

GTT Custos PCRJ

28 DE AGOSTO DE 2021

Esforços e Práticas já Aplicados na Gestão de Custos na Administração Pública e Proposta de Modelo de Custos a ser implementado na PCRJ



Rio
PREFEITURA

Fundação João Goulart

Sumário

Sumário	2
Introdução	3
Governo Federal	4
Serviço de Consultoria prestado pela GEINC	5
Fluxo de Informações de Custo no Modelo Adotado pelo Governo Federal.....	7
Relação entre Objeto de Custo e Centro de Custo	7
Composição do SIC.....	8
Fase de Gestão da Informação	9
Diagnóstico SIC – Governo Federal	10
Governo Federal – Avaliação dos Fundamentos	11
Estado da Bahia	18
SEFAZ-BA – Estudo do Modelo	18
SEFAZ-BA – Avaliação dos Fundamentos	24
Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro - PCRJ	25

Introdução

Como evolução do levantamento preliminar das Iniciativas em Análise de Custos entregue em 30 de abril do corrente ano, que apresentou esforços empreendidos tanto no âmbito interno da Administração da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, quanto no âmbito da União, passamos a apresentar casos práticos analisados, avaliando-os quanto aos seguintes fundamentos:

- a. Objetos de custos
- b. Acumulação e apropriação
- c. Custos diretos e indiretos (rateio e direcionadores)
- d. Padrão de comportamento: custos fixos e variáveis
- e. Custos totais e unitários
- f. Gastos ativados (custos) x gastos não ativados (despesas)
- g. Alocação por centro de custo, por produto, por processo
- h. Limitações técnicas (expectativas) x flexibilização dos métodos avaliativos

Apesar de ainda não conclusa, também usamos como referência em nossa análise a Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP, que trata de Custos no Setor Público, prevista para ser publicada sob o Nº 34.

Foram objetos de nosso estudo os modelos implementados pelo Governo Federal e o do Estado da Bahia, com ênfase nos parâmetros de infraestrutura e arquitetura dos sistemas de informações, considerando, principalmente, a integração das plataformas de custos implantadas com os sistemas estruturantes.

Conseguimos chegar ao desenho de uma proposta de modelo de custos a ser implementado na Prefeitura do Rio de Janeiro, em seu maior nível de abstração, traçando um paralelo entre a arquitetura dos sistemas de informações dos modelos analisados com o da PCRJ e identificando os momentos que afetam a apropriação de custos.

Governo Federal

O Governo Federal mantém vários produtos que servem de referência para a modelagem da solução proposta pelo GTT Custos PCRJ. Entre eles destacamos o Manual de Informações de Custo, o Boletim Foco em Custo e o Relatório Foco em Custo. Esses produtos, entre outros, orbitam em torno do Tesouro Gerencial, um Data Warehouse que concentra os dados oriundos dos diversos sistemas transacionais que registram os movimentos, fatos e atos decorrentes dos gastos despendidos para o custeio da Administração Pública Federal. O modelo implementado é dotado de parâmetros e filtros para classificação e ordenamento dos dados, viabilizando a extração de informações em diversos níveis de agregação e pontos focais que, através de ferramentas de BI, permitem a elaboração de visões estatísticas históricas e a prospecção do comportamento futuro do principal objeto de análise do modelo, que é o Custo Governamental ótimo para o desempenho das políticas públicas do Governo Federal.

Todas as iniciativas desenvolvidas decorrem de legislações e normas que regulam o tema, como iremos observar mais adiante. Esse arcabouço normativo e tecnológico constitui o Sistema de Informações de Custo – SIC, que será exposto mais detalhadamente através da apresentação dos relatos feitos pela Gerência de Informações de Custo – GEINC, que nos prestou consultoria, que vale ressaltar, de extrema qualidade.

Para acesso aos produtos citados:

Produto	URL
Manual de Informações de Custo	https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26
Boletim Foco em Custo	https://www.tesourotransparente.gov.br/clientes/ttransparente/ttransparente/@@search/?categoria_modified=f&tema_modified=f&categoria_id=publicacao& <ul style="list-style-type: none">• Seção: Publicações• Link: Boletim
Relatório Foco em Custo	https://www.tesourotransparente.gov.br/clientes/ttransparente/ttransparente/@@search/?categoria_modified=f&tema_modified=f&categoria_id=publicacao& <ul style="list-style-type: none">• Seção: Publicações• Link: Relatório

Serviço de Consultoria prestado pela GEINC

Em serviço de consultoria prestado pela Gerência de Informações de Custo – GEINC, da Coordenação de Informações de Custos e do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial – COINC, da Subsecretaria de Contabilidade Pública - SUCON, da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, foram realizados cinco encontros, que contaram com a participação de técnicos da GEINC e integrantes do GTT Custos PCRJ. Nesses encontros os técnicos da GEINC apresentaram o histórico do desenvolvimento do modelo de análise de custos adotado pelo Governo Federal, abrangendo a legislação aplicada, a doutrina consagrada, culminando na apresentação da solução implementada. Ficou evidente que esta solução possui um caráter evolutivo contínuo, que vai se ajustando a medida em que novos atores passam a utilizar as ferramentas disponibilizadas e novas abordagens vão sendo requeridas.

Precisamos fazer distinção entre o Sistema de Custo do Governo Federal e o Sistema de Informações de Custo – SIC. O primeiro se refere a estruturação organizacional e processual através das quais dá-se o fluxo de informações de custo no Governo Federal e o segundo é o modelo informatizado, através do qual as informações de custo são registradas, organizadas e disponibilizadas, a fim de que os gestores tenham os insumos necessários para a melhor gestão dos gastos públicos.

Em termos de estrutura organizacional o Sistema de Custos do Governo federal é composto pelo Órgão Central, que é a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, competência estabelecida pela Portaria STN nº 157, de 09 de março de 2011, e os Órgãos Setoriais e Seccionais, que são Unidades Administrativas que realizam os gastos públicos.

A intenção é consubstanciar a análise de custos em um instrumento de governança no setor público, diante de um cenário de escassez de recursos e do necessário aumento da transparência governamental e accountability, além da busca por eficiência, eficácia e efetividade no planejamento e execução das políticas públicas. É buscar fomentar, no âmbito do serviço público federal, a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como ferramentas essenciais na avaliação da qualidade do gasto público.

O modelo possui enfoque nos gastos que correspondem a variações patrimoniais diminutivas, ou seja, que reduzem o Patrimônio Líquido da organização, que podem ser observados através da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), para subsidiar a gestão da res pública, desde a perspectiva estratégica, voltada aos programas de governo, até a operacional, direcionada a avaliação do desempenho de cada órgão. O desafio é identificar, dentre as variações patrimoniais diminutivas, aquelas que devem ser classificadas como custo.

No esforço empreendido para classificação das variações patrimoniais diminutivas como custo, o processo de dispêndio dos recursos foi considerado como sendo uma linha de produção das entregas a serem feitas à população. Nela entram os insumos, que são os recursos utilizados no processo de produção, as unidades operacionais, onde os insumos são transformados, o processo de transformação propriamente dito, que resultam em produtos a serem entregues, como retrata a Figura 1.

Figura 1 – Modelo de Produção Governamental



O modelo situa a Contabilidade de Custos como um componente intermediário entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, em acordo com o que preconizam os doutrinadores Horngreen, Datar e Foster na obra Contabilidade de Custo.

Figura 2 – Situação da Contabilidade de Custos

	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE DE CUSTOS	CONTABILIDADE GERENCIAL
1. Público alvo	Externo à organização (acionistas, sócios, credores, legisladores, etc.).	<ul style="list-style-type: none"> • Dados levantados a partir de registros da contabilidade financeira. • Subsídio à contabilidade gerencial. 	Interno à organização (gestores, controladores, etc.).
2. Foco temporal	Ênfase nas consequências financeiras das atividades passadas.		Ênfase nas decisões que afetam o futuro.
3. Dados	Ênfase na objetividade e consistência dos dados.		Ênfase na relevância e flexibilidade dos dados.
4. Natureza da informação	Informação precisa.		Ênfase na Oportunidade.
5. Relatórios	Resumidos e rígidos, em certo grau; orientação histórica.		Flexíveis e detalhados; orientação histórica e para o futuro.
6. Regras	Observância aos Princípios de Contabilidade		Não-obrigatoriedade de observância aos princípios de contabilidade.
7. Obrigatoriedade	Obrigatória.		Não-obrigatória.
8. Auditoria	Externa e interna.		Não há..

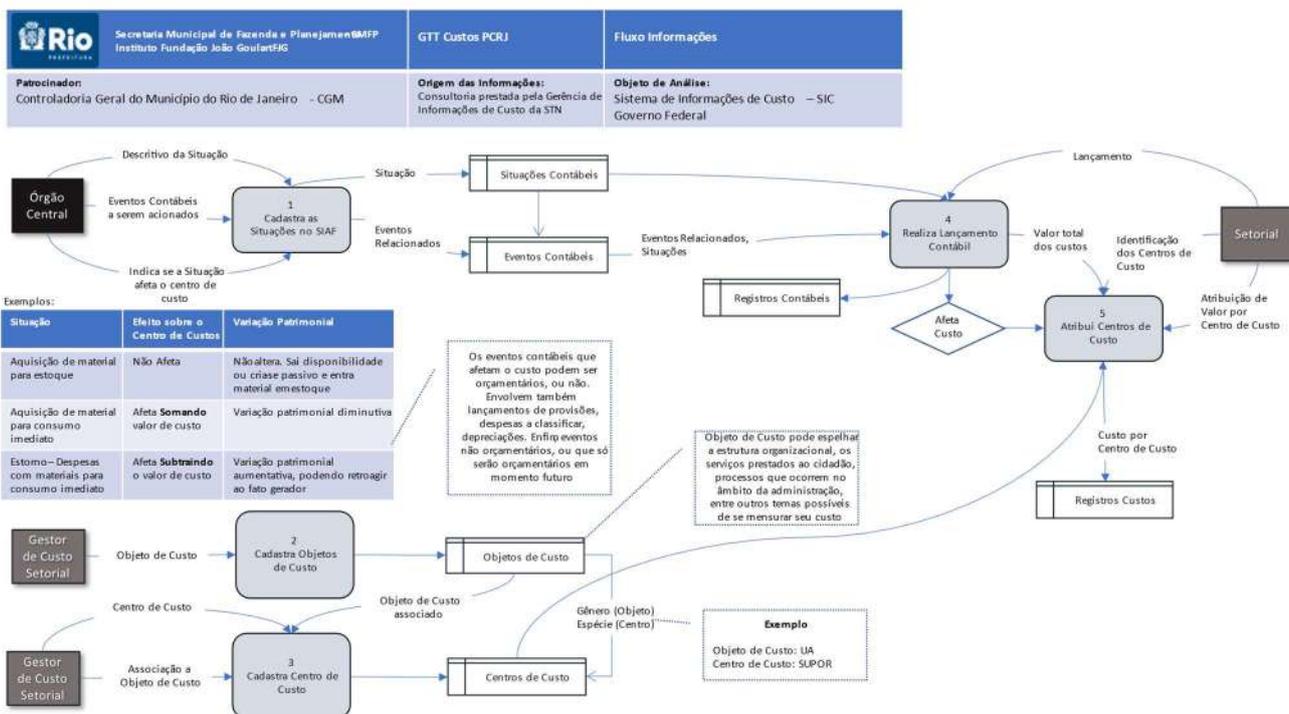
FONTE: Contabilidade de Custos, Horngreen, Datar, Foster

Existem duas fases a serem consideradas no modelo: uma primeira, que consiste em **levantar a informação**, denominada de fase de **geração da informação**; e uma segunda, denominada de **gestão da informação**, que trata os informes de custo gerados a fim de avaliar os resultados, retroalimentar o planejamento orçamentario, auxiliar a tomada de decisões pelo gestor e **atribuir a este a responsabilidade sobre o desempenho da unidade sob sua gestão**.

Fluxo de Informações de Custo no Modelo Adotado pelo Governo Federal

O fluxo das informações na primeira fase ocorre da forma apresentada na Figura 10.

Figura 3 – Fluxo de Informações de Custo



Relação entre Objeto de Custo e Centro de Custo

Objeto de Custo diz respeito ao gênero do que terá seu custo apurado, podendo servir de agregador, ou simplesmente como classificador. Em ambos os casos os Centros de Custo figuram como espécies dos Objetos de Custo definidos.

Caso o gestor queira apenas classificar os centros de custo que serão aferidos, ele cria um Objeto Classificador, como: Imóveis, setores, serviços, departamentos, sendo os Centros de Custo relacionados ao classificador independentes entre si.

Exemplo:

Objeto de Custo: Imóveis

Centros de Custo: Prédio do Ministério da Economia, Palácio do Jaburu, etc.

Caso o gestor queira um Objeto de Custo Agregador, ele o criará de forma a poder apurar seu custo como resultado de seus componentes, que serão os Centros de Custo a ele associados.

Exemplo:

Objeto de Custo: Campanha de vacinação contra COVID-19

Centros de Custo: Profissionais Médicos, demais profissionais de saúde, profissionais de apoio, vacinas aplicadas, demais materiais utilizados, aluguéis, etc.

Na minuta da NBCTSP 34, em seu item 5 – Definições, Objeto de Custo e Centro de Custo recebem o seguinte tratamento:

Referência 01 – NBCTSP 34

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do sistema de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

Objetos de custos finais são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

Objetos de custos intermediários são aqueles objetos cujos custos são essenciais aos objetos de custos finais, por se tratarem de informações úteis para a entidade, independentemente de serem ou não atribuídos aos objetos de custos finais.

Referência 02 – NBCTSP 34

Centro de Custo não possui definição na NBCTSP 34, devido a dificuldade em sua diferenciação conceitual em relação ao Objeto de Custo, possuindo, este último, maior abrangência. Na maioria absoluta das vezes, trata-se como Centro de Custo a unidade administrativa na qual o custo é acumulado. Nos parece que essa situação levou aos elaboradores da norma em comento preferir a utilização do conceito de Centro de Responsabilidade.

Centro de Responsabilidade é a unidade que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser claramente distinguidos de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

Composição do SIC

O SIC integra dados dos sistemas SIAFI (considerando os subsistemas a ele vinculados), SIOP, SIGEPE e Siorg. Contudo não possui interface automatizada com o SIGEPE, sistema de pessoal que atende aos diversos ministérios do governo federal. Para apuração dos custos envolvendo despesa de

peçoal, ocorre um retrabalho, a fim de incluir os dados de peçoal no *Data Warehouse* que é a base para a geração das visões de custo.

Figura 4 – Integrações do SIC



SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

Siads - Sistema de gestão de materiais, bens patrimoniais e serviços de transporte

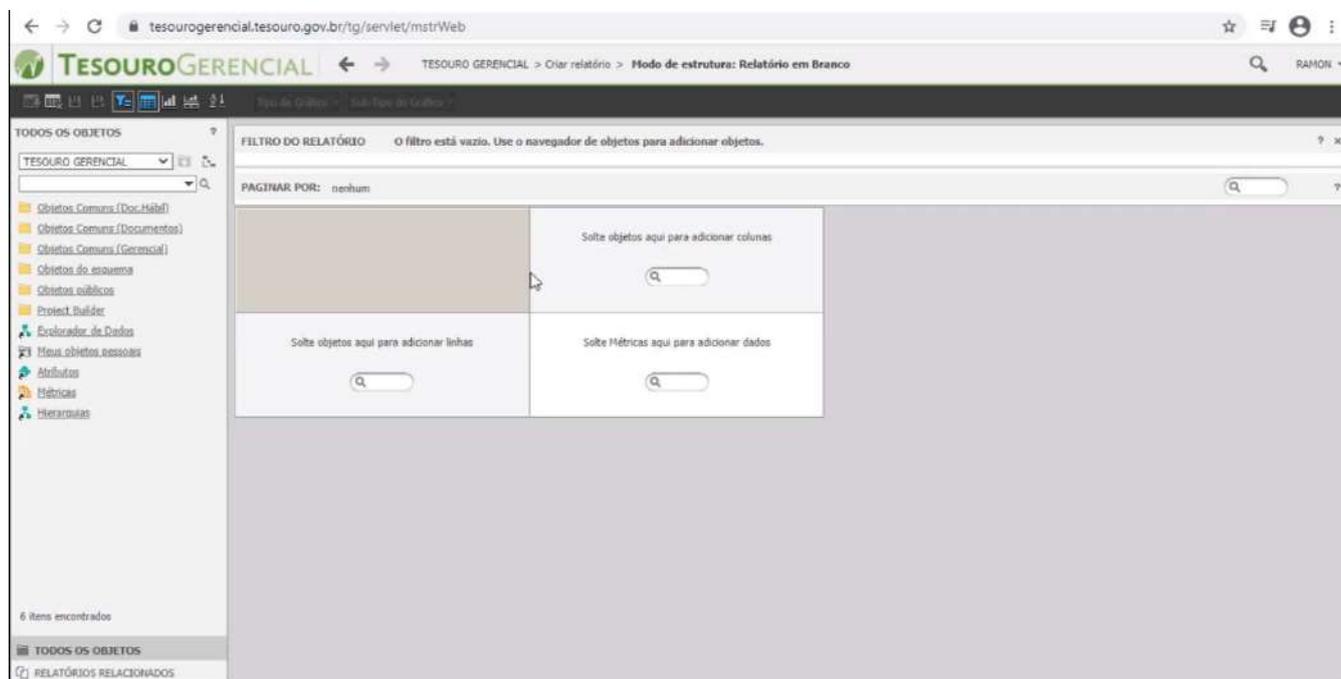
Siorg - Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal

Sigepe - Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal

Fase de Gestão da Informação

Esta fase compreende a consolidação dos dados oriundos dos sistemas transacionais, complementados com parâmetros de classificação e filtros de restrição, que permitem a agregação e seleção das informações. Os dados alimentam um *Data Warehouse* construído com a ferramenta de *business intelligence*, Microstrategy, que serve majoritariamente para armazenagem e organização dos dados, e residualmente para geração de visões analíticas e gerenciais. Os dados ficam acessíveis em uma plataforma na web denominada de Tesouro Gerencial.

Figura 5 – Tesouro Gerencial



Os principais dashboards (painéis de informações) são construídos com a ferramenta Power BI da *Microsoft*, sendo publicados em sites gerenciados por cada um dos órgãos clientes dos serviços de customização de informações de custo prestados pela GEINC.

A própria GEINC, como dito anteriormente neste documento, mantém seus próprios dashboards, que figuram na composição dos boletins e relatórios que publicam periodicamente.

Diagnóstico SIC – Governo Federal

O background da solução desenvolvida pelo Governo Federal assemelha-se muito com o da PCRJ. Desde a infraestrutura operacional aos modelos de negócio dos sistemas transacionais. Podemos fazer facilmente o paralelo entre SIAF e FINCON, SIOP e ORCAMENTO, SIGEPE e ERGON, SIORG e SICI, além da própria semelhança entre o SIG e o modelo do SIC Tesouro Gerencial, cujo diferencial, no que tange a análise de custo, é resultado da customização realizada no SIAF, que permite a parametrização para identificação e classificação das variações patrimoniais que possuem natureza de custo, com a possibilidade de atribuí-las a determinados centros/objetos, permitindo assim a construção de modelos personalizados.

Um ponto positivo do SIC em relação às pretensões do GTT Custo PCRJ é a sua abordagem patrimonial. Contudo, essa restringe-se aos eventos contábeis gerados pela execução orçamentária, uma vez que os valores considerados decorrem da realização da despesa orçamentária no estágio da liquidação. Os únicos eventos que não decorrem da execução orçamentária são os registros das despesas a classificar, por antecederem a abertura da execução orçamentária, porém, mesmo esses passarão a figurar como execução orçamentária após a classificação.

Outros dois pontos que se distanciam dos requisitos do GTT Custo PCRJ são a ausência de parâmetros de rateio e das variações patrimoniais diminutivas estritamente contábeis, como depreciação, exaustão e amortização. Esses já estão no radar da equipe da GEINC para implementação.

Finalmente, por se tratar de solução umbilicalmente ligada aos sistemas transacionais que servem exclusivamente à Administração Pública Federal, o SIC não é uma solução portátil, que pudesse ser implementada na PCRJ, servindo apenas como opção de modelo a ser considerada.

Governo Federal – Avaliação dos Fundamentos

a) Objetos de Custos

Conforme descrito anteriormente neste documento, Objeto de Custo diz respeito ao gênero do que terá seu custo apurado, podendo servir de agregador, ou simplesmente como classificador. Em ambos os casos os Centros de Custo figuram como espécies dos Objetos de Custo definidos.

Caso o gestor queira apenas classificar os centros de custo que serão aferidos, ele cria um Objeto Classificador, como: Imóveis, setores, serviços, departamentos, sendo os Centros de Custo relacionados ao classificador independentes entre si.

Caso o gestor queira um Objeto de Custo Agregador, ele o criará de forma a poder apurar seu custo como resultado de seus componentes, que serão os Centros de Custo a ele associados.

b) Acumulação e Apropriação

Em relação ao Sistema de Acumulação, ele deve reagir ao objeto de custo, no que diz respeito ao seu atributo de continuidade. Em uma entidade de natureza fabril, o sistema de acumulação fica bastante evidente, reagindo ao seu sistema de produção predominante, podendo ser por encomenda, ou contínuo.

No âmbito da Administração Pública, dada sua diversidade de atuação, possuindo frentes que ocorrem de forma contínua, como prestação de serviços nas áreas de saúde e educação, ou periódicas, como a gestão do carnaval e réveillon, ou mesmo pontuais, com a realização de projetos, como uma produção audiovisual, construção de um centro de assistência, ou concessão de auxílio emergencial para famílias carentes que tiveram suas atividades econômicas prejudicadas em razão de regras sanitárias estabelecidas para combater a pandemia provocada pelo COVID-19. Sendo assim, a solução adotada no modelo implementado no Governo Federal foi a flexibilização do direcionamento do gasto ocorrido, utilizando-se uma interface denominada Detalhamento de Custo, através da qual os lançamentos que influenciam a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) são direcionados para os correspondentes objetos de custo, atribuindo-lhes seus respectivos valores.

c) Custos diretos e indiretos (rateio e direcionadores)

Antes de abordarmos especificamente o tratamento dado no modelo implementado no Governo Federal, vale destacarmos uma referência extraída do Manual de Informações de Custos, publicado pela própria GEINC.

Manual de Informações de Custos (Página 24, 5º Parágrafo)

Independentemente do método de custeio adotado, e necessário compreender que não existe mensuração de custos exata. Isso porque os custos são estimados, sobretudo considerando que os custos indiretos quando alocados derivam de critérios de rateio ou rastreamento e quando não alocados não compõem os custos do que se deseja mensurar. De outra forma, somente na hipótese em que se deseja mensurar os custos de modo global (agregado), a exemplo do órgão ou entidade como um todo, onde não há limitações na alocação, todos os custos seriam considerados diretos.

Gostaríamos de ressaltar o trecho que diz “*Independentemente do método de custeio adotado, é necessário compreender que não existe mensuração de custos exata*”, reforçando a tese de que, em termos de exatidão dos valores analisados, um sistema de custos aproxima-se mais da Contabilidade Gerencial, do que do rigor da Contabilidade Patrimonial, apesar de ter como insumo elementar os lançamentos contábeis que afetam a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Em relação a este fundamento, o Governo Federal também optou pela flexibilização, através do direcionamento do gasto aos respectivos Objetos de Custo, que em última instância é o que tem o condão de determinar se o gasto poderá ser atribuído a este de forma direta, ou necessitará de algum critério de rateio. Fundamental observar que a manutenção dos critérios adotados sejam mantidos, em uma análise histórica da informação, sem ocorrência de modificações arbitrária.

Sendo assim, este fundamento é atendido da mesma forma que o da Acumulação e Apropriação, apresentado no item anterior. Tanto o Custeio Variável (Direto), quanto o Fixo (Indireto em regra), são direcionados através da interface denominada Detalhamento de Custo. Desta forma, o órgão, ou entidade, pode definir, em nível de governança, considerar somente os custos diretos, ou adotar o custeio por absorção, direcionando aos objetos de custo também os custos indiretos. A grande maioria dos órgãos que aderiram à utilização do modelo implementado no Governo Federal adota o método de Custeio por Absorção, atribuindo aos Objetos de Custo tanto o custeio direto, quanto indireto.

Importante salientar que, devido a sua complexidade de implementação e operacionalização, o método de Custeio Baseado em Atividade, ou do inglês *Activity Based Costing (ABC)*, não foi adotado por nenhum dos órgãos no Governo Federal. No máximo, foram definidos Objetos de Custo que analisam entregas realizadas, sem mapeamento de cada etapa que as compõem.

d) Padrão de comportamento: custos fixos e variáveis

Mesmo que o foco desse trabalho seja a análise de caso da solução adotada pelo Governo Federal, vale a citação da obra do Professor Eliseu Martins, que define de forma sucinta e objetiva a distinção entre custos fixos e variáveis.

MARTINS, Eliseu. (2018). Contabilidade de Custos, 11ª edição, Atlas. [VitalSource Bookshelf 9.3.0]. Retrieved from vbk://9788597018073

Outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo. Divide basicamente os Custos em Fixos e Variáveis.

Um fator determinante para avaliar a atuação do Setor **Público** é sem dúvida a quantidade de **público** alcançada. Com esse trocadilho, ressaltamos a relevância da variável **volume** nas entregas realizadas pelo Governo. Tendo em vista a predominância do caráter de universalidade das entregas realizadas pelo Setor Público, que na imensa maioria das vezes atua sem que haja contraprestação do público alvo, torna-se fundamental dimensionar com assertividade a aplicação do recurso público regular, de variação insignificante, ou inexistente, durante um período de análise, normalmente anual, de forma a permitir que o volume das entregas varie dentro de uma escala significativa, a depender do volume da aplicação de outros recursos que fazem variar a escala. Quando os recursos aplicados influenciam negativamente na Demonstração de Variações Patrimoniais são considerados custo, portanto, objeto de análise do modelo de custos adotado. Aqueles que não influenciam significativamente a variação da escala de entregas realizadas pelo Setor Público são considerados fixos, sendo os que influenciam considerados variáveis.

Percebemos que o desafio maior em um modelo de custos não é classificar os custos em fixos e variáveis, mas sim o de atribuí-los aos Objetos de Custo concorrentes na proporção correta em que cada um deles os consumiu. Essa questão já foi abordada no fundamento anterior, que trata de custos Diretos e Indiretos. Percebemos uma relação entre os dois fundamentos, que nos permite verificar que, normalmente, os Custos Fixos são também indiretos e os Variáveis, diretos.

Na solução adotada pelo Governo Federal a distinção entre Custo Fixo e Variável é feita na parametrização das Situações Contábeis, demonstrada no Fluxo de Informações de Custo (Figura 3).

e) Custos Totais e Unitários

A precisão da aferição dos custos totais e unitários reside fundamentalmente na qualidade da integração com os controles utilizados na realização do Objeto de Custo em análise, além, obviamente, da correta definição do Objeto de Custo em si. Tendo em vista que a comparabilidade, recurso essencial em um modelo de custos, requer que as instâncias dos Objetos de Custo sejam o mais semelhantes possível, quando não idênticas, e a cada uma delas seja alocada a proporção mais ajustada possível, quando não exata. Em termos populares, o modelo de custos deve comparar banana com banana e laranja com laranja, levando em consideração que podem variar dentro de classificações mais abrangentes, como banana prata, ou laranja lima. Trazendo o exemplo para um

Objeto de Custo Clássico na Administração Pública, temos os Espaços de Desenvolvimento Infantis – EDIs que se encontram distribuídos pelo território da Cidade do Rio de Janeiro, contudo, existem aqueles situados em áreas de risco, cujos agentes públicos que trabalham neles recebem adicional de gratificação de risco. Quando alguma característica peculiar, como a mencionada no exemplo das EDIs, influenciar significativamente no custo de operação de uma, ou de um conjunto de unidades, deve ser criada uma classificação que as diferenciem, mesmo que elas pertençam a uma outra classificação mais abrangente.

Uma possibilidade de tratamento para os exemplos acima é a adoção no modelo de Objetos de Custos Intermediário e Finais, como previsto na minuta da norma.

Referência 03 – NBCTSP 34

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do sistema de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

Objetos de custos finais são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

Objetos de custos intermediários são aqueles objetos cujos custos são essenciais aos objetos de custos finais, por se tratarem de informações úteis para a entidade, independentemente de serem ou não atribuídos aos objetos de custos finais.

f) Gastos ativados (custos) x gastos não ativados (despesas)

A observância desse fundamento é extremamente importante para distinguirmos o momento da realização do Gasto Público e os resultados dele decorrentes. A grande virtude buscada pela implantação de um modelo de análise de custos é responder à pergunta: Qual foi o benefício resultante do dispêndio de determinado recurso na aquisição de um insumo; na aquisição, ou na construção de um patrimônio; na contratação de um serviço? Essa resposta somente pode ser dada no momento no qual o insumo, ou o patrimônio, ou serviço, for efetivamente utilizado. A contabilidade possui instrumentos que permitem a identificação desse momento, que resultam da observância do regime de competência.

Várias são as situações que requerem a utilização desses instrumentos contábeis, como: contratação de seguro; pagamento do 13º terceiro salário dos servidores públicos; aquisição de material para estoque, com destaque para os insumos hospitalares; aquisição ou construção de imóvel. Essa lista não é exaustiva, mas exemplificativa, uma vez que o rol de possibilidades é imprevisível, o que impõe que o modelo a ser implementado seja dotado de sofisticado recurso de parametrização, permitindo ao usuário apontar todas as situações que surgirem.

A solução implementada no Governo Federal possibilita essa parametrização justamente na interface que permite o cadastro das Situações Contábeis, demonstrada no Fluxo de Informações de Custo (Figura 3), como já mencionado anteriormente. Contudo, a interface não encerra o ciclo necessário à apuração do custo. Vamos usar um exemplo clássico, que permite visualizar a completude do ciclo, que é o de aquisição de material para estoque, no qual a Secretaria de Saúde compra analgésico a ser ministrado em pacientes que apresentam quadro de forte dor abdominal.

1. Momento 1 - Saúde realiza a compra de novalgina para composição de estoque.

Débito – Banco (Ativo Circulante)

Crédito – Estoque de Insumos Hospitalares (Ativo Circulante)

2. Momento 2 – Unidade de Saúde requer novalgina para utilização em seus pacientes.

Débito - Estoque de Insumos Hospitalares (Ativo Circulante)

Crédito – Custo de Insumos hospitalares (Conta de Custos)

3. Momento 3 - Apura Resultado

Débito – Resultado com Insumos hospitalares (Conta de Resultado)

Crédito - Estoque de Insumos Hospitalares (Ativo Circulante)

Através desse exemplo percebemos a importância da integração entre os sistemas de controle de estoque e o sistema de contabilidade. Essa integração não existe no governo federal, devido a pulverização dos controles de estoque entre todos os órgãos e entidades que os mantêm. Diante disto, a parametrização da situação limita-se a identificar os gastos que resultam em consumo imediato, ou seja, aqueles que não são ativados, para disponibilizá-los na interface “Detalhamento de Custo”, a fim de serem direcionados aos seus respectivos Objetos de Custo. Logo, não abrange o ciclo do custo em sua completude.

Esta situação estende-se aos demais sistemas de controle administrativo que fundamentam o registro contábil patrimonial, como, no âmbito da PCRJ, o SIGMA, SISBENS, GÊNEROS, ERGON, entre outros.

O movimento de padronização determinado pelo DECRETO Nº 10.540, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2020, editado pela União, regulamentado no âmbito da Administração Pública do Município do Rio de Janeiro através do DECRETO RIO Nº 48830 DE 3 DE MAIO DE 2021, que unificam a utilização dos sistemas de informações contábeis e financeiras, caminha no sentido de viabilizar a aferição do custo durante todo seu ciclo. Contudo, faz-se necessário que os sistemas estruturantes que controlam despesas de mesma natureza sejam abrangidos por essa unificação. Isso implica em que, além dos sistemas de contabilidade, orçamento e financeiro, tenham também seu uso unificado pelos órgãos

e entidades que compõem a estrutura administrativa do ente federativo os sistemas de controle de estoque, patrimonial, obras, entre outros.

g) Alocação por centro de custo, por produto, por processo

O conceito de Centro de Custo já foi apresentado na “Referência 02 – NBCTSP 34” deste documento, como também sua relação com Objeto de Custo, figurando aquele como espécie do gênero definido por este. Os conceitos e termos confundem-se entre si, porém, em uma análise considerando os termos Centro de Custo, Produto e Processo, no modelo implantado no Governo Federal, iremos traçar a relação entre eles e suas respectivas funções.

Tanto os Produtos, quanto os Processos podem vir a ser mapeados como Centros de Custo. Tanto o Modelo do Governo Federal, quanto a Norma em desenvolvimento valem-se do conceito de Objetos de Custo para desenhar o modelo de custo a ser analisado, que podem ser definidos como Objetos de Custo Intermediários, ou finais, conceituados na “Referência 03 – NBCTSP 34” deste documento.

O Processo nos remete a uma visão horizontal, ou matricial, do custo, podendo este envolver diversos Centros de Responsabilidade. Quando analisamos os processos identificamos o “Como” se faz. O que atribui maior complexidade à análise, ainda mais se levarmos em conta o baixo nível de interação entre as diversas áreas que participam do processo. A análise do custo por processo ocorre com frequência em modelos de custos fabris, que permitem uma visão mais clara de toda cadeia de suprimentos e de todas as etapas de produção. Para a Administração Pública a adoção da análise de custos por processo é um grande desafio que vale a pena ser empreendido, uma vez que, em última análise, ela responde a questão mais importante feita por qualquer gestor, que em geral sabe com clareza “O que” fazer, mas o “Como” fazer define o nível de eficiência e eficácia da organização.

A análise vertical, que observa o custo considerando a estrutura organizacional, é mais simples, o que faz dela o modelo de análise mais adotado na Administração Pública de forma geral.

O Produto é o Objeto de Custo Final, ou seja, o que a Administração Pública entrega à sociedade, podendo ser um bem, ou um serviço, constituindo-se este último na entrega mais frequente da Administração.

O modelo implementado pelo Governo Federal permite, através das interfaces já mencionadas neste documento, a flexibilidade para desenho de modelos de custos verticais, ou horizontais.

h) Limitações técnicas (expectativas) x flexibilização dos métodos avaliativos

Considerando o nível de avanço tecnológico disponível e a redução dos valores para aquisição de equipamentos e serviços, não há que se falar em limitações para implementação de qualquer solução em tecnologia da informação e comunicação (TIC). Em termos tecnológicos, podemos usar a máxima “O Céu é o Limite”. Porém, quando pensamos em aspectos técnicos, precisamos considerar mais do que o parque tecnológico, que envolve a estrutura operacional de processamento de dados, mas principalmente aquilo que podemos tratar como sendo a “alma” do negócio, que é composta pela inteligência do negócio, cultura organizacional e os sistemas de informações que as suportam.

O grande desafio é a modelagem de uma solução que considere a inteligência do negócio, que no setor público está umbilicalmente ligado à legislação que o constitui, uma vez que deve atender rigorosamente ao princípio da legalidade, que impõem os limites de sua atuação, em termos materiais e formais. Aliado à inteligência encontra-se a cultura, construída ao longo de décadas, na qual, além dos fatores técnicos, é fortemente influenciada pelos fatores políticos, que em grande parte das vezes se sobrepõem aos técnicos. Dos fatores mencionados decorrem o desenvolvimento dos sistemas de informações que os suportam que, em regra, possuem baixo nível de integração, não raro existindo mais de sistema atendendo o mesmo teor de informações, devido à pulverização de soluções setorializadas. Conjugado todo o legado em uma solução única integrada, agregando a estas demandas reprimidas da gestão é o desafio.

Para o modelo de custos especificamente, o desafio reside em integrarmos os sistemas estruturantes, que controlam os custos indiretos e não orçamentários, como o de pessoal, de almoxarifado e de patrimônio, fazendo com que toda a administração, direta, indireta, de todos os poderes utilizem as mesmas soluções em cada uma dessas áreas. Caso essa integração torne-se inviável, o modelo passa a ter o desafio de integrar as diversas soluções em um único repositório de custos, criando interfaces diferentes para cada uma delas.

Superada as limitações técnicas, nos deparamos com as questões de governança, que no setor público possui grande relevância. Em todas as iniciativas estudadas, a adesão dos órgãos em relação a adoção das soluções desenvolvidas é muito baixa, em função da inexistência de equipes operacionais qualificadas, devido ao alto índice de rotatividade ocorrida nas equipes, ou simplesmente da negligência do gestor em relação a tema tão caro para a eficiência da atuação governamental. Muitas vezes, o modelo de custo é desenhado, mas ocorre a descontinuidade dos registros, devido às dificuldades operacionais em mantê-los.

Em relação à flexibilidade do modelo de análise de custo, espera-se que este permita produzir informações diferenciadas para modelos de negócios diferentes, a partir de uma mesma estrutura de parametrização. A Administração Pública abarca vários modelos de negócios distintos, cada um com suas peculiaridades. A Saúde, por exemplo, precisa analisar os custos diferenciando os procedimentos entre Média e Alta Complexidade. Já a Educação precisa analisar os custos considerando programas que atendem aos alunos com necessidades especiais e os direcionados aos alunos de comportamento típico. Nos parece que o modelo adotado pelo Governo federal, que prevê a parametrização das situações, considerando diversos atributos classificadores e posterior direcionamento dos lançamentos que não permitem a alocação direta nos respectivos Objetos de Custo, atende aos requisitos necessários de flexibilização.

Estado da Bahia

SEFAZ-BA – Estudo do Modelo

Foram realizados dois encontros remotos com o gestor do modelo de custos implementado no Estado da Bahia, nos quais ele ministrou uma apresentação interativa única, dividida em dois momentos, devido a extensão de seu conteúdo. Guardadas as devidas peculiaridades, o Governo do Estado da Bahia possui um modelo que possui grandes semelhanças com aquele implementado pelo Governo Federal. Existe evidente procura pela estreita proximidade em relação ao modelo de gestão financeira e orçamentária adotado na União, através de participações frequentes em congressos e fóruns, nos quais sempre apresentam as iniciativas desenvolvidas no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ-BA.

A base normativa encontra-se nos decretos nº 8.444/2003, nº 14.211/2012; Portaria SEFAZ nº 804/2005; Portaria STN nº 634/2013; e na Resolução nº 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a norma NBC T 16.11 e suas alterações posteriores.

Forte ênfase é dada às premissas de integração preconizadas pela norma NBC T 16.11 nos seus itens 19 e 20.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.366, DE 25 DE NOVEMBRO DE 2011

19. O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

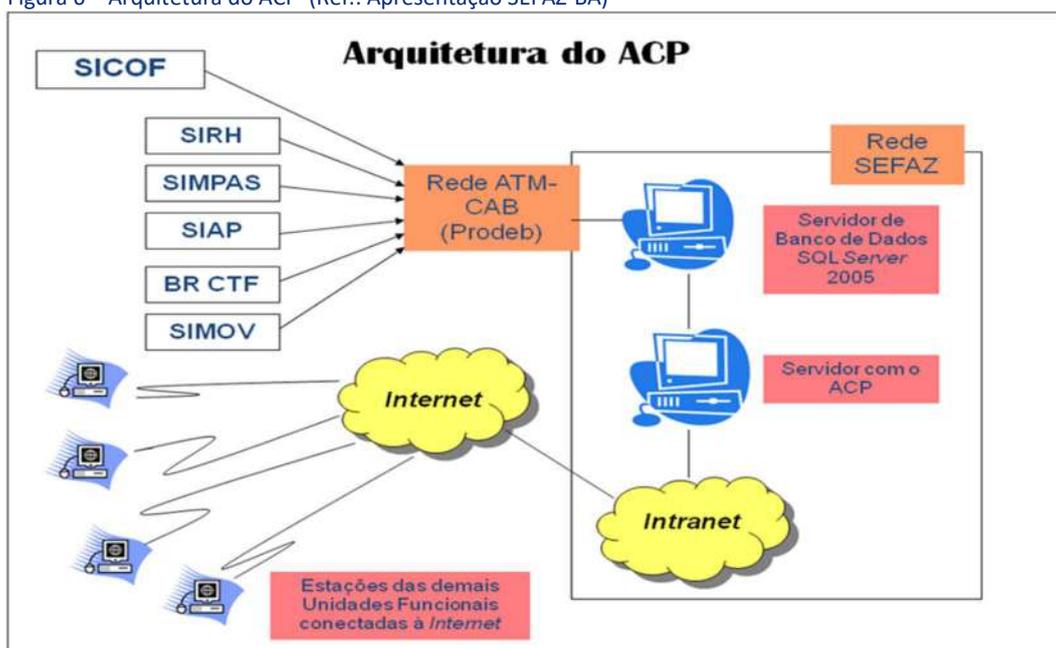
20. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

A Figura 6, apresentada a seguir, possibilita a percepção do esforço em caminhar na direção dessas premissas. A experiência evidencia que são determinantes para o sucesso de qualquer iniciativa que vise a análise de custo. A apropriação automática dos lançamentos nos respectivos Objetos de Custo é fator determinante na operacionalização de registros fiéis aos fatos e atos financeiro-contábeis, insumos indispensáveis para a qualidade das informações a serem geradas pelo sistema.

Assim como no Governo Federal, quando as apropriações decorrem de direcionamentos manuais, que requerem do servidor a revisita aos atos e fatos administrativos ocorridos, muitas vezes em momentos não tão próximos, ou realizados por outros agentes, ou até mesmo em outros setores, a qualidade do dado é negligenciada, ainda mais se a agilidade para continuidade do processo operacional dependa deles. Normalmente, prima-se pela agilidade no processo, em detrimento da qualidade dos

registros. Essa é uma situação clássica em gestão de sistemas de informações, extremamente conhecida e, infelizmente, recorrente. A gestão da SEFAZ-BA, formada por agentes públicos de carreira com vasta experiência, acertadamente resolveu dedicar muitos esforços para evitar ao máximo essa situação.

Figura 6 – Arquitetura do ACP (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



SICOF – Sistema Contábil-Financeiro
SIRH - Sistema Integrado de Recursos Humanos
SIMPAS - Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços
SIAP - Sistema Integrado de Administração de Patrimônio
BR CTF - Sistema de Controle Total de Frotas
SIMOV – Sistema de Controle de Bens Imóveis

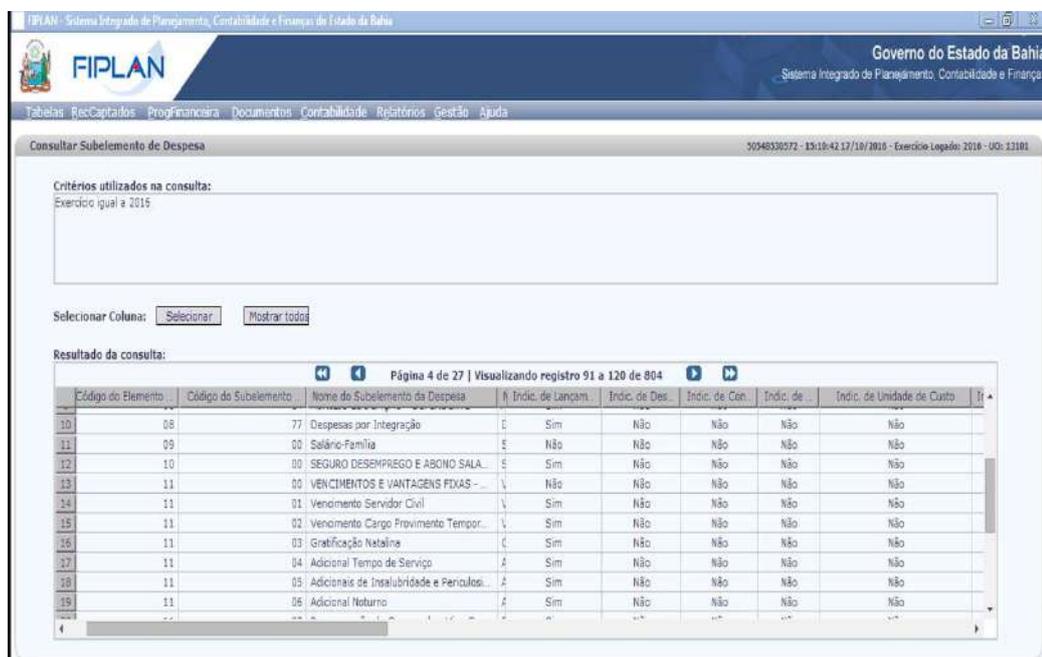
O direcionamento manual para os Objetos de Custo é feita necessariamente no momento da liquidação da despesa, somente para os Subelementos de despesa que afetam a Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP que não foram parametrizados para apropriação automática.

Figura 7 – Procedimento Para Apropriação Automática (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



O sistema possui uma interface que permite ao usuário parametrizar os Subelementos, indicando aqueles que serão objeto de apropriações automáticas oriundas dos sistemas estruturantes, especialistas no controle das despesas de naturezas específicas e determinadas.

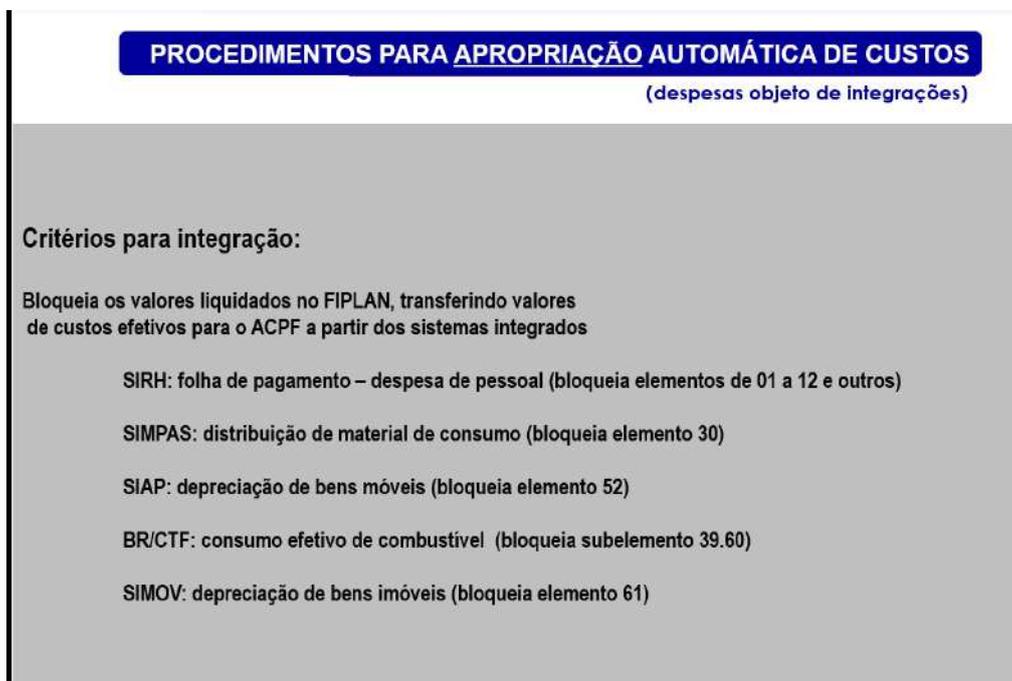
Figura 8 – Parametrização de Subelementos de Despesas (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



Código do Elemento	Código do Subelemento	Nome do Subelemento da Despesa	Índic. de Lancam.	Índic. de Des.	Índic. de Cen.	Índic. de	Índic. de Unidade de Custo
10	08	77 Despesas por Integração	C	Sim	Não	Não	Não
11	09	00 Salário-Família	S	Não	Não	Não	Não
12	10	00 SEGURO DESEMPREGO E ABONO SALA...	S	Sim	Não	Não	Não
13	11	00 VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS...	V	Não	Não	Não	Não
14	11	01 Vencimento Servidor Civil	V	Sim	Não	Não	Não
15	11	02 Vencimento Cargo Provimento Tempor...	V	Sim	Não	Não	Não
16	11	03 Gratificação Natalina	C	Sim	Não	Não	Não
17	11	04 Adicional Tempo de Serviço	A	Sim	Não	Não	Não
18	11	05 Adicional de Insalubridade e Periculos...	A	Sim	Não	Não	Não
19	11	06 Adicional Noturno	A	Sim	Não	Não	Não

As integrações com os sistemas estruturantes que determinam os procedimentos para a apropriação automática de custos segue as parametrizações apresentadas na Figura 9.

Figura 9 – Procedimentos Para Apropriação Automática de Custos (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



PROCEDIMENTOS PARA APROPRIAÇÃO AUTOMÁTICA DE CUSTOS
(despesas objeto de integrações)

Critérios para integração:

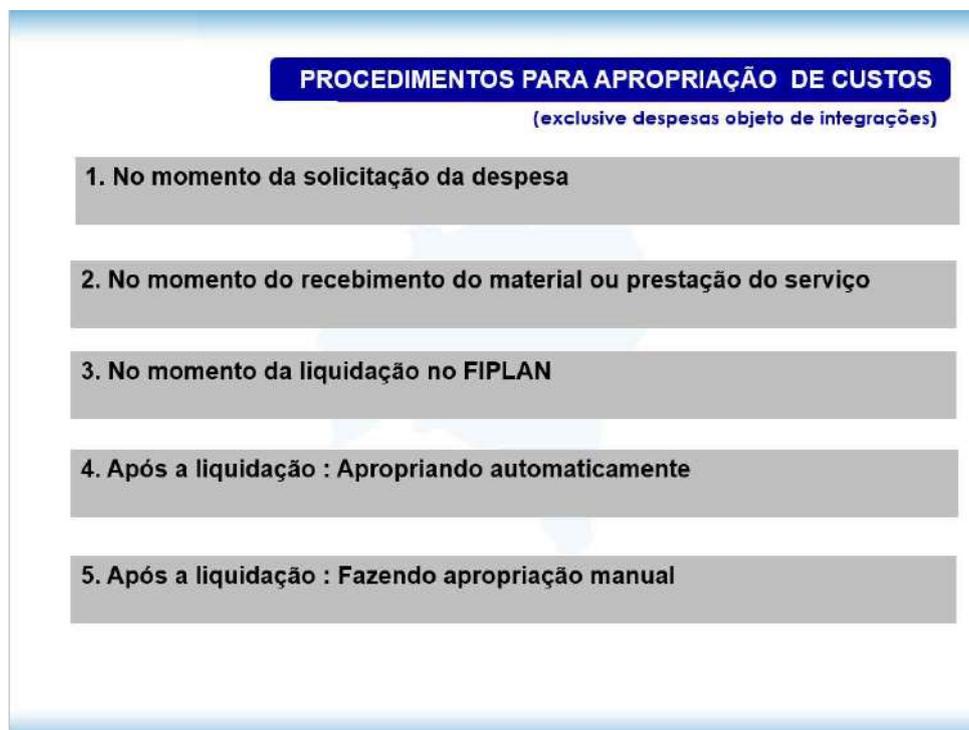
Bloqueia os valores liquidados no FIPLAN, transferindo valores de custos efetivos para o ACPF a partir dos sistemas integrados

- SIRH: folha de pagamento – despesa de pessoal (bloqueia elementos de 01 a 12 e outros)
- SIMPAS: distribuição de material de consumo (bloqueia elemento 30)
- SIAP: depreciação de bens móveis (bloqueia elemento 52)
- BR/CTF: consumo efetivo de combustível (bloqueia subelemento 39.60)
- SIMOV: depreciação de bens imóveis (bloqueia elemento 61)

A parametrização é feita no sistema contábil-financeiro, permitindo que as despesas de determinadas naturezas, em nível de subelemento, sejam apropriadas através das integrações entre o SICOF e os sistemas estruturantes, conforme demonstrado na Figura 6.

Existem vários momentos que afetam a apropriação de custos, que são descritos pela SEFAZ-BA como procedimentos para apropriação de custos. A figura 10 apresenta esses momentos, que foram objeto de breve explanação nos encontros virtuais realizados.

Figura 10 – Procedimentos Para Apropriação de Custos (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



Conforme apresentado na Figura 6, as apropriações de custos são mantidas em um banco de dados SQL Server, constituindo um Data Warehouse, a partir do qual são confeccionados os painéis de informações gerenciais que são publicados em ambiente web, com as devidas restrições de acesso.

Nos encontros que tivemos com a SEFAZ-BA foram apresentados alguns painéis desenvolvidos para áreas específicas. Por se tratar de visões muito particulares requeridas pelos gestores, que tratam inclusive de gestão penitenciária, que foge totalmente à competência constitucional dos entes municipais, entendemos que não deveriam fazer parte deste documento de análise, uma vez que nosso foco é o mecanismo do modelo de classificação, parametrização e apropriação.

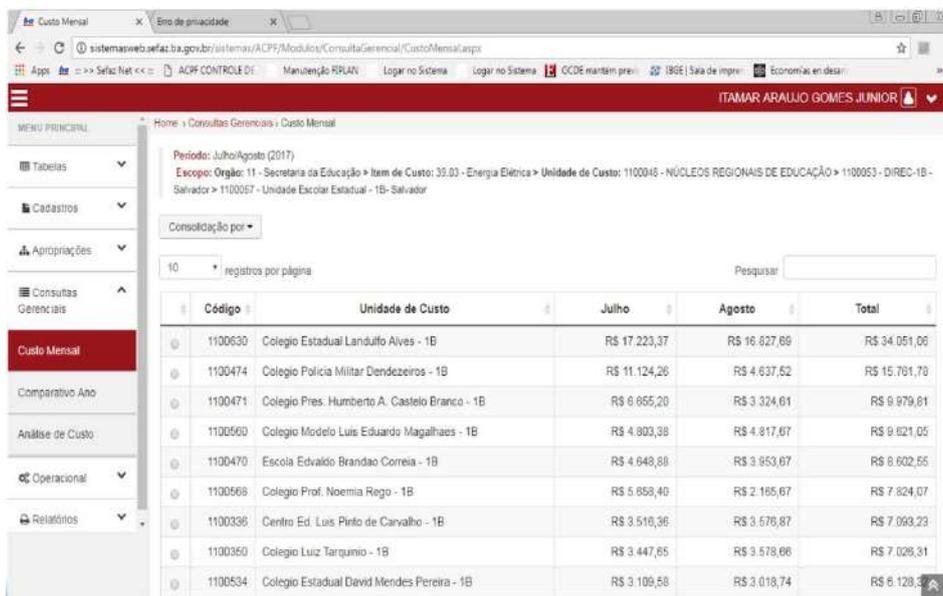
O ponto forte da solução desenvolvida pela SEFAZ-BA é o alto nível de integração entre o sistema contábil-financeiro-orçamentário e os sistemas estruturantes, que torna o aprofundamento de seu estudo indispensável para o desdobramento da análise iniciada por este grupo de trabalho, inclusive através de visitas presenciais, para observação dos processos em loco e entrevistas com os usuários.

Contudo, faz-se necessário destacar dois aspectos muito relevantes que afetam estruturalmente e conceitualmente a solução, respectivamente:

- A ausência de um sistema de gestão institucional, que gerencie a codificação das unidades de gestão, sejam administrativas, orçamentárias, ou gerenciais. Segundo o gestor da solução, cada sistema que integra o modelo possui base institucional própria, o que requer grande esforço para a manutenção de estruturas de decodificação (depara). Pelo que entendemos, o modelo de custo possui o cadastro de Unidades de Custo, nas quais são realizadas as apropriações dos itens de custo, conforme apresentado nas

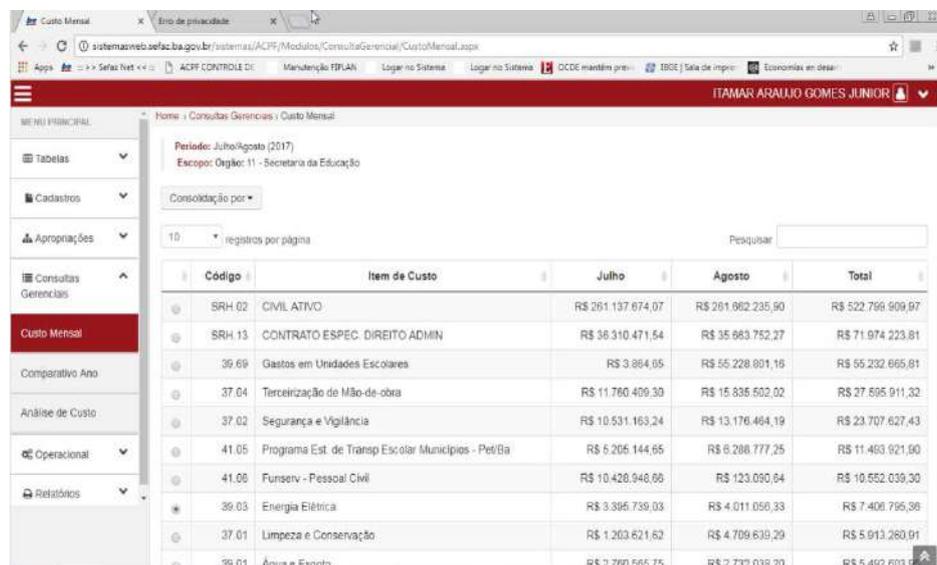
figuras 11 e 12. Esse aspecto suscitou fortes dúvidas, que requerem aprofundamento da análise, para consolidação do entendimento.

Figura 11 – Visão por Unidade de Custo (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



Código	Unidade de Custo	Julho	Agosto	Total
1100630	Colegio Estadual Landolfo Alves - 1B	R\$ 17.223,37	R\$ 16.827,69	R\$ 34.051,06
1100474	Colegio Polícia Militar Dendezeiros - 1B	R\$ 11.124,26	R\$ 4.637,52	R\$ 15.761,78
1100471	Colegio Pres. Humberto A. Castelo Branco - 1B	R\$ 6.655,20	R\$ 3.324,61	R\$ 9.979,81
1100500	Colegio Modelo Luis Eduardo Magalhães - 1B	R\$ 4.903,38	R\$ 4.817,67	R\$ 9.021,05
1100470	Escola Edvaldo Brandão Correia - 1B	R\$ 4.648,88	R\$ 3.853,67	R\$ 8.602,55
1100568	Colegio Prof. Noemia Rego - 1B	R\$ 5.850,40	R\$ 2.165,67	R\$ 7.924,07
1100338	Centro Ed. Luis Pinto de Carvalho - 1B	R\$ 3.516,36	R\$ 3.576,87	R\$ 7.093,23
1100350	Colegio Luiz Targuino - 1B	R\$ 3.447,85	R\$ 3.578,66	R\$ 7.026,51
1100534	Colegio Estadual David Mendes Pereira - 1B	R\$ 3.109,58	R\$ 3.018,74	R\$ 6.128,32

Figura 11 – Visão por Item de Custo (Ref.: Apresentação SEFAZ-BA)



Código	Item de Custo	Julho	Agosto	Total
SRH 02	CIVIL ATIVO	R\$ 261.137.674,07	R\$ 261.082.235,90	R\$ 522.799.909,97
SRH 13	CONTRATO ESPEC. DIREITO ADMIN	R\$ 38.310.471,54	R\$ 35.983.752,27	R\$ 74.294.223,81
39.69	Gastos em Unidades Escolares	R\$ 3.884,05	R\$ 55.228.801,16	R\$ 55.232.685,61
37.04	Terceirização de Mão-de-obra	R\$ 11.760.409,30	R\$ 15.835.502,02	R\$ 27.595.911,32
37.02	Segurança e Vigilância	R\$ 10.531.163,24	R\$ 13.176.464,19	R\$ 23.707.627,43
41.05	Programa Est. de Transp. Escolar Municípios - Pet/Ba	R\$ 5.205.144,65	R\$ 6.288.777,25	R\$ 11.493.921,90
41.06	Funserv - Pessoal Civil	R\$ 10.428.948,66	R\$ 123.090,64	R\$ 10.552.039,30
39.03	Energia Elétrica	R\$ 3.396.739,03	R\$ 4.011.050,33	R\$ 7.407.789,36
37.01	Limpeza e Conservação	R\$ 1.263.621,62	R\$ 4.709.639,29	R\$ 5.973.260,91
39.01	Água e Esgoto	R\$ 2.760.565,75	R\$ 2.732.038,20	R\$ 5.492.603,95

- Ênfase exclusivo na análise vertical do custo, ou seja, aquela que diz respeito à estrutura administrativa. Não identificamos visões das entregas realizadas pela Administração, ou seja, aquelas que enfocam os processos, que é, em última análise, o grande desafio do modelo de custos a ser implantado na PCRJ, conforme descrito anteriormente no fundamento “h) Limitações técnicas (expectativas) x flexibilização dos métodos avaliativos”.

SEFAZ-BA – Avaliação dos Fundamentos

Guardadas as devidas peculiaridades, a observação da aplicação dos fundamentos no modelo da SEFAZ-BA assemelha-se muito à do Governo Federal. Julgamos que para momento desta entrega não cabe o esforço de pormenorizá-la, devendo ser objeto dos desdobramentos a serem empreendidos na evolução do estudo do modelo de custos a ser implementado na Prefeitura do Rio de Janeiro.

Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro - PCRJ

A arquitetura de sistemas da PCRJ assemelha-se muito àquelas que tivemos a oportunidade de conhecer. Um dos fatores que acarretam essa semelhança é, obviamente, a legislação que normatiza as Finanças Públicas no Brasil, como a Lei Federal Nº 4320, de 17 de março de 1964, a própria Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, que recepcionou a anteriormente mencionada, com força de lei complementar, a Lei Federal Nº 101, de 4 de maio de 2000, promulgada com o objetivo de oferecer aos administradores públicos de todos os entes de nossa Federação os parâmetros da responsabilidade fiscal de forma clara e evidente, e todo arcabouço normativo que regulamenta o tema. Outro fator que observamos ter sido fundamental para essa convergência foi a doutrina que permeia a matéria, desenvolvida ao longo desses anos que viram o nascedouro da Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC e seu desenvolvimento até os dias de hoje, que contou com o protagonismo de grandes nomes, como o do Professor Lino Martins, quem implantou a Controladoria do Município do Rio de Janeiro, citado por todos gestores dos entes que fizeram parte deste estudo.

Podemos traçar facilmente o paralelismo na arquitetura de TIC dos entes estudados com a da Prefeitura do Rio.

Área de Negócio Atendida	Arquitetura de Sistemas		
	União	Bahia	PCRJ
Orçamento	SIOP	SICOF	ORCAMENTO
Contabilidade e Financeiro	SIAFI	SICOF	FINCON FINANC
Informações Organizacionais	SIORG	-----	SICI
Materiais, Serviços e Patrimônio	SIADS	SIMPAS SIAP SIMOV	SIGMA (Materiais e Serviços) SINGEO (Patrimônio)
Pessoal	SIGEPE	SIRH	ERGON RHUPAG
Serviços de Transporte	SIADS	SIMOV	-----
Getão de Obras	-----	-----	SIORB

A principal ausência no paralelismo traçado é o sistema corporativo para gerir as informações organizacionais no estado da Bahia, conforme abordado no estudo de seu modelo de custos.

Um dos quesitos mais significativos para o sucesso de um modelo de informações de custos é a integração com os sistemas estruturantes, além da própria integração entre eles.

Sem essa integração torna-se quase impossível resolver o que podemos classificar como “calcanhar de Aquiles” de qualquer modelo de custos, que são os custos indiretos e aqueles decorrentes de variações patrimoniais diminutivas não orçamentárias, como depreciações, exaustões, ou consumo de insumos em estoque.

