administração direta quanto da indireta. A NBC TSP 34 aborda diversos aspectos da contabilidade de custos, como: conceitos, sistemas de informação, métodos de custeio, análise de custos e divulgação.

A NBC TSP 34 e o MIC são complementares. Enquanto a norma estabelece os princípios contábeis, o manual oferece orientações práticas para a implementação dos sistemas de custos. Ambos visam garantir a padronização e a qualidade das informações de custos no setor público. Um aspecto fundamental para qualquer análise de custos é a associação do processo de identificação dos custos ao objeto que está sendo custeado. A NBC TSP 34 destaca os principais métodos de custeio aplicados na Administração Pública:

- **Direto:** concentra-se na alocação de custos que variam com o volume de produção ou da prestação de serviços. Isso simplifica o processo de custeio e fornece informações sobre os custos diretamente relacionados à atividade principal. Essa metodologia é útil em obras públicas ou serviços de manutenção, com alta variabilidade nos custos de materiais e mão de obra direta.

- **Absorção:** permite a alocação de custos indiretos aos produtos ou serviços com base em sua utilização. No contexto das contratações públicas, auxilia na identificação dos custos reais de cada contrato ou projeto, facilitando a análise de eficiência e a tomada de decisões; e

- **Baseado em Atividades (ABC):** visa atribuir os custos indiretos aos objetos de custo de maneira mais precisa, utilizando as atividades consumidas em cada objeto como base. Essa metodologia permite uma alocação mais justa e precisa dos custos indiretos, oferecendo uma visão mais clara da composição dos custos.

A NBC TSP 34 não obriga a adoção de nenhum dos três métodos citados. A escolha cabe à entidade pública, que deve considerar o estágio de maturidade do gerenciamento de custos e a relevância dos custos indiretos para o órgão. Em estágios iniciais, recomenda-se o uso do método de custeio direto, que atribui apenas os custos diretos. Quando bem escolhido, o método de custeio facilita a implantação do SIC, permitindo o registro, processamento e evidência dos custos de bens e serviços.

Três pontos relevantes da NBC TSP 34 são os centros de responsabilidade, os objetos de custo e os direcionadores de custo. Centros de responsabilidade são unidades responsáveis

pela condução e disponibilização de bens e serviços, cujos recursos e resultados são distintos de outros centros. Eles são definidos pela estrutura organizacional e incluem secretarias, coordenadorias, administrações e divisões. Os centros são usados para apurar e acumular custos, vinculado às suas entregas.

Os objetos de custo são definidos como itens cujos custos podem ser identificados e são relevantes para a gestão. Eles se dividem em finais e intermediários. Os objetos finais são os bens e serviços entregues à sociedade, enquanto os intermediários representam informações úteis para a gestão interna. A definição dos objetos de custo leva em conta as necessidades dos usuários da informação e as restrições qualitativas dessa informação.

Os direcionadores de custos são indicadores que permitem estabelecer uma relação de causa e efeito para a alocação de custos indiretos. Eles ajudam a alocar e apurar custos de atividades e serviços, facilitando a gestão e o planejamento. Exemplos de direcionadores incluem horas trabalhadas, quantidade de atendimentos e volume de serviços prestados.

Os estudos sobre a NBC TSP 34 ainda são escassos, pois trata-se de uma norma recente (2021). Ela revogou a anterior, a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, em janeiro de 2024. No entanto, é possível aplicar alguns estudos realizados com a norma anterior à nova NBC TSP 34, especialmente no que diz respeito à aplicação de centros de responsabilidade e direcionadores de custo.

Alguns estudos indicam que centros de responsabilidade bem definidos são necessários para garantir a transparência e eficiência na gestão pública, facilitando a alocação responsável de recursos de acordo com os objetivos do órgão (RIBEIRO, 2015). Além disso, a literatura destaca a importância de direcionadores de custos precisos e relevantes, que funcionam como ferramentas essenciais para a prestação de contas e o controle social (CARVALHO; LOPES, 2017).

Entretanto, apesar de tais avanços, ainda existem lacunas na literatura sobre a aplicação da contabilidade de custos na tomada de decisões sobre contratação pública no Brasil. Estudos apontam para a necessidade de pesquisas mais aprofundadas, que devem analisar como as diferentes metodologias contábeis influenciam a eficiência dos processos de contratação pública e a gestão dos recursos públicos como um todo (SILVA, 2018).

Dessa forma, a contabilidade de custos, por meio de seus métodos de custeio, centros de responsabilidade, objetos e direcionadores, é fundamental para apoiar a tomada de decisões na gestão pública. A aplicação de técnicas contábeis específicas, aliada a uma análise

integrada, contribui para otimizar a administração dos recursos, promovendo maior transparência e eficiência na gestão dos contratos públicos.

2.5. Desafios, Oportunidades e Perspectivas Futuras na Aplicação da Contabilidade na Gestão Pública

A implementação eficaz da contabilidade na área pública enfrenta muitos desafios políticos, institucionais e técnicos. A falta de padronização contábil entre órgãos governamentais atrapalha a avaliação da situação financeira pública (BROWN, 2013). Em contraponto, a simples adoção das práticas contábeis da área privada para a área pública leva ao risco da perda de informações relevantes para a tomada de decisão pública (AMAN, LAPSLEY, 2008).

O conflito entre a necessidade de informações padronizadas e a relevância das informações específicas do setor público é um dos obstáculos na implementação da contabilidade aplicada à gestão pública. Além disso, outras dificuldades, como a escassez de recursos humanos qualificados e a resistência às mudanças na administração pública, também impactam esse processo (OLIVEIRA, 2022). Outro desafio significativo é a complexidade das normas contábeis, frequentemente difíceis de interpretar. Isso gera debates sobre a necessidade de simplificação dessas normas, com o objetivo de facilitar sua compreensão e aplicação (DIAS, 2021).

Contudo, essas dificuldades abrem espaço para oportunidades de melhoria, especialmente na busca por maior transparência e responsabilidade na gestão pública. Nesse contexto, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público desempenha um papel fundamental no aumento da *accountability*. Ela possibilita que os cidadãos avaliem o desempenho do governo (POWER, 2010).

A adoção de práticas contábeis avançadas, como a contabilidade baseada em valor, pode aprimorar a eficiência na alocação de recursos públicos. O equilíbrio entre a conformidade contábil e a capacidade de fornecer informações relevantes para a gestão pública é a chave desse processo (GUTRIE, 2009).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como qualquer área do conhecimento humano está em constante evolução. Durante esta evolução a contabilidade pública sofre influência de uma série de tendências emergentes impulsionadas por diversas fontes. Uma

forte tendência é a crescente aplicação de inteligência artificial e análise de dados na contabilidade pública, o que, conforme Oliveira *et al.* (2020) possibilita análises preditivas que otimizam a produção orçamentária e a detecção de fraudes.

Outro ponto relevante são as mudanças regulatórias. De acordo com Santos *et al.* (2018), essas modificações impactam a transição para as IPSAS, exigindo adaptações nos sistemas contábeis e de informações. Tais mudanças afetam tanto os procedimentos contábeis quanto a prestação de contas. Além disso, questões relacionadas à segurança de dados e à privacidade podem demandar regulamentações mais rigorosas. Essas medidas são essenciais para garantir a integridade das informações e assegurar a conformidade legal (SILVA e SOUZA, 2021).

As inovações tecnológicas e as novas regulamentações estão exercendo um grande impacto na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Essa realidade exige a adaptação e o desenvolvimento de novas competências por parte dos profissionais da área. O diálogo complexo entre a busca por inovação e eficiência, conforme proposto por Rocha *et al.* (2020), contrapõe-se à necessidade de conformidade e proteção, como observaram Oliveira *et al.* (2020) e Santos *et al.* (2018). Esse contraste pode resumir o intrincado diálogo que moldará o cenário em constante evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.6. Resumo do Capítulo

Este capítulo analisou a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, com ênfase nas normas, técnicas e desafios da gestão e contratação pública. A estrutura normativa dessa área é fundamentada por regulamentações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além disso, as leis aprovadas pelo Congresso Nacional desempenham um papel essencial nesse processo. Dentre as principais legislações, destacam-se a Lei nº 4.320/1964, que trata das normas de direito financeiro, e a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Essas leis, fundamentais para a estrutura da contabilidade pública, buscam promover a padronização das práticas contábeis no setor público, um objetivo central para garantir eficiência e transparência na gestão dos recursos públicos. Outra legislação importante é a Lei nº 10.180/2001, que organiza sistemas essenciais para a gestão pública. As leis citadas

(4.320/1964, 101/2000 e 10.180/2001), em conjunto com as regulamentações das entidades competentes, são fundamentais para a consolidação de uma contabilidade pública eficiente e transparente. O impacto dessas normas é significativo na organização e controle dos recursos públicos, promovendo maior responsabilidade fiscal e maior eficácia na gestão pública (IUDÍCIBUS, 2004).

A padronização das normas contábeis é um objetivo central. No entanto, Freire *et al.* (2012) apontam que a complexidade das operações governamentais pode exigir ajustes específicos, a fim de refletir com precisão a realidade financeira e patrimonial. A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS, na sigla em inglês) tem elevado a qualidade das informações financeiras, promovendo transparência e *accountability*, como destacado por Accioly *et al.* (2019). No Brasil, o CFC e a STN buscam equilibrar a implementação dessas normas internacionais com as particularidades locais.

Nesse contexto, a implementação eficaz dessas normas requer a aplicação de técnicas contábeis adequadas. As práticas contábeis, como escrituração, demonstrações financeiras, auditoria e análise de custos, são fundamentais para a gestão pública eficaz. Ferramentas como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) são essenciais para garantir a conformidade e a transparência no processo contábil e orçamentário (SILVEIRA *et al.*, 2018; RIBEIRO, 2017).

Dentro dessas práticas contábeis, a Contabilidade de Custos assume um papel estratégico, especialmente nas contratações públicas, otimizando recursos e promovendo a transparência na gestão de contratos (SOUZA, 2018; FREZATTI *et al.*, 2016). A NBC TSP 34 – Custos no Setor Público estabelece diretrizes para a implementação dessa contabilidade na administração pública federal, abordando métodos de custeio como o Custeio Direto, o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Esses métodos são definidos pelo Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC) e pela própria NBC TSP 34.

Contudo, a implementação eficaz dessas técnicas e normas enfrenta desafios significativos. Entre os principais obstáculos estão a escassez de recursos humanos qualificados, a complexidade das normas contábeis e a necessidade de uma maior padronização (BROWN, 2013; OLIVEIRA, 2022; DIAS, 2021). No entanto, a crescente demanda por transparência e *accountability* abre oportunidades para melhorias. Esse

movimento contribui, tanto para a avaliação do desempenho governamental, quanto para a maior eficiência na alocação de recursos públicos (POWER, 2010; GUTRIE, 2009).

Em face desses desafios, surgem também oportunidades de inovação. A utilização de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e análise de dados, promete aprimorar a contabilidade pública, equilibrando a necessidade de conformidade com a adoção de novas ferramentas. Além disso, mudanças regulatórias demandam adaptação contínua e o desenvolvimento das competências dos profissionais da área (OLIVEIRA *et al.*, 2020; SANTOS *et al.*, 2018; SILVA e SOUZA, 2021). O diálogo entre inovação e eficiência, conforme discutido por Rocha *et al.* (2020), é fundamental para moldar o futuro da contabilidade pública. Esse equilíbrio assegura a adoção de novas tecnologias, ao mesmo tempo em que preserva a conformidade e a proteção das informações (OLIVEIRA *et al.*, 2020; SANTOS *et al.*, 2018).

3. METODOLOGIA

3.1. Da Natureza e Abordagem da Pesquisa

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fundamental para a gestão pública, pois oferece informações essenciais para a tomada de decisões, o planejamento estratégico e a prestação de contas. Contudo, a complexidade e as exigências das entidades governamentais demandam uma compreensão aprofundada da contabilidade como ferramenta de gestão. Este estudo investigou a relação entre contabilidade e gestão pública, analisando como ela pode ser utilizada pelos gestores do TRE-DF para tomar decisões administrativas relacionadas aos custos dos processos de contratação. Para atingir esse objetivo, foi realizada a classificação do tipo de pesquisa.

As pesquisas podem ser classificadas como exploratórias, descritivas ou explicativas, conforme seus objetivos (GIL, 2022). O problema central desta pesquisa buscou aprofundar o entendimento sobre o tema e identificar pontos-chave para tornar a contabilidade uma ferramenta útil para o órgão. Isso se alinha ao objetivo das pesquisas exploratórias, que visam proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele (GIL, 2022).

A escassez de estudos sobre o tema “Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Gestão Pública”, é uma das características para classificar esta pesquisa como exploratória. Isso se deve ao fato de ser realizada em áreas com pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2016). Além disso, a singularidade do objeto de estudo reforça essa classificação. Pesquisas exploratórias são comumente empregadas para compreender fenômenos complexos e únicos (GIL, 2022).

Devido ao seu caráter exploratório, a pesquisa adotou uma abordagem metodológica focada na compreensão de fenômenos pouco estudados. Ela foi interdisciplinar, integrando as áreas de contabilidade e gestão pública. O objetivo principal foi investigar como a contabilidade pode servir como ferramenta de gestão, auxiliando os gestores do TRE-DF na tomada de decisões sobre os custos das contratações. O estudo abordou tanto aspectos teóricos quanto práticos, utilizando métodos quantitativos para a coleta e análise de dados.

A utilização dos métodos mencionados teve como objetivo principal obter os dados necessários para alcançar os objetivos específicos e geral, além de verificar as hipóteses formuladas no início da pesquisa. Como resultado, a pesquisa respondeu à pergunta problema que orienta o estudo. É necessário destacar que o responsável pela pesquisa atua na área contábil do TRE-DF, caracterizando-se como pesquisador participante, conforme Gil (2022). Quando o observador integra a comunidade estudada, sua inserção no grupo é natural (LAKATOS; MARCONI, 2003). Dessa forma, a imparcialidade é assegurada para garantir a neutralidade da pesquisa.

3.2. Da Fundamentação Empírica: Dados e Instrumentos de Coleta

A fundamentação empírica desta pesquisa baseia-se na importância da contabilidade, aplicada conforme as normas e princípios que atendem às especificidades das entidades públicas. Essa prática é essencial para a gestão eficiente dos recursos públicos, considerando os crescentes desafios e demandas da sociedade. Para alcançar os objetivos do estudo, foi conduzido um estudo de caso no âmbito do TRE-DF. Também foi selecionada uma amostra de 17 pregões eletrônicos (PEs), documentados em 17 processos administrativos (PAs) que registram contratações realizadas entre 2022 e 2023, abrangendo um período de dois anos. A pesquisa adotou uma abordagem quantitativa, fundamentando-se nos seguintes métodos:

- a) Pesquisa bibliográfica;
- b) Análise documental; e
- c) Análise de dados.

Realizou-se uma revisão bibliográfica detalhada para identificar fontes relevantes sobre contabilidade pública, contabilidade de custos, normas contábeis para o setor público, princípios contábeis, processos de compras públicas, gestão pública e outros temas pertinentes à pesquisa. A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado e pesquisas acadêmicas que investiguem assuntos pertinentes ao tema (GIL, 2022)

Essa etapa foi importante para identificar as normas relacionadas às compras públicas, as técnicas e práticas contábeis que podem aprimorar a tomada de decisões sobre os custos

das contratações. Ademais, possibilitou a obtenção das regras teóricas necessárias para calcular os custos reais das contratações realizadas pelo TRE-DF. A pesquisa bibliográfica está detalhada no capítulo 2, com ênfase nas seções 2.3 e 2.4, que são as mais relevantes para os objetivos deste estudo.

A análise documental também foi utilizada e tem muito em comum com a pesquisa bibliográfica, já que ambas se utilizam de dados publicados, sendo a principal diferença a natureza das fontes (GIL, 2022). A análise documental foi feita sobre documentos relacionados aos processos de contratação, relatórios financeiros e de auditoria como:

- Manuais de aquisições e de contabilidade;
- Normas internas (portarias e resoluções) e externas (legislação);
- Políticas institucionais de aquisições e de contabilidade;
- Controles de movimentação de processos de aquisição;
- Documentos oficiais de demanda;
- Termos de referência e projetos básicos;
- Pareceres;
- Relatórios de auditoria;
- Análises/cotações de preços;
- Informativos referentes à disponibilidade orçamentária, remanejamento de créditos, criação de planos orçamentários, solicitações de créditos adicionais;
- Notas de empenho, reforços de empenho;
- Editais, homologação de resultados, publicações de homologações de resultado e de aviso de licitação fracassada, minutas de contrato; e
- Informações referentes ao custo servidor.

A partir desses documentos, coletamos diversos dados que permitiram:

- Identificar as unidades do TRE-DF que participam efetivamente do processo de contratação;
- Conhecer as atividades realizadas em cada uma das unidades que participam do processo de contratação;
- Identificar os servidores que realizaram atividades relacionadas ao processo de contratação do Tribunal;

- Determinar a quantidade de horas gastas em cada ação relacionada aos processos de contratação;
- Calcular o custo servidor (envolvendo salários, encargos e etc) envolvido em tarefas relacionadas aos processos de contratação; e
- Verificar se as práticas contábeis adotadas estão em conformidade com as normas nacionais ou se existem lacunas.

Ambos os métodos (pesquisa bibliográfica e análise documental) forneceram *insights* valiosos sobre os procedimentos contábeis utilizados e como estavam sendo implementados na prática. Embora bastante comuns na maioria das pesquisas científicas, esses métodos foram essenciais, pois permitiram uma visão ampla do assunto e uma comparação entre o que a teoria prevê e o que era efetivamente realizado na instituição.

A análise dos dados coletados foi fundamental para a pesquisa, pois permitiu a sistematização e interpretação rigorosa das informações. A partir dessa análise, foi possível compreender a distribuição de custos e tempos nas contratações do TRE-DF. Também foram identificados padrões e tendências que apontaram áreas e ações ineficientes. Além disso, avaliou-se as variações em diferentes categorias de contratação e verificaram-se as ações realizadas pelas unidades envolvidas nas contratações da amostra de 17 PEs/PAs.

Neste ponto, cabe refletir um pouco sobre a estratégia de estudo de caso, que foi empregada nessa pesquisa. O estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira que permita amplo e detalhado conhecimento, sendo muito utilizado nas ciências sociais (GIL, 2022). É necessário ressaltar que o estudo de caso, tem caráter de profundidade, focando na análise minuciosa e na aplicação de métodos diversos de coleta de dados (VERGARA, 2016).

A análise do estudo de caso do TRE-DF possibilitou a exploração da complexidade e dos detalhes específicos de um caso real, exemplificando a aplicação dos conceitos abordados na pesquisa. Dessa forma, foi possível analisar esses conceitos de maneira mais precisa, relacionando-os com a realidade prática do órgão público.

O estudo de caso forneceu os dados analisados com os métodos de pesquisa descritos anteriormente. A partir disso, foram obtidas as informações necessárias para formular recomendações e diretrizes. As recomendações e diretrizes visam aprimorar o uso da

contabilidade pelos gestores do Tribunal na tomada de decisões administrativas sobre os custos dos processos de contratação.

As técnicas quantitativas e as metodologias empregadas permitiram alcançar os objetivos propostos, testar as hipóteses formuladas e responder à pergunta problema da pesquisa. Os resultados obtidos podem incentivar os gestores da Corte eleitoral a refletir sobre os custos envolvidos nos processos de contratação. Além disso, podem contribuir para o aprimoramento dos procedimentos de aquisição de bens e serviços no TRE-DF, otimizando a gestão dos recursos públicos.

3.3. Da Análise dos Dados e Verificação da Hipótese

Nesta seção, são descritos os procedimentos metodológicos adotados para a obtenção e análise dos dados. Os procedimentos visaram alcançar os objetivos específicos e geral da pesquisa, além de testar as hipóteses formuladas no início do estudo, respondendo à questão central que orienta esta investigação.

Embora alguns dos procedimentos já tenham sido mencionados em seções anteriores, é importante revisá-los para proporcionar uma visão global dos métodos empregados. A revisão de literatura, realizada inicialmente, situou o estado da arte em contabilidade pública, contabilidade de custos, gestão pública e compras públicas. Esse método é relevante, pois possibilita um critério de comparação com as práticas reais adotadas no Tribunal, permitindo identificar lacunas e oportunidades de melhoria.

Em seguida, foram identificados, coletados e analisados detalhadamente documentos internos relacionados aos processos de contratação e sua contabilização, disponíveis no Portal da Transparência do TRE-DF¹⁰, nos 17 PEs/PAs analisados e nos sítios eletrônicos do Governo Federal¹¹ e Conselho Federal de Contabilidade (CFC)¹². A tabela a seguir resume os documentos pesquisados e seu respectivo assunto:

Tabela 1-Documentos Pesquisados
--

¹⁰<https://www.tre-df.jus.br/transparencia-e-prestacao-de-contas/gestao-e-governanca/governanca-de-aquisicoes-1>

¹¹<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais>

¹²<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Documento	Assunto
Portaria Presidência nº 130/2018 TRE-DF/PR/DG/GDG	Institui a Política de Aquisições do Tribunal Regional Eleitoral do Distrito Federal – TRE-DF.
Manual de Planejamento de Aquisições	Define o procedimento para planejar as aquisições do Órgão, estabelecendo as atribuições e competências das áreas envolvidas.
Portaria Presidência nº 200/2020 TRE-DF/PR/DG/GDG	Altera a Portaria nº 130/2018, que institui a Política de Aquisições do TRE-DF.
Portaria Presidência nº 244/2022 TRE-DF/PR/DG/GDG	Referenda a aprovação do Plano Anual de Aquisições e institui o Calendário para Aquisições em 2022 no TRE-DF.
Plano de Aquisições do TRE-DF – 2022	Alinha as aquisições às reais necessidades do Tribunal, identificando oportunidades de economia e otimizando recursos.
Portaria Diretoria-Geral nº 30/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Aprova a listagem de servidores para compor as Equipes de Planejamento das Contratações no TRE-DF.
Portaria Diretoria-Geral nº 31/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Dispõe sobre modelos-padrão dos artefatos e atos complementares para o planejamento das contratações, conforme a Lei nº 14.133/2021.
Portaria Presidência nº 53/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Enquadra bens de consumo nas categorias comum e de luxo no TRE-DF.
Portaria Presidência nº 54/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Regulamenta a atuação do Agente de Contratação, Pregoeiro e da equipe de apoio, em conformidade com a Lei nº 14.133/2021.
Portaria Presidência nº 55/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Estabelece normas para pesquisa de preços a fim de subsidiar as contratações, conforme a Lei nº 14.133/2021.
Portaria Presidência nº 56/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Dispõe sobre critérios e procedimentos na fase preparatória das contratações e na gestão de contratos, conforme a Lei nº 14.133/2021.
Portaria Presidência nº 57/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Estabelece procedimentos para contratação direta mediante dispensa de licitação, instituindo a Dispensa Eletrônica.
Portaria Presidência nº 58/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG	Cria o Grupo de Trabalho Permanente do Macroprocesso de Contratações no TRE-DF.
Resolução nº 7989/2023	Institui a Política de Governança e Gestão das Contratações do TRE-DF.
Plano de Aquisições do TRE-DF – 2023	Alinha as aquisições às reais necessidades do Tribunal, identificando oportunidades de economia e otimizando recursos.
Documentos Diversos	Referentes aos 17 PEs/PAs pesquisados, visam identificar, classificar e calcular custos reais dos processos de aquisição do TRE-DF.
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (10ª ed.)	Orienta sobre registro e relato de transações financeiras do setor público, garantindo transparência e conformidade.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSPs	Estabelecem regras e procedimentos contábeis para entidades governamentais, promovendo transparência e eficiência.
Manual de Informação de Custos – MIC	Apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público e descreve o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).
Relatórios de Auditoria 2022 e 2023	Informam a situação patrimonial, financeira e orçamentária da entidade.

Fonte: Elaboração do autor, com informações obtidas no Portal da Transparência do TRE-DF e nos sítios eletrônicos da Governo Federal e do CFC (2024).

O procedimento permitiu identificar as atividades realizadas nas contratações, bem como as unidades e os servidores envolvidos. Além disso, possibilitou verificar a forma como essas atividades são contabilizadas e se elas atendem aos critérios e normas aplicáveis. Trata-se de um passo básico para calcular e analisar os custos reais de cada uma das contratações analisadas nesta pesquisa.

Contudo, é importante esclarecer que a análise contábil no âmbito do TRE-DF é condicionada pela ausência de um manual de contabilidade ou normas internas específicas para a contabilidade pública. O Tribunal Superior Eleitoral (TSE), órgão máximo da Justiça Eleitoral, emite portarias, resoluções e orientações que abordam temas contábeis específicos, como a depreciação de urnas eletrônicas. No entanto, a Corte eleitoral, assim como outras entidades governamentais, adota obrigatoriamente as normas de contabilidade pública emitidas pela STN e segue as normas e princípios contábeis do setor público estabelecidos pelo CFC.

As normas da STN estão compiladas nos manuais: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e Manual de Informação de Custos (MIC). As normas contábeis do CFC são publicadas como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP). Para este estudo, destacam-se as seguintes NBC TSPs: 00 Estrutura Conceitual; 04 Estoques; 07 Ativo Imobilizado; 08 Ativo Intangível; 11 Apresentação das Demonstrações Contábeis; 13 Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis; 17 Demonstrações Contábeis Consolidadas; e 34 Custos no Setor Público.

Foram necessárias adaptações, como o uso de custos diretos, devido à falta de experiência prática para atribuir custos indiretos sem distorcer os resultados. Quanto às informações contábeis produzidas pelo TRE-DF nos exercícios de 2022 e 2023, consultaram-se relatórios de auditoria disponíveis no Portal da Transparência e em bancos de

dados internos de acesso público. Esses relatórios indicam que, apesar de falhas pontuais, as informações contábeis estão em conformidade com as normas aplicáveis.

Após os esclarecimentos sobre os procedimentos e práticas contábeis atualmente utilizados no Tribunal, retoma-se a análise documental. A partir das informações documentais obtidas, especialmente no Manual de Planejamento de Aquisições, foram identificados e resumidos os padrões de tarefas realizadas durante um procedimento de contratação. As unidades responsáveis e as ações realizadas foram destacadas, conforme apresentado na tabela abaixo:

Tabela 2 – Unidades Responsáveis e Ações Realizadas		
UNIDADE RESPONSÁVEL	AÇÃO REALIZADA	DESCRIÇÃO
Unidade Demandante	Preenchimento do Documento Oficial de Demanda (DOD)	A unidade demandante prepara o documento oficial de demanda onde ela descreve todas as características do objeto que precisa adquirir para que seja iniciado o Planejamento de Aquisição (Pae).
Unidade Demandante	Verificação da demanda no PAA ou no PCSTIC	A unidade demandante informa se o objeto demandado está previsto no Plano Anual de Aquisições (PAA) ou no Plano de Contratações de Soluções de Tecnologia da Informação e Comunicação (PCSTIC) do TRE-DF.
Unidade Demandante	Alinhamento da demanda com planejamento estratégico	A unidade demandante alinha a demanda aos seguintes documentos estratégicos: Planejamento Estratégico do Poder Judiciário, PEI (Planejamento Estratégico Institucional do TRE-DF), PETIC (Planejamento Estratégico de Tecnologia da Informação e Comunicação), PDTIC (Plano Diretor de Tecnologia da Informação e Comunicação), Plano de Gestão e Plano de Obras, conforme aplicável.
Unidade Demandante	Indicação de servidor(es) para compor a Equipe de Planejamento	A unidade demandante indica servidor(es) para compor a Equipe de Planejamento e determinar se é necessária a participação de servidores de outras unidades.
Unidade Demandante	Subscrição do DOD.	A unidade demandante encaminha o DOD diretamente à Assessoria de Apoio às Aquisições - ASAQ.

Secretário(a) ou Chefe de Gabinete Unidade Demandante	Subscrição conjunta do DOD	Ocorre quando a demanda não consta do PAA, então a unidade demandante em conjunto com o Secretário(a) ou Chefe de Gabinete assinam o DOD conjuntamente e o encaminham à Secretaria de Administração Orçamentária – SAO para análise e posterior encaminhamento à ASAQ.
Assessoria de Apoio a Aquisições – ASAQ	Análise e Parecer Prévio sobre o DOD	A ASAQ analisa o DOD e emite parecer prévio quanto a aprovação ou complementação do documento.
Seção de Programação e Execução Orçamentária – SEPEO	Informações Técnicas	Dependendo do contexto e da necessidade são prestadas por diversas unidade do TRE-DF, mas a unidade mais comum para prestar informações, devido ao contexto se referir às contratações, é a SEPEO. A unidade presta informações ou realiza tarefas referentes à disponibilidade orçamentária, compatibilidade com a LOA e a LDO, emissão de pre empenho, reforço de pre empenho, remanejamento de créditos orçamentários, criação de plano orçamentário e solicitação de créditos adicionais.
Diretoria-Geral – DG	Ratificação da Equipe de Planejamento	A Diretoria-Geral de posse do parecer prévio da ASAQ sobre o DOD ratifica a composição da Equipe de Planejamento indicada no DOD por meio de despacho nos autos de cada contratação.
Equipe de Planejamento	Elaboração de Estudos Preliminares e, conforme o caso, de Plano de Trabalho	A Equipe de Planejamento elabora os Estudos Preliminares, tratando-se de aquisições de STIC que incluem terceirização com cessão de mão de obra a equipe de planejamento deve elaborar Plano de Trabalho que será submetido à DG e à Presidência do Órgão TRE-DF para aprovação.
Equipe de Planejamento	Encaminhamentos e Aprovação	A Equipe de Planejamento após a preparação dos Estudos os envia para análise.
Assessoria de Apoio a Aquisições – ASAQ	Análise e Parecer Prévio	A ASAQ analisa os Estudos Preliminares (conforme o caso, analisa também o Plano de Trabalho) e emite parecer prévio quanto a aprovação ou complementação.
Ordenador de despesas	Aprovação dos Estudos Preliminares e conforme o caso de	O ordenador de despesas, geralmente o Presidente do

	Plano de Trabalho	TRE-DF, decide pela aprovação ou não dos Estudos Preliminares, no caso de Plano de Trabalho, ele será submetido à DG e à Presidência do TRE-DF para aprovação.
Equipe de Planejamento	Elaboração do Preço Estimado	Elaboração inicial do preço estimado e pela realização da pesquisa de mercado, utilizando fontes como Painel de Preços do MPDG, aquisições similares de outros entes públicos, entre outras, podendo contar com apoio de unidades especializadas do TRE-DF, o estudo é enviado para a DG que o aprova e autoriza pesquisa de preços pela Seção de Licitação e Pesquisa de Preços – SELIP.
Equipe de Planejamento	Elaboração do Projeto Básico – PB ou do Termo de Referência – TR	Elaboração do PB ou TR, conforme o caso, que ocorre após a aprovação dos Estudos Preliminares e, se aplicável, do Plano de Trabalho. A elaboração do PB ou TR deve seguir diretrizes específicas para diferentes tipos de aquisição, como obras de engenharia, serviços contínuos de TIC, e aquisição de materiais de consumo e bens catalogados, adaptando-se às exigências legais e administrativas pertinentes. Após concluída será enviada para análise e emissão de parecer prévio da ASAQ em alguns casos, pode ser necessário o envio para análise e emissão de parecer jurídico junto à AJUP.
Seção de Licitação e Pesquisa de Preços – SELIP	Pesquisa de Preços	A SELIP, após autorização da DG, vai analisar os preços coletados pela Equipe de Planejamento, garantindo a conformidade com as normas e diretrizes estabelecidas. Ela também ratifica, revisa ou amplia a pesquisa de preços conforme necessário. Para isso a SELIP verificará condições para contratação direta e realizará consultas necessárias para validação de fornecedores. Em casos específicos, como contratações diretas ou adesão a Atas de Registro de Preços (ARP), a SELIP é responsável por incluir documentos como certidões, consultas de regularidade fiscal e trabalhista, entre outros, nos autos do Pae.
Seção de Contratos – SEDCO	Elaboração do Instrumento	A Seção de Contratos – SEDCO é a

	Convocatório (edital)	unidade responsável pela elaboração do edital, após concluído é enviado para emissão de parecer jurídico pela AJUP.
Assessoria Jurídica da Presidência – AJUP	Análise e Parecer Jurídico	A AJUP é a responsável por fazer a análise jurídica do edital e emite parecer prévio quanto a aprovação ou necessidades de correções.
A Assessoria de Licitação e Contratos – ASLIC	Realização do Pregão Eletrônico	Abertura, recebimento e análise das propostas.
Assessoria Jurídica da Presidência – AJUP	Análise e Parecer Jurídico sobre Sessão Pública de Julgamento de Propostas	Avaliar se as ações realizadas durante a sessão pública de julgamento das propostas atenderam a todas as normas aplicáveis.
A Assessoria de Licitação e Contratos – ASLIC	Homologação do Resultado	Após aprovação da AJUP dos atos realizados na sessão pública de julgamento das propostas, a ASLIC realiza a homologação do resultado do pregão eletrônico.
Seção de Contratos – SEDCO	Publicação do Aviso de Homologação	Publicação do resultado do pregão eletrônico no Diário Oficial da União – DOU.

Fonte: Elaboração do autor com informações obtidas no Manual de Planejamento de aquisições do TRE-DF (2024).

A compreensão do fluxo das contratações no TRE-DF foi essencial para determinar os custos reais dos 17 PEs/PAs analisados neste estudo. A definição da amostra levou em consideração o volume de dados disponíveis, as limitações temporais do estudo e a acessibilidade das informações. A coleta inicial foi conduzida por meio do Portal da Transparência da Corte eleitoral¹³, que lista as licitações encerradas nos exercícios de 2022 e 2023.

Para operacionalizar a seleção, acessou-se o Portal da Transparência do TRE-DF, especificamente a categoria de licitações encerradas. Em 2022, estavam disponíveis 15 PEs/PAs, todos na modalidade de pregão eletrônico. Em 2023, foram listados 10 PEs/PAs na mesma modalidade. Essa predominância é justificada pela obrigatoriedade do pregão eletrônico para aquisições de produtos e serviços comuns pelo Tribunal, conforme o Manual de Planejamento de Aquisições, versão 2.0, página 72.

¹³<https://www.tre-df.jus.br/transparencia-e-prestacao-de-contas/compras-e-licitacoes/licitacao/avisos-de-licitacoes>

Cumprе esclarecer que o Portal da Transparência visa primordialmente a prestação de contas e a divulgação de informações. Apesar de proporcionar acesso a diversos documentos relevantes, não abrange todos os necessários para a presente pesquisa. Essa lacuna levou à necessidade de consultar a base de dados interna do Tribunal, onde se constatou que alguns PEs/PAs estavam classificados como restritos, inviabilizando o acesso completo à documentação requerida e resultando na exclusão desses casos do estudo.

A limitação de acesso aos documentos restritos evidenciou um critério crucial na seleção da amostra: a classificação de acesso à informação. Diante disso, foram efetivamente selecionados 9 PEs/PAs de 2022 e 8 de 2023, totalizando 17 casos para análise. A tabela apresentada a seguir detalha todos os PEs/PAs selecionados, incluindo seus objetos e valores estimados, conforme documentação obtida tanto no Portal da Transparência quanto no banco de dados interno do TRE-DF.

Tabela 3 – Amostra (Pregões Eletrônicos – Processos Administrativos)		
Pregão Eletrônico – PE e respectivo Processo Administrativo – PA	Objeto	Valor Estimado da Contratação¹
PE 001/2023 PA 0010505-30.2022.6.07.8100	Serviços continuados de limpeza e conservação.	R\$ 3.050.018,42
PE SRP 0002/2023 PA 0003372-34.2022.6.07.8100	Registro de preços para contratação futura de fornecimento de bens e serviços de inteligência cibernética.	R\$ 141.914.278,85
PE 0005/2023 PA 0002822-05.2023.6.07.8100	Serviços continuados de apoio administrativo.	R\$ 3.151.697,40
PE 0006/2023 PA 0011662-38.2022.6.07.8100	Serviço continuado de monitoramento remoto de sistemas de alarmes eletrônicos e de vistoria de pronta resposta por técnico/fiscal da empresa, 24 (vinte e quatro) horas por dia.	R\$ 56.787,77
PE 0009/2023 PA 0002993-59.2023.6.07.8100	Serviços de engenharia.	R\$ 13.159.860,02
PE SRP 0008/2023 PA 0005153-57.2023.6.07.8100	Eventual e futura contratação para fornecimento de bens e serviços de inteligência cibernética.	R\$ 118.455.676,64
PE 0010/2023 PA 0000100-95.2023.6.07.8100	Serviço de transporte terrestre de pessoas, documentos e bens de pequeno volume.	R\$ 408.338,54

PE SRP 0007/2023 PA 0001522-08.2023.6.07.8100	Aquisição eventual e futura de materiais de consumo estocável de tecnologia da informação e elétrico e eletrônico.	R\$ 137.023,91
PE 0001/2022 PA 0003139-71.2021.6.07.8100	Serviços de tradução/interpretação simultânea em Língua Brasileira de Sinais (Libras), confecção de legenda para surdos e ensurdecidos (LSE) e audiodescrição (AD), em eventos.	R\$ 83.920,00
PE 0005/2022 PA 0006427-27.2021.6.07.8100	Serviços Técnicos Profissionais de Consultoria Técnica e Elaboração de Projetos de Reforço / Recuperação no Ed. Anexo.	R\$ 547.955,24
PE 0004/2022 PA 0001931-86.2020.6.07.8100	Serviços contínuos de comunicação de dados, por meio de metodologia de dupla abordagem, através da qual se entrega links de dados chamados principal e redundante.	R\$ 574.382,88
PE 0003/2022 PA 0001270-73.2021.6.07.8100	Engenharia, para a prestação de serviços contínuos de operação, manutenção predial preventiva, corretiva e preditiva, com fornecimento de peças, materiais de consumo e insumos e mão de obra, bem como para a realização de serviços eventuais diversos, nos sistemas, equipamentos e instalações prediais.	R\$ 1.292.829,63
PE 0006/2022 PA 0000284-85.2022.6.07.8100	Serviços de engenharia para a Adequação do Galpão de Armazenamento das Urnas Eletrônicas e para a Disponibilização de Estrutura Sanitária Provisória durante a preparação e a Realização das Eleições Gerais de 2022.	R\$ 1.011.785,33
PE SRP 0007/2022 PA 0000227-67.2022.6.07.8100	Registro de preços para eventual aquisição futura de dispositivos de armazenamento de dados tipo Pen Drive.	R\$ 66.620,00
PE SRP 0008/2022 PA 0006329-42.2021.6.07.8100	Aquisição eventual e futura de materiais estocáveis de diversos tipos.	R\$2.172.647,70
PE 0011/2022 PA 0000091-70.2022.6.07.8100	Prestação de serviços de apoio especializado às Eleições Gerais de 2022, com alocação de 125 (cento e vinte e cinco) postos de serviços de Auxiliares de Apoio às Eleições e de 1 (um) posto de supervisor, pelo período de 60 (sessenta) dias corridos.	R\$ 950.205,38
PE 0009/2022 PA 0001267-84.2022.6.07.8100	Prestação de serviços de gerenciamento, implementação e administração de 01 (um) cartão eletrônico/magnético em PVC, com chip, do tipo Auxílio-Alimentação, que possibilite a aquisição de gêneros alimentícios em redes de estabelecimentos credenciados com abrangência no Distrito Federal.	R\$ 102.883,20

Fonte: Elaboração do autor, com informações obtidas no Portal da Transparência do TRE-DF. ¹ O valor informado na tabela é a estimativa do preço do objeto adquirido e não tem relação com os custos dos processos de aquisição.

Após detalhar o procedimento de contratação no TRE-DF, os procedimentos e práticas contábeis utilizados e o método de seleção da amostra, obtida dentre as contratações públicas realizadas entre os exercícios de 2022 e 2023 pela Corte eleitoral, será abordada a apuração dos custos desses processos.

Inicialmente, denota-se que o custo-hora dos servidores é o custo mais relevante do processo, com a apuração sendo realizada conforme as orientações contidas no MIC e na NBC TSP 34 Custos no Setor Público. Dessa forma, identificaram-se todos os servidores que participaram diretamente das etapas descritas no processo de contratação.

A identificação foi realizada mediante a análise dos documentos relacionados ao processo de aquisição, abrangendo desde o preenchimento do Documento Oficial de Demanda (DOD) até a homologação do resultado da licitação. Em cada um desses documentos constava o nome do servidor responsável pela confecção do documento, o qual foi registrado. Esse processo de identificação é parte essencial para o cálculo do custo-hora dos servidores.

A metodologia adotada para o cálculo do custo-hora do servidor seguiu as orientações do MIC e da NBC TSP 34. O custo-hora é determinado pela inclusão da remuneração total do servidor, abrangendo o salário bruto, benefícios, imposto de renda e encargos sociais, que constituem a base do custo direto.

O procedimento para o cálculo consiste na soma da remuneração bruta mensal de cada servidor, dividindo-se o montante obtido pelo número de horas trabalhadas no mesmo período. Os dados de remuneração mensal utilizados são aqueles oficialmente registrados na contabilidade do Tribunal e posteriormente divulgados no Portal da Transparência, assegurando a confiabilidade e a acessibilidade das informações.

Com o custo-hora calculado, os valores foram aplicados a cada uma das ações realizadas durante o processo de contratação. Essas ações foram identificadas a partir da análise do Manual de Planejamento de Aquisições do TRE-DF, descritas anteriormente na Tabela 2 deste estudo. É necessário esclarecer que algumas ações, descritas na Tabela 2, foram adaptadas (somadas em uma única) para facilitar a aplicação das regras da NBC TSP 34.

A metodologia para calcular o tempo gasto em cada ação realizada dentro dos processos de contratação baseou-se na multiplicação do tempo dedicado ao custo-hora do(s) servidor(es) responsável(eis) pela execução de cada ação, determinando, assim, o custo individual de cada atividade. Este procedimento foi aplicado de maneira uniforme a todas as ações componentes do processo de contratação. A agregação dos custos de todas as ações resultou no custo total de cada processo de contratação para o Tribunal. A seguir foram identificados os centros de responsabilidade.

Conforme determina a NBC TSP 34, os centros de responsabilidade são as unidades organizacionais que acumulam e controlam os custos associados a atividades específicas. Para esta pesquisa, os centros de responsabilidade equivalem às unidades do Tribunal que realizam ações referentes ao processo de contratação, essas unidades foram identificadas na Tabela 2. O tempo dedicado a cada ação também é fundamental no cálculo do custo, sendo essencial determinar o tempo gasto de forma precisa.

Para a determinação do tempo dispendido em cada ação nos diversos centros de responsabilidade, foi necessário identificar o momento exato em que o processo foi recebido e concluído em cada unidade. Essas informações foram obtidas no Sistema Eletrônico de Informação (SEI). De acordo, com o sítio eletrônico do Tribunal¹⁴, o SEI é uma plataforma eletrônica de documentos, produto do projeto Processo Eletrônico Nacional – PEN, que permite a produção, edição, assinatura e tramitação de documentos de forma virtual.

No entanto, tal procedimento mediria um tempo absoluto em que o processo permaneceu na unidade, não refletindo necessariamente o tempo efetivo gasto na ação de contratação. Para atenuar tal problema, optamos pela utilização de um indicador de Força de Trabalho Equivalente – FTE, como medida de carga horária útil por servidor, calculado a partir das horas totais disponíveis, subtraídos os afastamentos.

A métrica de FTE é amplamente utilizada no Brasil como uma forma de mensurar a carga de trabalho de uma força de trabalho, considerando um empregado de tempo integral como unidade de referência. Segundo Velloso e Lippi (2015), o FTE permite a comparação da alocação de horas de trabalho entre diferentes equipes e tipos de contrato, oferecendo uma visão padronizada da produtividade.

Para Afonso e Pinto (2018), o FTE também é um indicador eficiente na avaliação do tempo real gasto em atividades, permitindo ajustes na distribuição de tarefas e na alocação de

¹⁴<https://www.tre-df.jus.br/institucional/sei-1/sei-1>

recursos. Dessa forma, ele se configura como uma ferramenta crucial para otimizar processos e medir a eficiência operacional nas organizações, alinhando-se às práticas de gestão e controle de custos.

A implantação da técnica no TRE-DF ocorreu em 2016, com a contratação de consultoria especializada para o desenvolvimento de um modelo baseado na cadeia de valor e no redesenho organizacional, que foi concluído e implementado em 2017, com atualizações pelo corpo técnico do Tribunal em 2020 (contrato nº 36/2016 PA 0007742-66.2016.6.07.8100).

Para calcular o tempo efetivo dedicado a cada ação, foi utilizado o tempo absoluto, registrado no sistema SEI, e a FTE, que representa a fração da carga horária diária de trabalho atribuída a cada profissional obtida conforme descrito no parágrafo anterior. De acordo com Silva e Almeida (2017), a combinação dessas variáveis possibilita uma análise precisa do tempo dedicado. O cálculo é realizado multiplicando o tempo absoluto pela FTE de cada servidor.

Por exemplo, com 18 horas de tempo absoluto e uma FTE de 0,092 para o técnico, o tempo real será de 1,656 horas, e para o gestor, com FTE de 0,3681, será de 6,6258 horas. Embora o método ofereça uma avaliação detalhada, algumas ações estudadas apresentaram tempos elevados, que serão discutidos posteriormente.

A escolha de focar na análise do custo-hora dos servidores alinha-se aos princípios de simplificação e viabilidade prática. Embora os custos administrativos e de infraestrutura, sejam complementares, são indiretos e difíceis de atribuir sem um critério adequado. Além disso, não são relevantes para o caso específico do TRE-DF, o que tornou inviável a sua análise. Contudo, essa questão poderá ser reavaliada em estudos futuros. A análise do custo-hora, por sua vez, proporcionou uma visão clara sobre a alocação de recursos humanos.

Conforme diversos estudos, o custo-hora servidor representa a maior parte dos custos associados aos processos administrativos no setor público. A análise do custo-hora permitiu identificar com precisão o impacto da alocação de recursos humanos, fornecendo dados importantes para a gestão eficiente desses recursos. A abordagem adotada também favoreceu a viabilidade prática da pesquisa, considerando as limitações de tempo e a especificidade do contexto do TRE-DF.

A análise dos dados coletados da amostra, descrita na Tabela 3, concentrou-se nos custos totais e individuais de cada ação do processo de contratação do Tribunal. A análise seguiu as seguintes etapas:

- **Custo e tempo por ação:** O processo de contratação foi detalhado por ação, atribuindo-se a cada uma o respectivo custo e tempo despendido. Isso possibilitou a comparação e a compreensão da distribuição dos recursos nas atividades de contratação do Tribunal;
- **Estatísticas do custo incorrido e do tempo gasto:** A análise estatística detalhada incluiu o cálculo de médias, medianas, desvio padrão, mínimo, máximo, frequência, coeficiente de variação e correlação. Esses cálculos forneceram dados importantes para as conclusões e recomendações da pesquisa, além de identificar padrões e tendências nos processos de contratação do TRE-DF;
- **Custo e tempo por tipo de aquisição:** As aquisições foram categorizadas por tipo, e os custos e tempos das ações necessárias para cada categoria foram somados. Essa análise revelou variações específicas em diferentes tipos de contratação pública, indicando oportunidades de melhoria; e
- **Análise operacional por unidade responsável:** Avaliou o desempenho das unidades do Tribunal envolvidas nos processos de contratação, considerando os custos e tempos associados às ações realizadas. Os resultados forneceram *insights* para a melhoria da gestão dos recursos públicos.

O objetivo das análises foi identificar áreas de ineficiência, variações de custo por tipo de aquisição e padrões de gastos ao longo do tempo, oferecendo informações valiosas para a tomada de decisões administrativas. Nesse processo, a contabilidade desempenhou papel essencial, oferecendo os dados necessários para avaliar a eficiência e os custos dos processos de contratação pública no TRE-DF.

Para analisar o tempo(h) e o custo(R\$) de cada ação, foi elaborada uma planilha no Microsoft Excel. Nela, as linhas representavam ações específicas do processo de contratação, permitindo correlacioná-las às unidades responsáveis. As colunas detalhavam os custos associados a cada ação, possibilitando vincular cada valor a um PE/PA correspondente. Como a metodologia para a obtenção do custo de cada ação já foi descrita, não há necessidade de repeti-la. Abaixo, apresentamos uma versão resumida da tabela criada:

Tabela 4 – Modelo Apuração de Tempo(h) e Custo (R\$)							
Unidade	Ação	PE 1		...	....	PE 17	
		PA 1		...	....	PA 17	
		Tempo(h)	Custo (R\$)	...		Tempo(h)	Custo (R\$)
ABC	Ação 1	X1	Y1	...	...	X1	Y1
...
XYZ	Ação 25	X25	Y25	...	...	X25	Y25

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Os dados coletados — tempo(h) e custo(R\$) — serviram como base para as análises já mencionadas. Com esses dados, foram comparados os valores entre os PEs/PAs que compõem a amostra. Foram realizadas análises estatísticas detalhadas utilizando o programa R, que possibilita a análise e visualização de dados. Esse programa forneceu métricas como média, mediana, desvio padrão, mínimo, máximo, quartis e coeficientes de variação e correlação, com o objetivo de identificar padrões e variações.

Durante a análise estatística, foram identificados *outliers*, ou seja, observações que se desviam significativamente dos demais dados, o que pode distorcer as análises e levar a conclusões equivocadas. Reis e Colosimo (2005) destacam que esses pontos anômalos prejudicam a estimativa de parâmetros em modelos de regressão, recomendando a utilização de técnicas robustas para minimizar seus efeitos.

No entanto, Souza e Mendes (2009) argumentam que *outliers* podem conter informações importantes sobre fenômenos raros ou mudanças estruturais, e sua exclusão deve ser precedida de uma análise cuidadosa. Assim, a decisão sobre o tratamento dos *outliers* deve ser alinhada aos objetivos da pesquisa, pois ignorá-los pode gerar viés, enquanto removê-los sem critério pode resultar em perda de dados valiosos. A abordagem escolhida deve, portanto, considerar tanto a necessidade de precisão estatística quanto o potencial informativo desses pontos.

A análise do custo(R\$) e do tempo(h) por tipo de aquisição exigiu a adaptação da planilha criada anteriormente, o que foi realizado com a utilização do programa Microsoft Excel. As informações de cada processo da amostra foram organizadas e categorizadas conforme o tipo de aquisição. A seguir, apresentamos uma versão resumida da planilha:

Tabela 5 – Modelo Categorização dos Tipos de Aquisição			
PE/PA	Objeto/Tipo de Aquisição	Tempo (horas)	Custo (R\$)
1	Categoria A	X,XX	Y.YY
...
17	Categoria Z	X,XX	Y.YY

Fonte: Elaboração do autor (2024).

O tempo(h) e o custo(R\$) foram analisados por categoria. Calculou-se a média de tempo(h) e de custo(R\$) para as diversas categorias. Em seguida, as categorias foram comparadas para determinar quais são mais eficientes, tanto em termos de rapidez (horas gastas no processo de aquisição) quanto em economia (custo incorrido).

Por fim, foi realizada a análise operacional, que comparou o tempo(h) gasto e os custos(R\$) incorridos nas ações realizadas por unidade envolvida no processo de contratação da Corte eleitoral. A comparação abrangeu os 17 PEs/PAs da amostra. Os dados foram organizados em uma planilha gerada pelo programa Microsoft Excel. As colunas dessa planilha correspondiam à unidade responsável pela ação, ao tempo(h) gasto e ao custo(R\$) incorrido. Abaixo, apresentamos uma versão resumida da planilha criada:

Tabela 6 – Modelo Comparação Tempo(h) Gasto x Custo(R\$) Incorrido					
	PE1/PA1			PE17/PA17	
Unidade Responsável	Tempo(h)	Custo(R\$)	...	Tempo(h)	Custo(R\$)
Unidade 1	X1	Y1	...	X1	Y1
Unidade 2	X2	Y2	...	X2	Y2
Unidade 3	X3	Y3	...	X3	Y3
...
Unidade 9	X9	Y9	...	X9	Y9

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Após a explicação das fases de obtenção de dados, apuração dos custos dos processos de contratação e análises desses dados, está concluído o capítulo relacionado à metodologia desta pesquisa.

3.4. Resumo do Capítulo

O capítulo iniciou-se com uma descrição da revisão de literatura e explicação da abrangência dos temas abordados como contabilidade pública, contabilidade de custos, gestão pública e procedimentos de compras públicas. Tal revisão foi fundamental para estabelecer um referencial teórico e comparar práticas teóricas com a realidade observada no TRE-DF.

Em seguida, a metodologia empregada foi detalhada, com ênfase na coleta e análise minuciosa de documentos internos relativos aos processos de contratação. Esses documentos estavam acessíveis no Portal da Transparência do Tribunal e em sítios eletrônicos do Governo Federal e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Dentre os materiais analisados, destacaram-se portarias, manuais, planos de aquisição e normas contábeis, que foram sistematizados em uma tabela resumo.

A análise documental possibilitou a identificação das atividades, das unidades e dos servidores envolvidos nos processos de contratação. Além disso, foi possível compreender a forma de contabilização dessas atividades, aspecto essencial para o cálculo e a análise dos custos efetivos das contratações realizadas. Essa etapa foi fundamental para compreender a dinâmica interna do TRE-DF e para estabelecer uma base sólida para as análises subsequentes.

Quanto à contabilidade pública no Tribunal, observou-se a adoção das normas emitidas pela STN, compiladas nos manuais MCASP e MIC, e as normas e princípios contábeis do setor público estabelecidos pelo CFC e divulgados nas NBC TSPs. Contudo, a implementação das normas relacionadas a custos no setor público ainda é limitada, exigindo adaptações práticas, como a utilização apenas de custos diretos.

Nesse contexto, a adequação das informações contábeis do TRE-DF nos exercícios de 2022 e 2023 foi verificada por meio de relatórios de auditoria. Embora esses relatórios tenham apontado algumas falhas pontuais, eles indicaram uma aderência geral satisfatória às normas vigentes, o que foi fundamental para assegurar a integridade e a precisão dos dados contábeis no período analisado.

Por fim, o padrão das tarefas realizadas nos procedimentos de contratação no TRE-DF foi detalhado em uma tabela. Nela, são destacadas as unidades responsáveis e as ações executadas, desde a elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD) até a publicação

da homologação do resultado da licitação no Diário Oficial da União (DOU). Com base nos dados coletados, foram realizadas análises que fundamentaram as recomendações e diretrizes propostas, com o objetivo de aprimorar o uso da contabilidade na tomada de decisões administrativas.

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1. Custo e Tempo por Ação

A análise teve como objetivo comparar os custos incorridos e o tempo despendido nas ações realizadas na amostra da pesquisa, identificando aquelas que demandaram maior tempo de execução e as mais onerosas, além de verificar as variações de tempo(h) e custo(R\$) entre os diferentes PEs/PAs analisados. Essa abordagem visou compreender a utilização dos recursos de tempo e custo nas contratações do TRE-DF.

Foram analisadas três métricas principais: custo, tempo e variação percentual. Inicialmente, custo e tempo foram avaliados separadamente. Em seguida, analisou-se a relação entre custo e tempo. Independentemente do foco, os resultados mostraram que a ação “Preenchimento/Elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD), Estudos Preliminares (EP)/Plano de Trabalho (PT) e do Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico (PB)” é a mais custosa e a que mais consome tempo, em termos absolutos.

Em seguida, a ação “Realização do Pregão Eletrônico” foi a segunda mais onerosa e demorada. Por outro lado, as ações “Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)” e “Análise do Estudo Preliminar (EP) e do Termo de Referência (TR) ou do Projeto Básico (PB)” apresentaram as maiores variações percentuais, evidenciando maior discrepância entre os diferentes PEs/PAs analisados.

A análise geral confirmou os resultados apontados anteriormente, evidenciando discrepâncias muito significativas nos custos incorridos e tempos gastos nas ações realizadas na amostra da pesquisa:

- “Preenchimento/Elaboração do DOD, EP/PT e do TR ou PB” tempo(h): de 6,62 h a 2.168,59 h e custo(R\$): de R\$ 1.590,16 a R\$ 547.492,39;
- “Realização do Pregão Eletrônico” tempo(h): de 6,04 h a 54,35 h e custo(R\$): de R\$ 1.339,44 a R\$ 15.282,05;
- “Análise do EP e do TR ou do PB” tempo(h): de 0,39 h a 8,39 h e custo(R\$): de R\$ 54,55 a R\$ 2.421,66; e
- “Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)” tempo(h): de 1,52 h a 71,50 h e custo(R\$): de R\$ 145,45 a R\$ 6.407,08.

As ações citadas acima apresentaram grandes variações de tempo e custo, e requerem atenção especial, pois são recorrentes em todos os processos de contratação da Corte eleitoral. Essas variações elevadas podem indicar ineficiências e impactar significativamente o orçamento do Tribunal. Embora esses casos envolvam riscos, também representam oportunidades para otimizar os recursos. A tabela a seguir resume os resultados encontrados:

Tabela 7 – Análise Custo por Ação				
Ação	Custo Máximo (R\$)	Custo Mínimo (R\$)	Variação Absoluta (R\$)	Variação Percentual (%)
Preenchimento/Elaboração do DOD EP/PT e do TR ou PB	547.492,39	1.590,16	545.902,23	34.35
Realização do Pregão Eletrônico	15.282,05	1.339,34	13.942,71	1042.61
Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)	6.407,08	145,45	6.261,63	4305.74
Análise do EP e do TR ou do PB	2.421,66	54,55	2.367,11	4332.19
Ciência e Encaminhamento do DOD e envio para análise da ASAQ	259,41	0,00	259,41	100
Ciência e Encaminhamento dos EP, PT, TR ou PB, conforme o caso	402,92	0,00	402,92	100
Análise do DOD	717,35	41,18	676,17	1644.49
Análise do DOD, com posterior envio para a Presidência	1.137,92	0,00	1.137,92	100
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência	595,59	0,00	595,59	100
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a realização de Pregão Eletrônico	2.327,79	0,00	2.327,79	100
Prestar informação referente à compatibilidade com a LOA e a LDO	183,88	0,00	183,88	100
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB	35.355,98	0,00	35.355,98	100
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do Instrumento Convocatório (edital)	4.610,11	263,46	4.346,65	1652.92
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito dos atos realizados na sessão de julgamento das propostas dos concorrentes no Pregão Eletrônico	4.751,51	0,00	4.751,51	100

Realização de Pesquisa de Preços	19.877,78	16,15	19.861,63	123798.56
Preparação da Publicação do Aviso de Homologação	1.454,31	0,00	1.454,31	100
Análise dos EP e do TR ou do PB (conforme o caso), com posterior envio à Presidência	2.471,32	232,03	2.239,29	964.32
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo realização de pesquisa de preços	595,59	0,00	595,59	100
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a aprovação e autorização da publicação da adjudicação e homologação da licitação	659,14	0,00	659,14	100
Prestar informação referente à disponibilidade orçamentária	528,03	0,00	528,03	100
Emissão de Pré empenhos	108,40	0,00	108,40	100
Reforço de Pré empenho	17,17	0,00	17,17	100
Remanejamento de créditos orçamentários	68,41	0,00	68,41	100
Criação de Plano Orçamentário e Solicitação de Créditos Adicionais	65,87	0,00	65,87	100
Homologação do Resultado	3.603,28	0,00	3.603,28	100
Análise Tempo por Ação				
Ação	Tempo Máximo (h)	Tempo Mínimo (h)	Variação Absoluta (h)	Variação Percentual (%)
Preenchimento/Elaboração do DOD EP/PT e do TR ou PB	2.168,59	6,62	2.161,97	32667,99%
Realização do Pregão Eletrônico	54,35	6,04	48,31	800,00%
Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)	71,50	1,52	69,98	4596,83%
Análise do EP e do TR ou do PB	8,39	0,39	8,00	2071,43%
Ciência e Encaminhamento do DOD e envio para análise da ASAQ	2,21	0,00	2,21	-
Ciência e Encaminhamento dos EP, PT, TR ou PB, conforme o caso	2,21	0,00	2,21	-
Análise do DOD	2,15	0,17	1,99	1200,00%
Análise do DOD, com posterior envio para a Presidência	5,74	0,00	5,74	-

Análise dos autos, com posterior envio à Presidência	5,74	0,00	5,74	-
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a realização de Pregão Eletrônico	11,48	0,00	11,48	-
Prestar informação referente à compatibilidade com a LOA e a LDO	1,08	0,00	1,08	-
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB	207,05	0,00	207,05	-
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do Instrumento Convocatório (edital)	30,92	2,65	28,27	1066,72%
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito dos atos realizados na sessão de julgamento das propostas dos concorrentes no Pregão Eletrônico	27,61	0,00	27,61	-
Realização de Pesquisa de Preços	117,28	1,33	115,95	8748,66%
Preparação da Publicação do Aviso de Homologação	8,84	0,00	8,84	-
Análise dos EP e do TR ou do PB (conforme o caso), com posterior envio à Presidência	35,06	0,00	35,06	-
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo realização de pesquisa de preços	5,74	0,00	5,74	-
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a aprovação e autorização da publicação da adjudicação e homologação da licitação	3,24	0,00	3,24	-
Prestar informação referente à disponibilidade orçamentária	2,72	0,00	2,72	-
Emissão de Pré empenhos	1,08	0,00	1,08	-
Reforço de Pré empenho	0,12	0,00	0,12	-
Remanejamento de créditos orçamentários	0,38	0,00	0,38	-
Criação de Plano Orçamentário e Solicitação de Créditos Adicionais	0,36	0,00	0,36	-
Homologação do Resultado	15,85	0,00	15,85	-

Fonte: Elaboração do autor (2024). Os valores obtidos consideram o somatório da ação em todos os 17 PEs/PAs analisados. Significado das siglas utilizadas na tabela: Documento Oficial de Demanda – DOD, Estudos Preliminares – EP, Plano de Trabalho – PT, Termo de Referência – TR e Projeto Básico – PB.

As variações significativas de custo e tempo observadas nas ações registradas na Tabela 7 podem ser atribuídas a diversos fatores. A presença de valores extremos, tanto máximos quanto mínimos, sugere a ocorrência de *outliers*. As variações de custo(R\$) e tempo(h) iguais a zero ou com valores muito baixos representam ações não realizadas em todos os PEs/PAs. Essas ações, que envolvem intervenções rápidas, são realizadas por unidades responsáveis pela supervisão. Trata-se de procedimentos burocráticos, como a ciência de atos praticados, a confirmação de ações realizadas por outras unidades e o encaminhamento para as fases seguintes do processo de compra.

Por outro lado, os valores elevados podem refletir a heterogeneidade das atividades, cuja complexidade varia conforme o contexto. Ações como a elaboração de editais ou a realização de pregões eletrônicos demandam mais tempo e recursos em determinadas situações. Além disso, esses resultados podem indicar ineficiências no processo de contratação ou casos excessivamente complexos e demorados, sugerindo a necessidade de otimização dos processos e critérios de execução. Também não se pode descartar falhas nos registros de tempo das ações, o que afetaria os custos envolvidos.

O impacto desses valores extremos nos testes realizados nesta pesquisa pôde ser minimizado pela utilização de métricas de tendência central, como a mediana. Para verificar se esses valores extremos poderiam distorcer os resultados, todos os procedimentos foram repetidos, desconsiderando tais valores e utilizando a mediana. A exclusão dos valores mínimos não alterou significativamente os resultados. As distorções geradas pelos valores extremos puderam ser contornadas com o uso de métricas de tendência central. Por essa razão, optou-se por manter os dados originais nas análises.

4.2. Análise Estatística do Custo e Tempo por Ação

A análise estatística dos custos e tempos das ações realizadas nos 17 PEs/PAs estudados foi importante para a compreensão e a formulação de sugestões visando a otimização dos processos de contratação realizados no TRE-DF. Através do cálculo de médias, medianas, desvio padrão, mínimo, máximo e quartis, foi possível descrever o comportamento dos custos e tempos despendidos. Além disso, foram identificados padrões e tendências que apontaram áreas de ineficiência.

Os testes estatísticos realizados permitiram a formulação de recomendações embasadas em dados concretos, possibilitando a orientação de implementações para melhorias na gestão de recursos. Ao abordar a variabilidade dos custos incorridos e o comportamento dos tempos gastos, foram obtidos *insights* valiosos que contribuirão para a otimização dos processos de contratação do Tribunal.

Abaixo são apresentadas tabelas resumidas para custo(R\$) incorrido e tempo(h) gasto, com os resultados dos cálculos estatísticos realizados:

Tabela 8 – Resumo Custos(R\$)								
Ação Realizada	Custo Total (R\$)	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Quartil (Q1)	Quartil (Q3)
Preenchimento do DOD/Elaboração de EP/PT e do TR ou PB	2.081.591,20	122.446,54	70.614,29	140.160,53	1.590,16	547.492,39	35.248,78	154.483,64
Ciência e Encaminhamento do DOD e envio para análise da ASAQ	475,93	28,00	0,00	73,42	0,00	259,41	0,00	0,00
Análise do DOD	2.807,02	165,12	104,15	172,82	41,18	717,35	71,06	156,51
Análise do EP e do TR ou do PB	16.308,81	959,34	721,76	717,51	54,55	2.421,66	556,47	1.370,47
Análise do DOD, com posterior envio para a Presidência para aprovação da contratação	3.759,64	221,16	114,77	286,83	0,00	1.137,92	33,57	343,50
Análise dos EP e do TR ou do PB, com posterior envio à Presidência	30.057,13	1.768,07	916,48	2.319,24	0,00	8.371,06	232,03	2.471,32
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo realização de pesquisa de preços	2.004,51	117,91	0,00	191,55	0,00	595,59	0,00	142,25
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a realização de Pregão Eletrônico	3.541,88	208,35	0,00	561,73	0,00	2.327,79	0,00	123,34
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a aprovação e autorização da publicação da adjudicação e homologação da licitação	1.372,54	80,74	0,00	192,90	0,00	659,14	0,00	0,00
Prestar informação referente à disponibilidade orçamentária	2.502,32	147,20	80,78	158,98	0,00	528,03	49,50	148,07
Prestar informação referente à compatibilidade com a LOA e a LDO	332,13	19,54	0,00	47,40	0,00	183,88	0,00	0,00
Emissão de Pré empenhos	470,59	27,68	0,00	41,44	0,00	108,40	0,00	31,44
Reforço de Pré empenho	17,17	1,01	0,00	4,16	0,00	17,17	0,00	0,00
Remanejamento de créditos orçamentários	68,41	4,02	0,00	16,59	0,00	68,41	0,00	0,00

Criação de Plano Orçamentário e Solicitação de Créditos Adicionais	103,88	6,11	0,00	17,94	0,00	65,87	0,00	0,00
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB	47.584,04	2.799,06	0,00	8.470,71	0,00	35.355,98	0,00	1.471,92
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do Instrumento Convocatório (edital)	30.446,14	1.790,95	1.890,65	1.330,00	263,46	4.610,11	578,03	2.457,41
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito dos atos realizados na sessão de julgamento das propostas dos concorrentes no Pregão Eletrônico	21.088,22	1.240,48	869,70	1.247,87	0,00	4.751,51	385,35	1.968,04
Realização de Pesquisa de Preços	54.043,13	3.179,01	1.035,17	5.156,38	16,15	19.877,78	587,66	3.322,52
Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)	16.976,51	998,62	361,97	1.584,57	145,45	6.407,08	199,52	811,42
Preparação da Publicação do Aviso de Homologação	4.466,85	262,76	142,65	367,49	0,00	1.454,31	0,00	473,25
Realização do Pregão Eletrônico	124.008,02	7.294,59	7.195,61	3.758,04	1.339,34	15.282,05	4.288,83	8.724,57
Homologação do Resultado	8.860,01	521,18	0,00	921,90	0,00	3.603,28	0,00	718,50
Publicação de Aviso de Licitação Fracassada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração do autor (2024). Significado das siglas utilizadas na tabela: Documento Oficial de Demanda – DOD, Estudos Preliminares – EP, Plano de Trabalho – PT, Termo de Referência – TR e Projeto Básico – PB.

Tabela 9 – Resumo Tempo(h)								
Ação Realizada	Tempo Total Gasto (horas)	Média	Mediana	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Quartil (Q1)	Quartil (Q3)
Preenchimento/Elaboração do DOD, do EP/PT e do TR ou PB	7.640,78	449,46	285,52	510,01	6,62	2.168,59	177,44	493,19
Ciência e Encaminhamento do DOD e envio para análise da ASAQ	4,52	0,27	0,00	0,65	0,00	2,21	0,00	0,00
Ciência e Encaminhamento dos EP, PT, TR ou PB, conforme o caso	5,52	0,32	0,00	0,76	0,00	2,21	0,00	0,00
Análise do DOD	10,70	0,63	0,50	0,50	0,17	2,15	0,38	0,50
Análise do EP e do TR ou do PB	56,54	3,33	2,32	2,28	0,39	8,39	1,82	4,64
Análise do DOD, com posterior envio para a Presidência para aprovação da contratação	20,33	1,20	0,40	1,58	0,00	5,74	0,17	1,71
Análise dos EP e do TR ou do PB, com posterior envio à Presidência	186,77	10,99	4,73	13,60	0,00	35,06	0,53	17,53
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo realização de pesquisa de preços	14,92	0,88	0,00	1,77	0,00	5,74	0,00	0,71

Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a realização de Pregão Eletrônico	18,02	1,06	0,00	2,77	0,00	11,48	0,00	0,57
Análise dos autos, com posterior envio à Presidência sugerindo a aprovação e autorização da publicação da adjudicação e homologação da licitação	6,45	0,38	0,00	0,91	0,00	3,24	0,00	0,00
Prestar informação referente à disponibilidade orçamentária	17,56	1,03	0,87	0,91	0,00	2,72	0,33	1,86
Prestar informação referente à compatibilidade com a LOA e a LDO	1,98	0,12	0,00	0,28	0,00	1,08	0,00	0,00
Emissão de Pré empenhos	3,42	0,20	0,02	0,32	0,00	1,08	0,00	0,23
Reforço de Pré empenho	0,12	0,01	0,00	0,03	0,00	0,12	0,00	0,00
Remanejamento de créditos orçamentários	0,38	0,02	0,00	0,09	0,00	0,38	0,00	0,00
Criação de Plano Orçamentário e Solicitação de Créditos Adicionais	0,57	0,03	0,00	0,10	0,00	0,36	0,00	0,00
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB	435,20	25,60	0,00	61,78	0,00	207,05	0,00	8,28
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do Instrumento Convocatório (edital)	225,06	13,24	13,91	8,60	2,65	30,92	5,52	17,01
Análise e emissão de parecer jurídico a respeito dos atos realizados na sessão de julgamento das propostas dos concorrentes no Pregão Eletrônico	156,89	9,23	7,95	8,57	0,00	27,61	2,69	16,56
Realização de Pesquisa de Preços	416,32	24,49	17,23	29,22	1,33	117,28	4,64	25,83
Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)	163,31	9,61	4,08	16,83	1,52	71,50	2,32	7,57
Preparação da Publicação do Aviso de Homologação	37,01	2,18	1,55	2,45	0,00	8,84	0,00	3,16
Realização do Pregão Eletrônico	477,87	28,11	28,68	12,95	6,04	54,35	17,36	35,48
Homologação do Resultado	48,48	2,85	0,00	4,59	0,00	15,85	0,00	3,02
Publicação de Aviso de Licitação Fracassada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaboração do autor (2024). Significado das siglas utilizadas na tabela: Documento Oficial de Demanda – DOD, Estudos Preliminares – EP, Plano de Trabalho – PT, Termo de Referência – TR e Projeto Básico – PB.

A interpretação dos cálculos e testes estatísticos para os custos incorridos foi iniciada com a análise da média e mediana. Essas medidas forneceram uma estimativa do custo central de cada ação e indicaram o valor central, que divide os dados em duas partes iguais. Para a maioria das ações, as medianas foram significativamente menores que as médias, sugerindo a presença de valores extremos que aumentam a média.

Altos desvios padrão indicaram uma grande variação nos custos para uma determinada ação. Por exemplo, a ação “Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB

(conforme o caso)” apresentou um desvio padrão de R\$ 8.470,71 o que sugere que os custos podem variar amplamente para essa atividade. Já a amplitude dos valores mínimo e máximo mostraram a variação total dos custos. Por exemplo, “Realização de Pesquisa de Preços” tem um mínimo de R\$ 16,15 e um máximo de R\$ 19.877,78, indicando uma variação muito elevada nos custos dessa ação.

A utilização dos quartis Q1 e Q3, confirmaram a presença de *outliers* observada inicialmente na mediana. Para a ação "Análise do Documento Oficial de Demanda (DOD)", por exemplo, o valor máximo de R\$ 1.137,92 é significativamente maior que o quartil Q3 que é de R\$ 343,50, evidenciando a presença de valores atípicos.

Em relação ao tempo gasto, assim como nos custos, as médias apresentaram tendência a serem maiores que as medianas, sugerindo a presença de valores extremos. Os desvios padrão elevados, como o da ação "Análise e emissão de parecer jurídico a respeito do TR ou do PB (conforme o caso)", de 61,78 horas, indicaram uma variação significativa no tempo gasto para realizar essa atividade.

Já a amplitude entre os valores mínimo (6,04 horas) e máximo (54,35 horas) indicou grande variação no tempo gasto para a ação “Realização do Pregão Eletrônico”. Essa discrepância sugere inconsistências no tempo necessário para a execução da ação, o que reforça a necessidade de investigar possíveis ineficiências ou etapas do processo responsáveis por esses desvios.

Da mesma forma que nos custos, a utilização dos quartis Q1 e Q3 para o tempo reforçou a sugestão da presença de *outliers*. Além disso, a "Realização do Pregão Eletrônico" possui um valor máximo de 117,28 horas o que é significativamente maior que o quartil Q3 de 25,83 horas.

A combinação da análise estatística dos dados de custo e tempo permitiu avaliar a eficiência de cada ação, identificando quais ações são mais vantajosas em termos de custo e tempo. Por exemplo, uma ação com alto custo e baixo tempo pode ser mais eficiente do que uma ação com baixo custo e alto tempo, dependendo dos resultados gerados. Esse procedimento foi útil para identificar áreas onde melhorias de processo poderiam reduzir custos sem aumentar significativamente o tempo gasto.

Os resultados obtidos na análise estatística dos custos e tempos reforçaram a indicação de que as ações “Preenchimento/Elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD), Estudo Preliminar (EP)/Plano de Trabalho (PT) e do Termo de Referência (TR) ou Projeto

Básico (PB)”, “Realização do Pregão Eletrônico”, “Análise do Estudo Preliminar (EP) e do Termo de Referência (TR) ou do Projeto Básico (PB)” são as que apresentam as maiores oportunidades para otimizar os recursos utilizados. A seguir, foram detalhados os motivos para a indicação de cada uma dessas ações.

A ação “Preenchimento/Elaboração do (DOD), Estudo Preliminar (EP)/Plano de Trabalho (PT) e do Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico (PB)” apresentou o maior custo total (R\$ 2.081.591,20) e tempos totais gastos (7.640,78 horas). Além disso, o alto desvio padrão tanto para custos (R\$ 140.160,53) quanto para o tempo (510,01 horas) indicou uma grande variação nos recursos utilizados. Tal variação sugere a presença de ineficiências ou inconsistências operacionais que poderiam ser mitigadas por meio de otimização.

A ação “Realização do Pregão Eletrônico” apresentou custo total alto (R\$ 124.008,02) e o segundo maior tempo total gasto (477,87 horas). O desvio padrão significativo tanto para custos (R\$ 3.758,04) quanto para tempo (12,95 horas) reforça a necessidade de otimização para reduzir a variabilidade e melhorar a eficiência operacional.

As ações “Análise do EP e do TR ou do PB, com posterior envio à Presidência”, “Análise e emissão de parecer jurídico sobre o TR ou PB”, “Realização de Pesquisa de Preços”, “Análise e emissão de parecer jurídico sobre o Instrumento Convocatório (edital)” e “Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)” apresentaram custos e tempos totais elevados.

No entanto, uma análise mais detalhada revela que as três primeiras ações tiveram esses resultados devido a um valor atípico observado em apenas um ou dois dos 17 PE/PAs analisados. Assim, os custos e tempos elevados não podem ser considerados características permanentes dessas ações, mas sim situações pontuais.

Os processos que demandam grandes volumes de recursos e apresentam alta variabilidade são candidatos naturais para revisão e otimização. Melhorias nesses processos podem resultar em economias significativas de custo e tempo, além de elevar a qualidade e a previsibilidade dos resultados, contribuindo para a eficiência geral da organização.

4.3. Análise de Custo e Tempo por Tipo de Aquisição

A análise comparativa dos custos e tempos da amostra, categorizados conforme os tipos de contratações públicas, foi relevante. Ela forneceu subsídios para a gestão dos recursos gastos e para a otimização dos processos de aquisição. Essas ações podem gerar melhorias específicas para cada tipo de contratação realizada pelo Tribunal. O primeiro passo da análise consistiu em categorizar os 17 PEs/PAs que compõem o estudo.

A categorização foi realizada conforme o tipo de bem ou serviço adquirido, resultando em 12 categorias distintas. Algumas delas possuem apenas um PE/PA, mas essa abordagem possibilitou *insights* mais específicos. Abaixo, apresentamos a tabela com a categorização da amostra do estudo e seus respectivos objetos de contratação:

Tabela 10 – Categorização da Amostra de Estudo			
Categoria	Pregão Eletrônico – PE	Processo Administrativo – PA	Objeto da Contratação
Serviços de Engenharia	PE 0009/2023	PA 0002993-59.2023.6.07.81 00	Serviços de engenharia.
	PE 0003/2022	PA 0001270-73.2021.6.07.81 00	Serviços de Engenharia, manutenção predial.
	PE 0006/2022	PA 0000284-85.2022.6.07.81 00	Serviços de engenharia para adequação de galpão.
Serviços de Consultoria	PE 0005/2022	PA 0006427-27.2021.6.07.81 00	Serviços Técnicos Profissionais de Consultoria Técnica e Elaboração de Projetos de Engenharia.
Serviços Administrativos de Apoio	PE 0005/2023	PA 0002822-05.2023.6.07.81 00	Serviços continuados de apoio administrativo.
Serviços Administrativos de Apoio Especializado Temporário	PE 0011/2022	PA 0000091-70.2022.6.07.81 00	Serviços de apoio especializado às Eleições Gerais de 2022.
Serviços de Limpeza e Conservação	PE 001/2023	PA 0010505-30.2022.6.07.81 00	Serviços continuados de limpeza e conservação.
Serviços de Tecnologia da Informação	PE 0004/2022	PA 0001931-86.2020.6.07.81 00	Serviços contínuos de comunicação de dados.
	PE 0006/2023	PA 0011662-38.2022.6.07.81 00	Serviço continuado de monitoramento remoto de sistemas de alarmes eletrônicos.

Serviços de Transporte	PE 0010/2023	PA 0000100-95.2023.6.07.81 00	Serviço de transporte terrestre de pessoas, documentos e bens.
Serviços de Comunicação e Inclusão	PE 0001/2022	PA 0003139-71.2021.6.07.81 00	Serviços de tradução/interpretação simultânea em Libras.
Serviços de Benefícios e RH	PE 0009/2022	PA 0001267-84.2022.6.07.81 00	Serviços de gerenciamento de cartão eletrônico do tipo Auxílio-Alimentação
Registro de Preços - TI e Cibernética	PE SRP 0002/2023	PA 0003372-34.2022.6.07.81 00	Registro de preços para contratação futura de fornecimento de bens e serviços de inteligência cibernética: monitoramento, coleta e análise de dados, internos e externos, sobre ameaças cibernéticas do ambiente de rede.
	PE SRP 0008/2023	PA 0005153-57.2023.6.07.81 00	Eventual e futura contratação para fornecimento de bens e serviços de inteligência cibernética: tecnologias de análise de comportamento, uso de inteligência artificial e machine learning não supervisionado.
Registro de Preços – Materiais de TIC	PE SRP 0007/2023	PA 0001522-08.2023.6.07.81 00	Aquisição eventual e futura de materiais de consumo estocável de tecnologia da informação, elétrico e eletrônico.
	PE SRP 0007/2022	PA 0000227-67.2022.6.07.81 00	Registro de preços para eventual aquisição futura de dispositivos de armazenamento de dados tipo Pen Drive.
Registro de Preços – Materiais Diversos	PE SRP 0008/2022	PA 0006329-42.2021.6.07.81 00	Aquisição eventual e futura de materiais estocáveis de diversos tipos.

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Após a categorização, foram realizados os cálculos necessários para totalizar os custos incorridos e os tempos gastos nos processos de contratação. Também foram calculados a média, o desvio padrão e o coeficiente de correlação (para as variáveis custo e tempo).

Abaixo, são apresentadas as tabelas resumindo os totais, médias, variâncias, desvios padrão e coeficientes de correlação. As categorias com apenas um item não tiveram o desvio padrão nem o coeficiente de correlações calculados.

Tabela 11 – Valores Totais e Médias				
Categoria	Custo Total (R\$)	Média de Custo (R\$)	Tempo Total (horas)	Média de Tempo (horas)
Serviços de Engenharia	527.276,27	175.758,76	1.784,12	594,71
Serviços de Consultoria	49.641,69	49.641,69	252,04	252,04
Serviços Administrativos de Apoio	42.708,39	42.708,39	254,98	254,98
Serviços Administrativos de Apoio Especializado Temporário	84.557,61	84.557,61	367,24	367,24
Serviços de Limpeza e Conservação	194.312,93	194.312,93	548,30	548,30
Serviços de Tecnologia da Informação	723.209,79	361.604,90	3.020,11	1.510,06
Serviços de Transporte	255.988,57	255.988,57	1.048,89	1.048,89
Serviços de Comunicação e Inclusão	86.902,62	86.902,62	453,50	453,50
Serviços de Benefícios e RH	18.064,72	18.064,72	153,32	153,32
Registro de Preços – TI e Cibernética	177.844,39	88.922,20	755,30	377,65
Registro de Preços – Materiais de TIC	155.890,78	77.945,39	803,19	401,59
Registro de Preços – Materiais Diversos	137.130,84	137.130,84	471,70	471,70

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Tabela 12 – Análise Estatística para Custos e Tempos							
Categoria	Total Custo (R\$)	Média Custo (R\$)	Desvio Padrão Custo	Total Tempo (horas)	Média Tempo (horas)	Desvio Padrão Tempo	Coefficiente de Correlação
Serviços de Engenharia	527.276,27	175.758,76	158.990,30	1.784,12	594,71	440,63	0,94
Serviços de Tecnologia da Informação	723.209,79	361.604,90	281.834,61	3.020,11	1.510,06	1.047,94	0,97

Registro de Preços – TI e Cibernética	177.844,39	88.922,20	70.524,01	755,30	377,65	260,22	0,96
Registro de Preços – Materiais de TIC	155.890,78	77.945,39	26.614,85	803,19	401,59	194,45	0,95

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Com base nos dados das tabelas apresentadas, foi realizada uma análise detalhada das categorias. Contudo, destacam-se as limitações para aquelas com apenas um item, como: Serviços de Consultoria, Serviços Administrativos, Serviços de Limpeza e Conservação, Serviços de Transporte, Serviços de Comunicação e Inclusão, Serviços de Benefícios e RH e Registro de Preços – Materiais Diversos. Essas categorias não podem ser analisadas quanto ao desvio padrão e coeficiente de correlação, devido à falta de dados múltiplos para comparação.

Ao analisar os custos totais e médios, observou-se que os Serviços de Tecnologia da Informação apresentaram o maior valor acumulado (R\$ 723.209,79) e médio (R\$ 361.604,90), bem como o maior tempo total (3.020,11) e médio (3.217,27). Isso sugere que os investimentos em TI são significativos e refletem a importância estratégica dessa área para as operações institucionais.

Por outro lado, os Serviços de Benefícios e RH apresentaram os menores custos totais e médios (R\$ 18.064,72), assim como os menores tempos totais e médios (153,32). Isso indica que os gastos com benefícios e recursos humanos são relativamente mais baixos em comparação com outras categorias. Essa diferença pode ser explicada pelo fato de que a aquisição não se destinou a despesas com servidores ou funcionários terceirizados, mas sim ao atendimento de uma necessidade específica e pontual da Corte eleitoral.

Nas categorias em que foi possível calcular o coeficiente de correlação, observou-se uma forte relação entre custo e tempo, indicando que, à medida que uma aumenta, a outra tende a aumentar também. Esse padrão é mais evidente nas categorias de produtos e serviços de tecnologia da informação. A interpretação dos elevados coeficientes de correlação nessas categorias sugere que maiores investimentos em TI estão associados ao aumento proporcional do tempo de execução dos projetos.

Outro ponto de destaque é que a média de custo e tempo para a categoria Serviços de Tecnologia da Informação foi consideravelmente alta, o que aponta para processos complexos e pode justificar, pelo menos em parte, altos custos e a demora. O conjunto dos dados

apresentados ainda permitiu considerar uma relação mais previsível entre custo e tempo, o que pode ser útil para o planejamento orçamentário e alocação de recursos.

A relação entre custo e tempo permitiu calcular o custo por hora (custo total dividido pelo tempo total) despendido em cada categoria. Isso, por sua vez, permitiu comparar diretamente as diferentes categorias e entender melhor a economicidade de cada uma. O custo por hora é uma abordagem prática para avaliar a economicidade das categorias listadas na tabela 10.

No entanto, essa abordagem apresenta limitações que devem ser observadas. Entre elas destacam-se: simplificação excessiva, fatores qualitativos relacionados a variáveis que não são facilmente mensuráveis em termos de custo/tempo e a presença de *outliers* que podem influenciar o resultado.

Após esclarecidas as vantagens e desvantagens, abaixo é apresentada a tabela com os resultados para os cálculos do custo por hora das categorias em que dividimos a amostra do estudo:

Tabela 13 – Custo por Hora			
Categoria	Custo Total (R\$)	Tempo Total (horas)	Custo por Hora (R\$/hora)
Serviços de Engenharia	172.071,41	936,68	183,70
Serviços de Consultoria	49.641,69	252,04	196,96
Serviços Administrativos e de Apoio	42.708,39	254,98	167,49
Serviços Administrativos de Apoio Especializado Temporário	84.557,61	367,24	230,25
Serviços de Limpeza e Conservação	194.312,93	584,30	332,56
Serviços de Tecnologia da Informação	723.209,79	769,05	940,39
Serviços de Transporte	255.988,57	1.048,89	244,06
Serviços de Comunicação e Inclusão	86.902,62	453,50	191,63
Serviços de Benefícios e RH	18.064,72	153,32	117,82
Registro de Preços – TI e Cibernética	177.844,39	561,65	316,64
Registro de Preços – Materiais de TIC	155.890,78	539,09	289,18
Registro de Preços – Materiais Diversos	137.130,84	471,70	290,71

Fonte: Elaboração do autor (2024).

A análise da tabela, considerando as limitações mencionadas anteriormente, permitiu algumas conclusões. A categoria de Serviços de Engenharia, embora tenha o segundo maior

custo total e o segundo maior tempo gasto, apresentou o maior custo por hora. Isso indica a necessidade de maior atenção, pois o custo elevado por hora pode estar relacionado à qualidade, especialização e complexidade dos serviços. Por outro lado, também pode indicar ineficiência e excesso de despesas, o que aponta uma possível oportunidade para otimizar os custos ou revisar os processos a fim de melhorar a eficiência.

As categorias relacionadas à Tecnologia da Informação (TI) e Cibernética apresentaram um custo por hora relativamente alto, o que pode refletir a complexidade e a especialização necessária nesses serviços. Por outro lado, os Serviços de Consultoria e Comunicação tiveram um dos menores custo por hora intermediários, indicando um equilíbrio razoável entre o custo e o tempo de serviço. O Serviço de Transporte surpreendeu por apresentar um elevado custo por hora, especialmente para um dos serviços menos complexos listados entre os 17 PEs/PAs analisados.

Estimar com precisão, quais os tipos de aquisição são mais ou menos econômicos é uma previsão complexa. No entanto, após todos os dados analisados foi possível apresentar algumas constatações. As análises comparativas dos custos e tempos por categoria revelaram disparidades significativas que podem ser atribuídas a diferentes fatores, como a complexidade dos serviços, a natureza dos produtos adquiridos ou as especificidades dos processos licitatórios.

Em resumo, a categoria de Serviços de Tecnologia da Informação foi a que demandou mais recursos financeiros e tempo, o que pode refletir tanto a necessidade de modernização tecnológica quanto a complexidade e a criticidade dos serviços relacionados a essa área. Por outro lado, a categoria de Serviços de Engenharia apresentou indícios de alerta, enquanto a categoria Serviços de Transporte apresentou custo por hora elevado, possivelmente atípico.

Tais informações constituem instrumentos para a melhoria da eficiência nas contratações, otimizando a aplicação de recursos. Isso ocorre, pois identificam tipos de contratação que exigem mais recursos financeiros e tempo para serem realizadas, mas também apontam situações atípicas, como aqueles casos em que os custos ou os tempos são significativamente diferentes da média.

Essas contratações devem ser examinadas com cuidado, pois, apesar das complexidades que as cercam podem esconder oportunidades de melhorias em termos de eficiência e economia. A análise desses casos oferece a chance de revisar processos e implementar ajustes que resultem em uma gestão mais eficiente dos recursos.

4.4. Análise Operacional por Unidade Funcional

Esta análise envolveu a avaliação dos custos(R\$) incorridos e do tempo(h) gasto pelas unidades do Tribunal envolvidas no processo de compras, avaliando o desempenho de cada unidade. Para isso, foram calculados os principais indicadores de cada unidade em cada um dos 17 PEs/PAs estudados: a média, mediana, desvio padrão, valores mínimo e máximo, primeiro e terceiro quartil, além do coeficiente de variação.

De posse dessas informações, foi realizada a análise detalhada dos testes estatísticos e comparados os resultados com a documentação obtida na amostra de estudo dessa pesquisa. Isso permitiu identificar indícios da necessidade de melhorias, contribuindo para uma gestão mais ágil e econômica dos recursos públicos empregados no TRE-DF.

As tabelas abaixo resumem os resultados estatísticos para as diferentes unidades responsáveis pelo processo de compras tanto para o custo(R\$) incorrido quanto para o tempo(h) gasto:

Tabela 14 – Cálculos Estatísticos para o Custo								
Unidade Responsável	Média de Custo	Mediana de Custo	Desvio Padrão do Custo	Mínimo de Custo	Máximo de Custo	Primeiro Quartil	Terceiro Quartil	Coeficiente de Variação
Unidade Demandante/Equipe de Planejamento	122.446,54	70.614,29	140.160,53	1.590,16	547.492,39	35.248,78	154.483,64	1,14
Secretaria de Administração, Orçamento e Finanças – SAO	65,79	0,00	169,18	0,00	579,18	0,00	0,00	2,57
Assessoria de Apoio às Aquisições – ASAQ	1.124,46	973,83	709,13	156,51	2.481,16	714,34	1.526,97	0,63
Gabinete da Diretoria Geral – GDG	2.396,22	1.612,24	2.647,46	0,00	9.061,42	371,36	2.800,45	1,1
Seção de Execução e Programação Orçamentária – SEPEO	205,56	145,31	141,60	64,83	534,31	105,07	235,77	0,69
Assessoria Jurídica da Presidência – AJUP	5.830,49	3.732,35	8.508,72	1.297,10	37.846,94	2.309,78	4.995,46	1,46
Seção de Licitação e Pesquisa de Preço – SELIP	3.179,01	1.035,17	5.156,38	16,15	19.877,78	587,66	3.322,52	1,62
Seção de Editais e Contratos – SEDCO	1.261,37	586,80	1.752,54	213,84	6.890,51	361,97	1.124,83	1,39
Assessoria de Licitação – ASLIC	7.815,77	7.389,14	4.072,09	2.908,65	15.584,39	4.737,62	8.744,19	0,52

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Tabela 15 – Cálculos Estatísticos para o Tempo
--

Unidade Responsável	Média do Tempo	Mediana do Tempo	Desvio Padrão do Tempo	Mínimo do Tempo	Máximo do Tempo	Primeiro Quartil	Terceiro Quartil	Coefficiente de Variação
Unidade Demandante/Equipe de Planejamento	449,46	285,52	510,01	6,62	2.168,59	177,44	493,19	1,13
Secretaria de Administração, Orçamento e Finanças – SAO	0,59	0,00	1,40	0,00	4,42	0,00	0,00	2,37
Assessoria de Apoio às Aquisições – ASAQ	3,96	3,23	2,14	1,05	8,66	2,65	5,08	0,54
Gabinete da Diretoria Geral – GDG	14,50	7,33	16,07	0,00	45,39	4,60	19,24	1,11
Seção de Execução e Programação Orçamentária – SEPEO	1,41	1,41	0,80	0,33	2,74	0,77	1,96	0,57
Assessoria Jurídica da Presidência – AJUP	48,07	23,75	61,17	10,93	232,89	17,44	49,03	1,27
Seção de Licitação e Pesquisa de Preço – SELIP	24,49	17,23	29,22	1,33	117,28	4,64	25,83	1,19
Seção de Editais e Contratos – SEDCO	11,78	5,84	17,95	2,54	76,55	4,08	8,56	1,52
Assessoria de Licitação – ASLIC	30,96	28,68	15,21	12,83	67,18	19,62	38,49	0,49

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Para interpretar e analisar os resultados, foram avaliados separadamente custo(R\$) e tempo(h), e, em seguida, em conjunto, para os 17 PEs/PAs, considerando os dados de cada unidade responsável pelo processo de compras. A simples comparação dos maiores e menores valores constantes nas tabelas não é a forma mais adequada para interpretar os resultados, pois as responsabilidades e ações realizadas pelas unidades são bastante diferentes entre si.

Por exemplo, algumas unidades, como a Unidade Demandante/Equipe de Planejamento, possuem os maiores valores registrados em ambas as tabelas, mas realizam várias ações ao longo de um processo de compra. Já outras unidades, como a Seção de Execução e Programação Orçamentária (SEPEO), realizam intervenções mais pontuais para prestar informações técnicas.

As unidades Secretaria de Administração, Orçamento e Finanças (SAO) e Gabinete da Diretoria Geral (GDG) geralmente realizam ações de acompanhamento e tomada de decisões baseadas em iniciativas de outras unidades. Além disso, ambas ratificam ações executadas por outras unidades no processo de compras.

A principal função da Assessoria de Apoio às Aquisições (ASAQ) e da Assessoria Jurídica da Presidência (AJUP), no processo de compras, é a fiscalização e orientação. Essas assessorias analisam as ações realizadas por outras unidades e emitem pareceres sobre sua conformidade com as normas internas e as exigências legais aplicáveis às compras públicas do TRE-DF.

Por sua vez, a Seção de Licitação e Pesquisa de Preço (SELIP) e a Seção de Editais e Contratos (SEDCO) são responsáveis, principalmente, pela pesquisa de preços e pela elaboração do instrumento convocatório (edital); o que representa ações longas e complexas no processo de aquisições do Tribunal.

Por fim, a Assessoria de Licitação (ASLIC) e a já citada Unidade Demandante/Equipe de Planejamento são as unidades com as ações mais longas no processo de compras do Tribunal. Não cabe, nesse momento do trabalho, retomar as explicações detalhadas sobre as ações de cada uma das unidades citadas.

No entanto, os esclarecimentos feitos nos parágrafos anteriores foram necessários para a melhor compreensão dos dados estatísticos. Eles possibilitaram a identificação de oportunidades reais de aperfeiçoamento, evitando uma análise superficial que, ao comparar apenas os valores extremos, poderia distorcer a realidade.

Após a análise das médias, medianas, desvios padrão, valores mínimo e máximo, primeiro e terceiro quartil, e o coeficiente de variação das unidades, foram identificadas oportunidades de melhoria. As unidades com maior potencial de melhoria foram: Unidade Demandante/Equipe de Planejamento, AJUP, SEDCO e ASLIC. Em seguida, detalhou-se a análise de cada uma dessas unidades para confirmar os indícios de melhoria.

A Unidade Demandante/Equipe de Planejamento apresentou a maior média e mediana de tempo (449,46 e 285,52 horas respectivamente) e altos coeficientes de variação para custo e tempo (114% e 113% respectivamente), indicando uma grande variabilidade no custo e tempo para a execução das ações realizadas na amostra. Isso sugere que há inconsistências significativas nos processos que precisam ser investigadas.

Além disso, o desvio padrão alto (510,01 horas) aponta para uma grande dispersão nos tempos de realização, o que pode estar relacionado a problemas na gestão do tempo ou a diferenças na complexidade dos processos de aquisição. Esses fatores podem impactar a eficiência operacional e, conseqüentemente, os custos associados aos pregões eletrônicos.

A unidade AJUP apresentou dados que indicam oportunidades de melhoria. Com um coeficiente de variação elevado, tanto para o custo (146%) quanto para o tempo (127%), observou-se uma grande variabilidade nos tempos e custos, sugerindo inconsistências.

Os desvios padrão também foram significativamente altos, com R\$ 8.508,72 para o custo e 61,17 horas para o tempo, reforçando a ideia de que os custos e o tempo das ações da unidade variaram amplamente, o que pode indicar áreas de melhorias. Embora os dados

sugerissem oportunidades de melhoria, a análise documental das ações da unidade apontou um cenário diferente, o qual será detalhado a seguir.

A SEDCO apresentou indicadores que exigem atenção especial. Os coeficientes de variação foram de 139% para os custos e 152% para o tempo, evidenciando uma variabilidade significativa. Isso aponta para a necessidade de uma análise detalhada dos procedimentos a fim de identificar oportunidades de otimização. Em contraste, os coeficientes de variação da ASLIC foram de 52% para os custos e 49% para o tempo. Esses números, quando comparados com os de outras unidades, não indicam oportunidades de melhoria tão evidentes.

Com base nos dados estatísticos, as unidades Demandante/Equipe de Planejamento, AJUP e SEDCO apresentam boas oportunidades de melhoria na gestão de custos e prazos. Embora outras unidades tenham mostrado variações maiores em custos, tempo ou outros indicadores, a análise das métricas ao longo de todos os processos de contratação estudados revela que tais picos se deveram a um ou dois processos com valores excepcionalmente altos. Após esses eventos, os valores dessas métricas retornaram a níveis consideravelmente mais baixos do que os das unidades destacadas.

A análise estatística inicial indicou as unidades mencionadas como as mais promissoras em termos de gestão de custos e tempo. No entanto, ao incluir a pesquisa documental sobre as ações realizadas por essas unidades nos 17 PEs/PAs que compõem a amostra do estudo, surgem *insights* críticos que ajudam a entender as causas das possíveis ineficiências observadas nas unidades em questão.

Antes de continuar com a análise, é relevante destacar uma característica referente à Equipe de Planejamento. Ela é formada na ocasião do preenchimento do Documento Oficial de Demanda (DOD), de uma listagem de possíveis nomes anexa à Portaria da Diretoria Geral nº 30/2023 TRE-DF/PR/DG/GDG. Isso significa que a composição da Equipe de Planejamento varia a cada contratação. Esclarecido esse ponto, prossegue-se com a análise.

A análise dos dados estatísticos indicou que a relação custo/tempo da AJUP sugeria ineficiência. No entanto, a análise documental revelou que isso se deve principalmente às frequentes avaliações e reavaliações necessárias para corrigir documentos emitidos por outra unidade durante a ação “elaboração do instrumento convocatório (edital)”. Interessante notar que a ASAQ, que examina as ações realizadas pela Unidade Demandante/Equipe de Planejamento, enfrentou situação semelhante. Isso sugere a necessidade de aprimorar as ações que causam as constantes reavaliações.

Um dos fatores mais significativos que afetam a relação custo/tempo da Unidade Demandante/Equipe de Planejamento e da SEDCO são os constantes retornos para correções nos documentos. Nos 17 PEs/PAs examinados, constatou-se que, em 14 ocasiões, ocorreram correções e ajustes nos documentos gerados pela ação “Preenchimento/Elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD), Estudo Preliminar (EP)/Plano de Trabalho (PT) e Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico (PB)”, de responsabilidade da Unidade Demandante/Equipe de Planejamento. Adicionalmente, ajustes nos documentos gerados pela ação “Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)”, sob responsabilidade da SEDCO, ocorreram em 15 ocasiões.

Para os casos de retornos para correções, complementações e ajustes, foram apurados o custo e o tempo de retrabalho, que foram comparados percentualmente com o total de custos incorridos e tempo gasto pelas unidades responsáveis por essas ações. O resultado pode ser observado nas tabelas abaixo:

Tabela 16 – Tempo e Custo com Retrabalho no Preenchimento do Documento Oficial de Demanda, Elaboração dos Estudos Técnicos Preliminares e o Termo de Referência ou Projeto Básico						
Pregão Eletrônico	Tempo (horas) Gasto com Retrabalho	Tempo (horas) Gasto Total	% Tempo Gasto com Retrabalho	Custo (R\$) Incorrido com Retrabalho	Custo (R\$) Incorrido Total	% Custo Incorrido com Retrabalho
PE 001/2023	171,87	429,66	40,00	R\$ 99.281,83	R\$ 170.571,33	58,21
PE SRP 0002/2023	196,80	411,85	47,78	R\$ 50.153,00	R\$ 112.663,89	44,52
PE 0005/2023	2,08	205,51	1,01	R\$ 81,64	R\$ 32.761,62	0,25
PE 0006/2023	389,95	493,19	79,07	R\$ 86.453,24	R\$ 112.625,36	76,76
PE 0009/2023	14,94	717,35	2,08	R\$ 7.073,36	R\$ 326.191,72	2,17
PE SRP 0008/2023	18,22	114,58	15,90	R\$ 3.516,34	R\$ 24.628,36	14,28
PE 0010/2023	745,78	967,85	77,06	R\$ 175.624,14	R\$ 239.287,76	73,39

PE SRP 0007/2023	49,36	195,45	25,25	R\$ 8.907,77	R\$ 35.248,78	25,27
PE 0001/2022	140,81	177,44	79,36	R\$ 28.914,95	R\$ 41.998,43	68,85
PE 0005/2022	16,57	193,21	8,58	R\$ 3.638,09	R\$ 41.500,16	8,77
PE 0004/2022	36,44	2.168,59	1,68	R\$ 11.144,47	R\$ 547.492,39	2,04
PE 0003/2022	228,75	660,00	34,66	R\$ 105.225,03	R\$ 154.483,64	68,11
PE 0006/2022	0,00	6,62	0,00	R\$ 0,00	R\$ 1.590,16	0,00
PE SRP 0007/2022	0,00	172,83	0,00	R\$ 0,00	R\$ 42.447,51	0,00
PE SRP 0008/2022	0,00	357,74	0,00	R\$ 0,00	R\$ 119.117,97	0,00
PE 0011/2022	51,99	285,52	18,21	R\$ 12.419,88	R\$ 70.614,29	17,59
PE 0009/2022	1,75	83,39	2,10	R\$ 194,17	R\$ 8.367,95	2,32

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Tabela 17 – Tempo e custo com retrabalho no instrumento convocatório (edital)						
Pregão Eletrônico	Tempo (horas) Gasto com Retrabalho	Tempo (horas) Gasto Total	% Tempo Gasto com Retrabalho	Custo (R\$) Incorrido com Retrabalho	Custo (R\$) Incorrido Total	% Custo Incorrido com Retrabalho
PE 001/2023	1,71	8,94	19,13%	R\$ 162,28	R\$ 1.134,36	14,31%
PE SRP 0002/2023	0,00	8,56	0,00%	R\$ 0,00	R\$ 811,42	0,00%
PE 0005/2023	1,55	2,95	52,54%	R\$ 113,97	R\$ 213,84	53,30%
PE 0006/2023	8,56	28,06	30,51%	R\$ 1.134,85	R\$ 3.784,80	29,98%
PE 0009/2023	0,57	2,54	22,44%	R\$ 75,37	R\$ 218,95	34,42%
PE SRP 0008/2023	0,63	4,48	14,06%	R\$ 82,65	R\$ 586,80	14,08%

PE 0010/2023	0,20	20,16	0,99%	R\$ 29,14	R\$ 2.985,26	0,98%
PE SRP 0007/2023	0,20	7,57	2,64%	R\$ 29,14	R\$ 1.124,83	2,59%
PE 0001/2022	26,28	76,55	34,33%	R\$ 2.496,76	R\$ 6.890,51	36,23%
PE 0005/2022	3,86	5,84	66,10%	R\$ 375,65	R\$ 573,72	65,48%
PE 0004/2022	1,28	4,47	28,64%	R\$ 121,71	R\$ 404,17	30,11%
PE 0003/2022	1,71	4,03	42,43%	R\$ 158,74	R\$ 364,17	43,59%
PE 0006/2022	0,00	4,66	0,00%	R\$ 0,00	R\$ 349,79	0,00%
PE SRP 0007/2022	1,09	4,08	26,72%	R\$ 98,53	R\$ 358,91	27,45%
PE SRP 0008/2022	1,06	4,05	26,17%	R\$ 101,59	R\$ 361,97	28,07%
PE 0011/2022	0,24	6,57	3,65%	R\$ 22,34	R\$ 628,88	3,55%
PE 0009/2022	1,08	6,80	15,88%	R\$ 102,61	R\$ 650,99	15,76%

Fonte: Elaboração do autor (2024).

Os constantes retornos para correções ou acréscimos de informações sugerem uma oportunidade de melhoria nos custos envolvidos nos processos de contratação do Tribunal. A melhoria das ações mencionadas, com a eliminação ou redução do retrabalho, pode gerar economias significativas para o TRE-DF. Para isso, é necessário compreender a complexidade dessas ações, ouvir as unidades envolvidas para entender as razões dos retornos e fornecer os recursos necessários para sanar as inconsistências.

4.5. Resumo do Capítulo

As quatro análises realizadas com os dados dos 17 PEs/PAs que compõem a amostra desta pesquisa, aliadas à discussão dos resultados, proporcionaram *insights* valiosos sobre a eficiência e a economicidade na gestão dos recursos públicos em processos de contratação do TRE-DF. A análise inicial de custo e tempo por ação utilizou uma metodologia que comparou

os custos e tempos envolvidos, com foco em três métricas principais: custo, tempo e variação percentual.

Com base nessa abordagem, a ação de "Preenchimento/Elaboração do Documento Oficial de Demanda (DOD), Estudo Preliminar (EP)/Plano de Trabalho (PT) e do Termo de Referência (TR) ou Projeto Básico (PB)" foi identificada como a mais custosa e demandante de tempo, seguida pela "Realização do Pregão Eletrônico". Em contraste, a ação de "Elaboração do Instrumento Convocatório (edital)"apresentou grande variação percentual em termos de custo e tempo. Essas variações sugerem ineficiências e indicam a necessidade de revisar os processos.

A análise dessas variações foi aprofundada na análise estatística, que revelou discrepâncias nos custos e tempos gastos de diversas ações. Destacam-se os altos desvios padrão na "Realização do Pregão Eletrônico", além de uma significativa variação nos custos da "Realização de Pesquisa de Preços" e no tempo da "Análise do Documento Oficial de Demanda (DOD)".

Visando melhorar a compreensão, foi realizada a categorização dos objetos de contratação em 12 categorias distintas. Isso permitiu uma análise direcionada dos processos de aquisição, destacando-se os Serviços de Tecnologia da Informação apresentando os maiores custos e tempos, enquanto Serviços de Benefícios e RH mostraram os menores. A análise de custo por hora revelou disparidades significativas, com Serviços de Engenharia e TI/Cibernética apresentando custos por hora elevados, sugerindo complexidade ou possíveis ineficiências operacionais.

Em complemento, a análise operacional por unidade funcional revelou que a Unidade Demandante/Equipe de Planejamento apresentou grande dispersão nos valores de custo e tempo. Em contraste, a Assessoria de Apoio às Aquisições (ASAQ) demonstrou menor variabilidade. O retrabalho foi significativo em diversos processos de aquisição, com algumas unidades consumindo até 79% do tempo e 76% dos custos em correções em determinados PEs/PAs. Esses resultados indicam a necessidade de melhorias nos procedimentos internos, a fim de reduzir ineficiências e gerar economias substanciais.

A análise de dados e discussão dos resultados proporcionou uma visão abrangente sobre as oportunidades de melhoria nos processos de contratação do TRE-DF, sugerindo a necessidade de otimização de recursos, padronização de procedimentos e uma abordagem mais estratégica na gestão dos recursos públicos.

CONCLUSÃO

A presente dissertação buscou responder à questão de como a contabilidade pode ser utilizada como ferramenta de gestão, auxiliando os gestores do TRE-DF na tomada de decisões relacionadas às contratações, com foco nos custos dos processos administrativos. O objetivo geral foi verificar métodos que permitissem a utilização da contabilidade como ferramenta de gestão para otimizar recursos públicos, desdobrando-se em cinco objetivos específicos.

Duas hipóteses foram propostas: a primeira sugeriu uma relação positiva entre a qualidade da informação contábil e a eficiência das decisões dos gestores; a segunda, que técnicas de contabilidade de custos poderiam revelar ineficiências e otimizar a alocação de recursos. Ambas foram testadas utilizando uma metodologia robusta.

A verificação da primeira hipótese foi realizada por meio dos relatórios de auditoria interna, relativos ao período de 2022 a 2023, abrangendo a amostra de 17 PEs/PAs deste estudo. O impacto nas decisões dos gestores foi mensurado por testes aplicados nesta pesquisa, considerando os custos e os tempos das ações na amostra.

A comparação entre os resultados dos relatórios de auditoria, referentes à qualidade da informação contábil, e os custos das ações implementadas na amostra do estudo resultou na formulação de uma nova hipótese. Esta hipótese sugere que decisões ineficientes dos gestores, no que se refere aos custos das contratações públicas, estão associadas à não utilização das informações geradas pela contabilidade de custos.

A segunda hipótese foi verificada por meio de uma análise detalhada do custo-hora dos servidores e do tempo despendido nas ações das contratações da amostra. A pesquisa

utilizou testes estatísticos para identificar oportunidades de otimização dos recursos aplicados nas contratações do TRE-DF. Com isso, foi possível aferir a validade da hipótese.

A revisão e análise documental abordaram a legislação interna e os registros pertinentes aos processos de contratação do Tribunal. Essas etapas permitiram aplicar as informações à amostra do estudo, facilitando a identificação das unidades diretamente envolvidas no processo e a determinação das ações executadas por elas.

Tais ações desempenhadas por servidores têm seus custos diretamente associados ao custo-hora servidor. Em contraste, os custos administrativos e de infraestrutura, considerados como indiretos, são de difícil atribuição devido à ausência de um critério oficial no âmbito do TRE-DF. Além disso, tais custos não se revelam significativos no contexto específico da Corte eleitoral. Portanto, a apuração dos custos das ações realizadas durante o processo de contratação do Tribunal concentrou-se no custo-hora servidor.

No que se refere aos procedimentos e práticas contábeis adotados pelo TRE-DF, o Tribunal segue as normativas emanadas pela STN, consolidadas em manuais como o MCASP, bem como os princípios contábeis estabelecidos pelo CFC. Adicionalmente, o TSE emite portarias, resoluções e diretrizes acerca de questões específicas. O MIC está sendo atualizado para conformidade com a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. A Justiça Eleitoral, contudo, ainda não regulamentou internamente a adequação dessas normas às suas especificidades.

A revisão da literatura acadêmica e de relatórios técnicos identificou métodos e práticas contábeis que podem aprimorar a tomada de decisões sobre os custos dos processos de contratação no TRE-DF. Assim, conclui-se que os gestores devem adotar práticas de contabilidade de custos. Essas práticas fornecem informações essenciais para subsidiar decisões relacionadas à aquisição de bens e serviços e para otimizar o processo de contratação no Tribunal.

A mensuração dos custos das ações executadas nas contratações da amostra foi realizada de acordo com as orientações do MIC e as diretrizes da NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. O procedimento incluiu o cálculo do custo-hora servidor, a apuração do tempo gasto em cada atividade, a determinação dos custos de cada ação, a identificação dos centros de responsabilidade e a aplicação do método de custeio direto. Como mencionado anteriormente, os custos administrativos e de infraestrutura são classificados como indiretos, e sua atribuição é complexa, exigindo um critério de distribuição bem definido.

A partir dos dados obtidos, foram realizadas quatro análises: custo e tempo por ação, estatísticas do custo e do tempo gastos, custo e tempo por tipo de aquisição, e análise operacional por unidade responsável. Os resultados possibilitaram a formulação de recomendações e diretrizes. Essas diretrizes visam aprimorar o uso da contabilidade pelos gestores do TRE-DF na tomada de decisões sobre os custos dos processos de contratação. A seguir, são apresentadas as recomendações.

A implementação de diretrizes visa garantir eficiência e transparência nos processos de contratação. Isso inclui a padronização dos procedimentos e a adoção de regras claras para a elaboração de documentos e realização de pregões eletrônicos. Com essas ações, será possível reduzir variações nos custos e no tempo gasto, assegurando maior consistência nas ações. Nesse contexto, recomenda-se a atualização do Manual de Planejamento de Aquisições do TRE-DF. Essa atualização contribuirá para diminuir erros e retrabalho nas contratações.

Adicionalmente, a aplicação de técnicas de contabilidade de custos é fundamental estabelecer um sistema contínuo de monitoramento. Esse sistema deve acompanhar os custos e tempos de cada etapa do processo de aquisição de bens e serviços. Com essa abordagem, será possível identificar rapidamente ineficiências e implementar medidas corretivas.

A promoção de uma cultura de transparência também é importante. É necessário que todos os dados de custo e tempo sejam devidamente documentados e acessíveis para revisão, facilitando a tomada de decisões baseada em informações precisas. A integração da contabilidade com tecnologias que unifiquem dados contábeis e operacionais é essencial. O uso de sistemas de informação de custo permite realizar análises ágeis e precisas, facilitando a identificação de padrões e desperdícios.

Por fim, a criação de canais de *feedback* eficazes permitirá que gestores e equipes mantenham uma comunicação eficiente, reportando problemas e propondo melhorias, promovendo a evolução contínua do processo de compras do Tribunal. Com a adoção dessas recomendações, os gestores do TRE-DF poderão empregar a contabilidade de maneira mais eficiente, aprimorando a gestão dos recursos públicos a eles confiados.

Assim, a conclusão com o alcance dos objetivos específicos e geral permite responder à pergunta norteadora da pesquisa de forma substancial. A contabilidade de custos fornece informações valiosas aos gestores do TRE-DF, auxiliando na tomada de decisões sobre as contratações. Isso comprova a eficácia da contabilidade como ferramenta de gestão, capaz de

apoiar os gestores públicos nas decisões relacionadas aos custos dos procedimentos de contratação.

No entanto, algumas limitações precisam ser reconhecidas. A principal limitação deste estudo é relacionada à ausência de uma abordagem qualitativa. Inicialmente, planejou-se aplicar questionários a um número limitado de gestores para identificar suas percepções sobre a contabilidade como ferramenta de gestão. Contudo, ao longo da pesquisa, percebeu-se que essa abordagem, focada apenas nas percepções e em um número pequeno de gestores, não seria adequada.

Assim, tornou-se necessário realizar ajustes. Seria mais apropriado conduzir entrevistas com gestores de todas as unidades envolvidas no processo de aquisição do Tribunal. Esse procedimento permitiria identificar não apenas a percepção, a frequência e o contexto de uso da contabilidade, mas também investigar as causas e possíveis soluções para os recorrentes retornos de documentos para correções e complementações de informações.

A adaptação sugerida tornaria as recomendações mais relevantes, ao incorporar as percepções e dificuldades dos gestores. No entanto, a limitação de tempo foi um fator determinante, impedindo a inclusão da abordagem qualitativa no estudo.

Outras limitações da pesquisa estão relacionadas à metodologia empregada para o cálculo do custo-hora servidor, à determinação do tempo gasto nas ações realizadas nos processos de contratação e ao tamanho da amostra de estudo. Em relação ao cálculo do custo-hora, não foram considerados os custos indiretos associados às atividades dos servidores, como despesas de infraestrutura e materiais de consumo, ainda que tenham sido consideradas como não relevantes para esta pesquisa, novos estudos podem rever a situação.

Além disso, a precisão do método empregado depende da exatidão dos registros de horas trabalhadas, que podem estar sujeitos a erros ou inconsistências gerando valores com grandes divergências. Apesar dessas limitações, o método utilizado oferece uma estimativa válida e operacional do custo direto dos servidores. Essa abordagem é fundamental para uma análise inicial dos custos nos processos de contratação do TRE-DF, servindo como base para futuras avaliações e aprimoramentos.

No que diz respeito ao tempo gasto nas ações realizadas nos processos de contratação, a metodologia, embora robusta e fundamentada em dados oficiais e sistemas tecnológicos, apresenta limitações que merecem ser destacadas. A principal limitação, mitigada pela utilização do FTE, está na presunção de que o tempo registrado no SEI reflete com exatidão a

dedicação exclusiva do servidor às ações em questão, desconsiderando períodos de multitarefa ou ociosidade que podem ocorrer no ambiente de trabalho. Além disso, a metodologia apresenta uma limitação relacionada à sua natureza estática, uma vez que não ajusta para variações na intensidade de trabalho ou na eficiência operacional de cada servidor.

Outra limitação diz respeito à precisão do método, que depende da qualidade e fidelidade dos registros no SEI. Nesse sentido, é imprescindível a manutenção de um sistema de controle e verificação que assegure a consistência dos dados temporais utilizados. Apesar dessas limitações, a metodologia empregada oferece uma base sólida para a análise quantitativa, promovendo transparência e rastreabilidade, essenciais para a avaliação dos processos de contratação.

Por fim, a metodologia de seleção da amostra, embora bem fundamentada, apresenta algumas limitações. O tamanho da amostra, composta por apenas 17 PEs/PAs, pode ser considerado pequeno para uma análise mais abrangente dos processos de contratação do Tribunal. Além disso, a predominância da modalidade pregão eletrônico pode não refletir a totalidade das modalidades licitatórias utilizadas, ainda que tenha sido explicado a obrigatoriedade desse modelo licitatório para determinadas contratações, o que limita a generalização dos resultados.

Essas limitações devem ser cuidadosamente consideradas na interpretação dos resultados. Embora tenham impacto sobre a abrangência e generalização dos achados, elas não comprometem a validade da análise realizada, desde que os resultados sejam contextualizados de forma adequada. Assim, futuras pesquisas podem buscar ampliar a amostra, o que permitirá uma avaliação mais completa dos processos de contratação no Tribunal. Quanto aos desdobramentos da pesquisa, sugere-se a seguinte abordagem.

A realização de estudos complementares para identificar pregões eletrônicos realizados pelo TRE-DF, com valor estimado abaixo do custo do procedimento licitatório, indicaria pregões deficitários. Nesses casos, o custo de execução do pregão superaria o valor estimado para a aquisição de bens e contratação de serviços comuns. Isso justificaria a adoção de um procedimento menos oneroso para a administração pública.

Em situações específicas, a dispensa eletrônica pode ser mais apropriada do que o pregão eletrônico para o registro de preços em futuras contratações de bens e serviços. Essa alternativa encontra respaldo na Portaria nº 57/2023, da Presidência do TRE-DF. O artigo 4º, inciso IV, estabelece a contratação direta, por meio eletrônico, como regra para o registro de

preços. Essa regra se aplica a contratações de bens e serviços por mais de um órgão ou entidade, em casos de dispensa ou inexigibilidade de licitação.

Essa previsão está em conformidade com a Lei nº 14.133/2021. O artigo 82, §6º, dispõe que o edital de licitação para registro de preços deve observar as diretrizes gerais da lei. Também permite a inclusão do sistema de registro de preços nas situações de inexigibilidade ou dispensa de licitação, aplicando-se à aquisição de bens e à contratação de serviços por múltiplos órgãos ou entidades.

Na amostra analisada, três dos 17 PEs/PAs se destacam. Esses casos demandam uma análise mais detalhada para avaliar a viabilidade da utilização da dispensa eletrônica em vez do pregão eletrônico. São eles: o PE SRP 0002/2023 (PA 0003372-34.2022.6.07.8100), o PE SRP 0008/2023 (PA 0005153-57.2023.6.07.8100) e o PE SRP 0007/2023 (PA 0001522-08.2023.6.07.8100). Todos envolvem possíveis aquisições de bens ou serviços e despertaram o interesse de pelo, menos três, outros TRES.

6. REFERÊNCIAS

AFONSO, Mauro; PINTO, Leandro. Análise de produtividade e eficiência organizacional. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

ALMEIDA, C. Funções das ferramentas de gestão pública: uma análise comparativa. *Revista Brasileira de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 67-82, 2018.

ALMEIDA, C. Eficiência na gestão pública: desafios e perspectivas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro v. 24, n. 2, p. 67-82.

ALMEIDA, F. O papel da informação contábil na tomada de decisões estratégicas no setor público. *Revista de Contabilidade e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 45-62.

ALMEIDA, M. Eficiência e transparência nas licitações públicas: a nova lei 14.133/2021. *Estudos de Direito Público*, v. 15, n. 3, 2022. São Paulo: Editora Jurídica.

AMAN, H. M.; LAPSLEY, I. Accounting and the management of public expenditure: issues and prospects. *Financial Accountability & Management*, v. 24, n. 4, p. 335-355.

ARAÚJO, A. P.; GUEDES, V. L. Auditoria no setor público brasileiro: uma análise dos trabalhos publicados em periódicos brasileiros. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 22, n. 1, p. 55-68.

ARAÚJO, C. A importância da contabilidade gerencial no processo decisório das organizações públicas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, p. 45-58.

AZEVEDO, J. V. de; NASCIMENTO, A. R.; SILVA, L. A. da. Contabilidade aplicada ao setor público: instrumento de controle interno e prestação de contas. *Revista Ambiente Contábil*, Florianópolis, v. 9, n. 1, p. 83-102, 2017.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020. Disponível em:

https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*/COPIATIPONORMA:%28%22Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%22%29%20COPIAORIGEM:%28TCU%29%20NUMNORMA:84%20ANONORMA:2020/DATANORMAORDENACAO%20desc/0. Acesso em: 23 ago. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 9. ed. Brasília Secretaria do Tesouro Nacional, 2023. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 04 set. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Editora 34, 2006.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

- BROWN, Richard L.** Implementing accrual accounting in the public sector: illustrations from Australia. In: *COMPARATIVE INTERNATIONAL GOVERNMENTAL ACCOUNTING*. Emerald Group Publishing, 2013. p. 185-202.
- CARVALHO, A.** Flexibilidade na tomada de decisões no setor público: um estudo de caso. *Cadernos de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 3, p. 78-91, 2016.
- CARVALHO, D. B.; LOPES, A. B.** Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem introdutória. São Paulo: Atlas, 2017.
- CASTRO, F.** Critérios para a escolha de ferramentas de gestão pública: uma revisão crítica. *Cadernos de Gestão Pública*, Brasília, DF, v. 15, n. 1, p. 45-60, 2017.
- COSTA, F.** Desafios na busca pela eficiência na gestão pública brasileira. *Cadernos de Gestão Pública*, Brasília, DF, v. 15, n. 1, p. 45-60, 2019.
- COSTA, M.** Perspectivas sobre a integração da contabilidade com outras ferramentas de gestão pública. *Revista de Contabilidade e Finanças Públicas*, Brasília, DF, v. 13, n. 1, p. 34-49, 2020.
- DIAS, A. C.** A contabilidade pública e a transparência: desafios e oportunidades. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 55, n. 5, p. 1357-1378, 2021.
- FERNANDES, T. L.** Contabilidade pública e controle social: uma análise a partir da experiência brasileira recente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p. 225-249, 2015.
- FRANCO, M. A.; MARRA, A. R.** Contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2017.
- GIL, Antônio Carlos.** Como elaborar projetos de pesquisa. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022. Disponível em:
[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559771653/epubcfi/6/16\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml8\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559771653/epubcfi/6/16[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml8]!/4). Acesso em: 09 set. 2023.
- GONÇALVES, A.** Desafios e oportunidades na utilização das ferramentas de gestão pública: uma análise exploratória. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 2, p. 78-93, 2020.
- GUTHRIE, James.** Bases of value for the public sector—a critical review. *Financial Accountability & Management*, Londres, v. 25, n. 4, p. 355-376, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de.** Teoria da contabilidade. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de.** Contabilidade pública: abordagem da administração financeira pública. São Paulo: Atlas, 2018.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.** Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. São Paulo: Atlas, 2020.
- JUNQUEIRA, R.** Conceito de ferramenta de gestão pública: definição e características. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 112-128, 2016.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade.** Fundamentos da metodologia científica. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021. Disponível em:
[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0\]!/4/2/2%4051:2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0]!/4/2/2%4051:2). Acesso em: 09 set. 2023.

- LIMA, E.** Critérios para a escolha de ferramentas de gestão pública: uma abordagem prática. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 20, n. 2, p. 112-128, 2019.
- LIMA, J.** Equilibrando demandas políticas e objetivos institucionais na tomada de decisões no setor público. *Revista Brasileira de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 112-128, 2019.
- LIMA, M.** Indicadores de eficiência na gestão pública: uma análise comparativa. *Revista Brasileira de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 31, n. 3, p. 89-104, 2017.
- MARION, José Carlos.** Contabilidade pública: foco na contabilidade municipal e contabilidade aplicada ao setor público. São Paulo: Atlas, 2019.
- MARION, José Carlos.** Contabilidade pública: conceitos, procedimentos, controladoria e auditoria. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARTINS, Elaine.** Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATARAZZO, D. C.** Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2008.
- MATIAS-PEREIRA, J.** Manual de gestão pública contemporânea. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVEIRA, C. A.; SALM, J. F.; RODRIGUES, M. D. R.** Efeitos da qualidade da informação contábil no mercado acionário: uma análise das empresas estatais brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 30, p. 3-11, 2017.
- OLIVEIRA, D. F. de.** *Gestão Pública Eficiente*. 1. ed. São Paulo: Évora, 2019.
- OLIVEIRA, F.; SOUZA, A.; CARVALHO, F.** A aplicação da inteligência artificial na contabilidade pública: uma análise das perspectivas e desafios. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 53, n. 5, p. 932-947, 2019.
- OLIVEIRA, M. A.** A contabilidade pública no Brasil: desafios e oportunidades. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 56, n. 1, p. 1-25, 2022.
- OLIVEIRA, R.** Importância da eficiência na gestão dos recursos públicos: evidências do contexto brasileiro. *Revista de Contabilidade e Finanças Públicas*, Brasília, DF, v. 13, n. 1, p. 34-49, 2019.
- OLIVEIRA, R.** A utilização da informação contábil na tomada de decisões operacionais no setor público. *Revista de Contabilidade Aplicada*, Curitiba, v. 15, n. 2, p. 34-49, 2019.
- OLIVEIRA, R.** Comparação da contabilidade com outras ferramentas de gestão pública: uma análise comparativa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, p. 45-60, 2021.
- OLIVEIRA, R.** Desafios e oportunidades na integração da contabilidade no processo decisório do setor público. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 35, n. 2, p. 89-104, 2021.
- PEREIRA, A.** Políticas de controle de gastos públicos e eficiência na gestão. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 20, n. 2, p. 112-128, 2017.
- PEREIRA, M.** Implementação de sistemas de informação contábil no setor público: desafios e perspectivas. *Cadernos de Contabilidade*, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 112-128, 2019.
- POWER, M.** The enactment of internal auditing in government: A study of the World Bank. *Accounting, Organizations and Society*, Amsterdam, v. 35, n. 3, p. 321-341, 2010.

- REIS, E. M. E. dos; COLOSIMO, E. A.** Análise de outliers em modelos de regressão. *Revista Brasileira de Estatística*, Rio de Janeiro, v. 66, n. 223, p. 125-144, 2005.
- RIBEIRO, O. M.** Escrituração contábil no setor público: Um estudo sobre a aplicabilidade do padrão internacional. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 2, p. 4-18, 2016.
- RIBEIRO, O. M.** *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2017.
- RICHARDSON, R. et al.** *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597013948/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0\]/4/2/2%4051:2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597013948/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml0]/4/2/2%4051:2). Acesso em: 09 set. 2023.
- ROCHA, J.; MIRANDA, G.; MEDEIROS, J.** Contabilidade gerencial no setor público: um estudo de caso sobre a adoção do custeio baseado em atividades. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Salvador, v. 14, n. 2, e170371, 2020.
- ROCHA, M.** Desafios na utilização da informação contábil na tomada de decisões no setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 30, n. 1, p. 89-104, 2018.
- RODRIGUES, S.** Indicadores de eficiência na gestão pública: uma análise dos órgãos governamentais brasileiros. *Revista de Gestão Pública*, Curitiba, v. 27, n. 1, p. 56-71, 2021.
- SÁ, L. A. F.** *Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Gestão Pública*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2018.
- SANTOS, A. C. C. et al.** Fundamentos da contabilidade de custos na administração pública. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 2015.
- SANTOS, C. D.** A contabilidade gerencial no setor público: desafios e perspectivas. *Cadernos de Estudos*, Salvador, v. 30, n. 1, p. 112-125, 2018.
- SANTOS, G.** Integração da contabilidade no processo decisório: uma análise crítica. *Revista de Gestão Pública*, Curitiba, v. 25, n. 1, p. 34-49, 2019.
- SANTOS, G.** Avaliação de indicadores de eficiência e desempenho financeiro: um estudo comparativo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 2, p. 78-93, 2019.
- SANTOS, G.** Perspectivas sobre a integração da contabilidade com outras ferramentas de gestão pública: um estudo de caso. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 2, p. 78-93, 2019.
- SANTOS, G.** A importância da informação contábil na tomada de decisões operacionais: um estudo de caso em um órgão público municipal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 32, n. 3, p. 56-73, 2020.
- SANTOS, R.; SILVA, M.; ALVES, A.** A convergência às IPSAS no Brasil: desafios e reflexões sobre as mudanças nas práticas contábeis governamentais. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 29, n. 76, p. 201-213, 2018.
- SILVA, A.** Fatores que influenciam as decisões dos gestores públicos: um estudo qualitativo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 28, n. 2, p. 34-49, 2017.

- SILVA, A. B.** A importância da contabilidade como ferramenta de gestão para os órgãos públicos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 2, p. 45-58, 2020.
- SILVA, A. L.; ALMEIDA, R. P.** Gestão do tempo e produtividade no setor público: métodos e técnicas de análise. Rio de Janeiro: Editora Acadêmica, 2017.
- SILVA, A. R. B. et al.** Demonstrações contábeis dos municípios brasileiros: uma análise da conformidade com as normas contábeis internacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Salvador, v. 12, n. 33, p. 1-11, 2018.
- SILVA, E. L.** *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicável a todas as entidades da federação*. São Paulo: Atlas, 2020.
- SILVA, J. C. S.** *Contabilidade gerencial para o setor público: uma abordagem prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.
- SILVA, J.** A nova lei de licitações: impactos e desafios. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, p. 205-232, 2021.
- SILVA, L. S. da et al.** *Contabilidade pública: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 2015.
- SILVA, L.; SOUZA, S.** Tecnologia da informação na contabilidade governamental: uma análise das implicações regulatórias e de segurança. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, Ponta Grossa, v. 17, n. esp., p. 363-380, 2021.
- SILVA, M. P.** Análise das demonstrações financeiras: ferramentas para tomada de decisão. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- SILVA, M. V.** Reforma do Estado no Brasil nos anos 90: desafios e dilemas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, p. 205-232, 2018.
- SILVA, J.** Comparação da contabilidade com outras ferramentas de gestão pública: uma revisão da literatura. *Revista de Contabilidade e Finanças Públicas*, Brasília, DF, v. 13, n. 1, p. 34-49, 2018.
- SILVA, J.** Desafios na busca pela eficiência na gestão pública: uma análise do contexto brasileiro. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, p. 45-60, 2018.
- SILVA, J.** Perspectivas sobre a contabilidade no processo decisório: um estudo comparativo entre órgãos públicos brasileiros. *Revista de Contabilidade e Finanças Públicas*, Brasília, DF, v. 12, n. 2, p. 56-73, 2018.
- SOUZA, A.** Uso de informações contábeis no processo decisório: evidências de órgãos públicos brasileiros. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 30, n. 3, p. 78-91, 2019.
- SOUZA, M. A. de; MENDES, J. A. V. de C.** Considerações sobre a importância do tratamento de outliers. *Estudos Econômicos*, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 355-374, 2009.
- VELOSO, L. C.; LIPPI, F.** *Gestão de recursos humanos: fundamentos e práticas*. São Paulo: Atlas, 2015.
- VERGARA, S. C.** *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- Disponível em:
[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597007480/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover\]/4/2/2%4051:2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597007480/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover]/4/2/2%4051:2). Acesso em: 09 set. 2023.