

# **ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS REALIZADO PELA CAGE NOS ÓRGÃOS DO GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL<sup>1</sup>**

Elaine dos Anjos<sup>2</sup>

Lauro Mazzini Panichi<sup>3</sup>

## **RESUMO**

A Contadoria Auditoria Geral do Estado (CAGE) iniciou seus trabalhos na área de custos no ano de 2004, quando ainda não havia a obrigatoriedade de um sistema de custos, a qual passou a existir em 2011 com a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O objeto de estudo deste trabalho é a implantação do sistema de custos realizado pela CAGE nos órgãos do governo do estado do Rio Grande do Sul. Serão demonstradas as fases de implantação, o cronograma e a metodologia utilizada. Para realizar a pesquisa foram feitas coletas de dados e materiais, e entrevistas com os membros das equipes de Custos na CAGE e na Divisão de Orçamento e Finanças (DOF) da Superintendência dos Serviços Penitenciários (SUSEPE/RS). A CAGE está em um estágio avançado na implantação, com previsão de concluí-la, nos 34 órgãos previstos, ainda em 2015. Embora bastante avançada a sua implantação, o sistema ainda não cumpre o papel de mensurar o custo efetivo dos serviços prestados pelo Estado, ele apenas agrupa os valores competentes a cada órgão com base na Estrutura Hierárquica dos Centros de Custos (EHCC). Sua utilização para melhor efetividade no uso dos recursos públicos e para tomada de decisão pelos gestores públicos, entretanto, ainda é algo que deverá ser avaliado no médio prazo, uma vez que depende de aprimoramento da utilização do sistema com treinamentos e, principalmente, com a mudança dos costumes dos servidores públicos, os quais ainda não estão inseridos na cultura de controle de custos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Implantação de Sistema de Custos. Custos no Setor Público.

## **PROCESS ANALYSIS OF COSTS SYSTEM IMPLEMENTATION CARRIED BY CAGE IN RIO GRANDE DO SUL STATE'S GOVERNMENT AGENCIES**

### **ABSTRACT**

The State's General Audit Accounting (CAGE) conducted business in costs area in 2004, before the costs system obligation, but from 2011 on this binding has been required due to the convergence on the Accounting International Rules Applied to the Public Sector. The object of this study is the costs system deployment realized by CAGE in government agencies of Rio

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (elaine.anjos@ufrgs.br).

<sup>3</sup> Orientador. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade São Judas Tadeu. Professor do Departamento de Ciências Econômicas da UFRGS. (lpanichi@bol.com.br).

Grande do Sul State. It will be demonstrate the build-up phases, the schedule and the methodology employed. Several data and material were collected to perform the research, and interviews were realized with the Costs team members in CAGE and in the Budget and Finance Division (DOF) of the Penitentiary Services Superintendence (SUSEPE/RS). CAGE is in an advantage stage of the implementation, forecasting its conclusion in the 34 bodies provided, for 2015. Although, the implementation is well advanced, the system does not fulfills the role of measuring the effective costs for State provided services yet, it just gather all the competent values for each body based on the Costs Center Hierarchical Structure (EHCC). Its application for better effectiveness in the public resources usage and for public manager's decisions making, however, is still something that should be evaluate in the medium term, since it depends on the enhancing the system use with trainings and, especially, with habit change of the government officials which are not immersed in the control of costs culture.

**Keywords:** Cost Accounting. Implementation of Cost System. Public Sector Costs.

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade e a análise de custos são ferramentas gerenciais usadas em larga escala nas empresas privadas. Na esfera pública, embora a obrigatoriedade de um sistema de custos seja recente, a legislação brasileira já trata desse tema há algum tempo. A primeira lei a fazer menção a um controle de custos foi a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), que menciona, em seus artigos 85 e 99, a necessidade da implantação de um sistema de controle de custos dos serviços industriais dos setores públicos. No ano 2000 foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei complementar nº 101 (BRASIL, 2001), que traz no artigo 50, parágrafo 3º novas diretrizes para a Administração Pública, determinando que esta manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

No estado do Rio grande do Sul (RS), a Lei Complementar Estadual nº 13.451 (BRASIL, 2010), institui a Contadoria Auditoria Geral do Estado (CAGE) como responsável, dentre outras funções, por avaliar e acompanhar os custos do Estado. E, com a resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT) nº 16.11 (CFC, 2012), traz, finalmente, a obrigatoriedade da implantação de um sistema de custos nos órgãos da administração pública direta e indireta. Com isso, a CAGE intensificou os trabalhos que já estavam sendo realizados na perspectiva de atender às normas em sua plenitude e dentro dos prazos estipulados. Não serão feitas análises dos dados gerados pelo sistema, tampouco do método de custeio utilizado.

Pretende-se, com este estudo responder a questão: Como é realizada a implantação do Sistema de Custos nos órgãos do estado do Rio Grande do Sul? Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é descrever o processo de implantação do sistema de custos nos órgãos do estado do RS, mostrando a metodologia utilizada, os desafios da implantação para que haja o atendimento da legislação dentro do que é possível fazer, considerando os recursos humanos e tecnológicos hoje disponíveis. A expectativa é que até o final de 2015 todos os órgãos do Estado estejam com o sistema em funcionamento.

Este estudo apresenta, além desta introdução, uma seção que apresentará a Contabilidade de Custos e suas fases, a abordagem legislativa dos custos no setor público, finalizando com estudos relacionados. A seção 3 traz a metodologia de pesquisa utilizada. Na 4 é explanado o processo de implantação do sistema de custo feito pela CAGE e abordado o caso do órgão de Serviços Penitenciários do Estado do Rio Grande do Sul (SUSEPE/RS). Encerra-se este artigo com uma breve consideração que destaca as principais conclusões acerca da pesquisa realizada e sugestões para novos estudos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, são abordados conceitos teóricos que fundamentam o presente estudo. São abordados o conceito de contabilidade de custo, as diretrizes a serem seguidas para implantação de sistemas de informação de custos, bem como a legislação que se refere a custos no setor público.

### **2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Para Martins (2010), a Contabilidade era essencialmente financeira (ou geral) até a Revolução Industrial (século XVIII) e servia às empresas comerciais, que se utilizavam da Demonstração do Resultado para levantar o resultado do período, deduzindo despesas das receitas, chegando ao lucro ou prejuízo. Porém, para os contadores era mais complexo fazer os levantamentos de balanços e do resultado, uma vez que não dispunham tão facilmente dos dados para atribuir valor aos estoques,

[...] nada mais razoável, para solução desse problema, do que vermos o Contador tentar adaptar à empresa industrial aos mesmos critérios utilizados na comercial. (MARTINS, 2010, p. 20).

[...] A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e fiscais foi de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. (id. *ibid.*, p. 21).

Embora esse não fosse o propósito dos Contadores, segundo Martins (2010), a Contabilidade de Custos passou a ser vista como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da missão gerencial. É importante salientar que, por ser um entendimento recente, há muito a ser desenvolvido;

[...] é também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados para a administração (MARTINS, 2010, p. 21).

[...] Nesse novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda à tomada de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos (id. *ibid.*, p. 21-22).

Para Leone (2009), a Contabilidade de Custos é uma atividade que pode ser comparada a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, que tem a capacidade de acumular de forma organizada, analisar e interpretar as informações, e com isso produzir informes aos diversos níveis gerenciais. Esses dados podem ser de origem interna ou externa, monetários ou não monetários, mas quantitativos. “A combinação de um dado monetário com um não monetário faz surgir um terceiro dado, que chamamos de índice ou indicador” (LEONE, 2009, p. 23).

A natureza desse indicador difere da natureza original dos dois dados que o formaram. A busca por esses indicadores é que norteia o trabalho atual dos contadores que controlam os custos, em qualquer tipo de empresa, eles os utilizam para análise econômica de qualquer tipo de objeto ou atividade.

## 2.2 FASES DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é mais bem entendida quando é apresentada dividida nas suas três fases, as quais serão analisadas nas próximas seções.

### 2.2.1 Coleta de dados

Na fase da coleta de dados realiza-se uma seleção prévia das informações que serão buscadas, planeja-se a forma como se dará essa coleta, e treina-se as equipes de trabalho que estarão envolvidas no processo. O responsável pela área de custos (contador, consultor interno ou externo) deverá contar com o apoio da alta direção da instituição, caso contrário será apenas um técnico realizando um trabalho isolado (LEONE, 2009).

### **2.2.2 Centro processador de informações**

As informações de custos coletadas na fase 1 são devidamente registradas no centro processador de informações, onde são realizadas a acumulação, a organização, a análise e a interpretação dos dados.

### **2.2.3 Informações**

Essa fase é o resultado esperado por todos os participantes do processo, pois é por meio das informações gerenciais produzidas pela Contabilidade de Custos que os gestores dos diversos níveis hierárquicos “[...] serão capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia” (LEONE, 2009, p. 25).

## **2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS**

Para Santos *et al.* (2010) os custos são classificados como Diretos e Indiretos em relação ao objeto de mensuração. Consideram-se como custos diretos aqueles que podem ser diretamente imputáveis ao objeto de custo podendo ser identificado no produto, por exemplo, mão de obra e matéria-prima. Já os custos denominados Indiretos são todos os outros custos, não existe para esses uma relação imediata com a unidade de custo, por exemplo, salário de supervisor, depreciação, etc.

Em relação ao nível de atividade (NdA) os custos podem ser classificados em Custos Fixos e Custos Variáveis, sendo o primeiro aqueles cujo montante independe do nível de atividade da empresa, ou seja, seus níveis não se alteram com a variação da atividade, por exemplo, alugueis, salários dos supervisores de produção, etc. Em contra partida, os custos variáveis são todos aqueles que crescem ou decrescem junto com o nível de atividade “porém nem sempre na mesma proporção” (SANTOS *et al.* 2010, p. 44).

## 2.4 IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS

Para melhor compreender o que será descrito neste capítulo, são importantes algumas considerações a respeito do que são sistemas de custos. Para Leone (2009), eles funcionam como um centro processador de informações e, para que seu funcionamento não seja apenas para fins acadêmicos, fiscais ou legais, é necessário que as metas, parâmetros e orçamentos estejam bem definidos.

É também de fundamental importância o apoio da alta administração para que a implantação de um sistema de custos seja realizada com sucesso, porque os dados que o alimentarão precisam ser colhidos em áreas sobre as quais o contador não tem ingerência.

### 2.4.1 Fatores comportamentais

A implantação de um sistema de informações gerenciais é uma mudança que envolve toda a estrutura organizacional da empresa e, inevitavelmente, afeta as relações humanas dentro da organização. De acordo com Leone (2009, p. 449):

O Consultor, ou especialista de custos, na tarefa de implantação ou de reformulação não pode entrar em conflito com as reações humanas que lhes são desfavoráveis. Ele deverá capitalizar essas forças, para que se somem aos seus esforços. Ele terá que conviver com elas. Uma das maneiras mais fáceis de se alcançar esse objetivo, nas tarefas de planejamento, projeto de implantação, é envolver pessoal que vai usar e trabalhar o novo Sistema.

Martins (2010) afirma que nenhum Sistema de Custos consegue, normalmente, eliminar pessoas e gastos em curto prazo, apesar de que, em muitos casos, esse é o principal argumento para a sua venda. A tendência é que ocorra o contrário, poderá ser preciso o acréscimo de pessoas e de equipamentos, esse é o sacrifício que a companhia deve aceitar para a obtenção de informação e da futura possibilidade de controle. “Mas o pior é que, se um dos motivos para a implantação tiver sido exatamente a ideia de redução imediata de custos, o efeito poderá ser também a imediata reação do pessoal” (MARTINS, 2010).

Pessoas que nunca tiveram preocupações de preencher papéis e digitar dados no computador podem estar às voltas, de uma hora para outra, com vários relatórios por dia [...] Podem achar-se reduzidas em seus méritos, sentindo-se escriturários e não verdadeiros chefes. O pior é quando são técnicos bons mas às vezes até mal alfabetizados. Essas reações de medo do controle, de medo do papel e até de dificuldade de preenche-los, podem acabar por criar um clima de resistência à implantação do Sistema de Custos; mesmo que não venha a repeli-lo, poderá pelo menos dificultar ou tornar onerosa a tarefa (MARTIN, 2010, p. 359).

Martins (2010) destaca que a pior forma de reação é a “passiva”, aquela que a atitude da pessoa é, aparentemente, de querer ajudar. O funcionário afirma com a expressão “vou ajudá-lo” ou “vou preencher amanhã”, mas acaba não auxiliando. Essa forma de agir faz com que os demais acreditem que ele é um aliado, quando na verdade é um ferrenho adversário à ideia. Esse tipo de boicote velado consome grande parte do tempo e pode até “[...] solapar a moral do pessoal antes de ser descoberto”, resume Martins (2010, p. 359).

Nota-se, com isso, a importância de fazer com que o grupo tenha aderência à ideia e que entenda os benefícios futuros que a implantação do sistema trará para a organização.

#### **2.4.2 Fatores técnicos**

Para a implantação de um sistema de custos é necessário que a empresa esteja, primeiramente, organizada, já que “[...] o trabalho de coleta de dados é vital. Esse trabalho é desenvolvido por outros sistemas internos, como sistemas de materiais, de pessoal, de contabilidade e de produção[...]” (LEONE, 2009, p. 450).

Para Leone (2009) o contador de custos deverá articular-se com o homem do Organização, Sistema e Métodos (O&M) na tarefa de planejar a busca e o fluxo dos dados desde a fonte até o sistema de custos. O especialista de O&M dispõe de uma visão mais ampla do sistema gerencial e usará técnicas de organização, sistemas e métodos que darão maior eficácia ao trabalho do contador da área de custos. “Sabe-se que qualquer sistema de informações produzirá informações incorretas caso colha ou receba dados igualmente incorretos” (LEONE, 2009, p. 450). O sistema de custos, entretanto, difere-se dos demais nesse aspecto, uma vez que ele tem a capacidade de se auto regular, atenuando os resultados desse fenômeno.

Um sistema de custos deverá ser instalado de tal modo que possa servir de correção automática dos desvios e de ocorrências não planejadas. Caso seja instalado convenientemente será auto-regulável [...] No caso do sistema de custos produzir informações incorretas, o próprio usuário perceberá que remeteu, por falta de melhor organização interna do seu setor, dados incorretos. [...] As próprias informações gerenciais de custos servirão para a correção dos dados primários que receberá das fontes [...] Isso significa que o sistema de custos poderá deixar de produzir boas informações logo de início. O tempo corrigirá as falhas de acordo com o processo prático já descrito (LEONE, 2009, p. 450).

É difícil conseguir mensurar a relação “custo-benefício” da implantação de um sistema de custos. A própria medição dos custos servirá como base para que os administradores

julguem quais os benefícios que os resultados do sistema a ser implantado trarão. “Temos sempre que levar em conta que os sistemas podem ser instalados parcialmente, envolvendo apenas uma ou mais fases ou aspectos do problema geral” (LEONE, 2009, p. 451).

Os sistemas de custos ainda são mais utilizados pelas empresas fabris para o controle de custos de produção, uma vez que “os custos funcionais, relativos a outras atividades não fabris, não possuem elementos próprios que ajudem a implantar sistemas de custeamento mais informativos, mais abrangentes” (LEONE (2009, p. 452).

Martins (2010) considera que, raramente, uma informação é totalmente inútil para a administração. Contudo, muitas informações deixam de ser analisadas ou transmitidas devido ao contexto em que se encontram, seja pela baixa prioridade ou pela falta de tempo de quem a produz. Logo, torna-se inútil. “Cada informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e pode trazer um benefício” (MARTINS, 2010, p. 359).

A relação custo-benefício deve ser muito bem avaliada antes, durante e depois de sua implantação. Ainda, de acordo com Martins (2010), a implantação de um sistema de custos – e de quaisquer outros sistemas de informações - deve ser vista como um projeto, ou seja, precisa ter sua viabilidade econômica comprovada.

## 2.5 CUSTOS PÚBLICOS (ABORDAGEM LEGISLATIVA)

A Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) é a primeira a mencionar custos, mas não de forma aprofundada. O artigo 85 ressalta que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

O artigo 99 estabelece que:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum (BRASIL, 1964).

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2001) o assunto tomou novas proporções. O artigo 4º, alínea ‘e’ diz que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá trazer normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas

financiados com recursos do orçamento. O artigo 50, parágrafo 3º dispõe “[...] a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2001).

A convergência às normas internacionais veio consolidar a instituição de um sistema de controle de custos na esfera pública com a NBCT 16.11 (CFC, 2012). Serão analisadas as partes exemplificativas sobre o que dispõe a norma. Quanto aos seus objetivos, destacam-se:

- 1 - Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).
- 2 - O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.
- [...]
- 5 - Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público (CFC, 2012).

Quanto ao seu alcance:

- 7 - O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.
- 8 - Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (CFC, 2012).

Quanto às características e atributos da informação de custos:

- 10 - Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.
- 11 - Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o Estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.
- 12 - Os atributos da informação de custos são:
  - (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
  - (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva;
  - (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
  - (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;

(e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal (CFC, 2012).

Quanto à integração com os demais sistemas organizacionais:

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 (CFC, 2012).

Quanto à implantação do sistema de custos:

21 - O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2012).

E por fim, quanto à responsabilidade pela informação de custos:

22 - A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

23 - A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.

24 - A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2012).

Observa-se que a NBCT 16.11 (CFC, 2012) trata de detalhes que nenhuma outra norma havia abordado. O conjunto de normas discorrido neste artigo é o que deve ser minimamente atendido, dentre outras, na implantação de um sistema de custos no setor público. Igualmente, devem ser observadas as legislações de cada esfera de governo (estados, municípios e Distrito Federal).

## 2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

O estudo realizado por Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) analisou a implantação do Sistema de Custos na Administração Pública Federal. Para os autores, uma das principais dificuldades encontradas é identificar o que é essencial para conceituar o que é custos no setor público, uma vez que difere muito do conceito das empresas privadas. Identificaram o uso do gradualismo sem perder a percepção do todo e a estrutura multidimensional. A construção dos valores de custos passam pela integração das informações orçamentárias do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), as informações físicas do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN), as informações de pessoal do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), todas são articuladas num mesmo banco de dados *data warehouse*, onde recebem tratamento contábil e se transformam em informações de custos.

Machado (2002) propõe em seu estudo diretrizes para a construção de um sistema de custos que seja integrado conceitual e sistematicamente ao orçamento público e a contabilidade governamental. O autor afirma que três áreas do conhecimento devem estar alinhadas: orçamento público, contabilidade governamental e gestão de custos. Machado (2002) analisou os sistemas de informação usados pelo estado de São Paulo, que são constituídos pelos Sistema de Administração Financeira Para estados e Municípios (SIAFEM), Sistema Integrado de Informações Físicas (SIAFISICO), SISTEMA ORÇAMENTÁRIO, e Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária do Estado de São Paulo (SIGEO) e verificou forte integração conceitual e sistêmica entre a contabilidade governamental e o sistema orçamentário. Por meio de pesquisa empírica, identificou que os gestores públicos percebem claramente a importância das informações de custos no processo de tomada de decisão. Segundo o autor, esses dois fatores fortalecem as possibilidades de implantação, no estado de São Paulo, do sistema de informação de custos conforme as diretrizes expostas em seu trabalho.

Francesco e Barroso (2013) realizaram um estudo comparativo entre três estados Brasileiros, cuja escolha teve como base a fase de desenvolvimento do sistema de informações de custos em cada estado. Sendo os escolhidos, Rio Grande do Sul, São Paulo e Pernambuco. Concluíram os autores que a condução do processo tem forte influência sobre os resultados; A geração de informações de custos nos três estados atendeu, antes de mais nada, à exigência legal das instruções do STN; Em Pernambuco, as informações de custos evoluíram a partir do grupo de trabalho de convergência contábil; No Rio Grande do Sul, elas surgiram

como uma tarefa interna, levada a cabo pelo departamento de contabilidade; Em São Paulo, apesar de ter começado a desenvolver informações de custos por uma demanda da Secretária da Fazenda (SEFAZ/SP), o estado reconhece que a exigência legal também foi uma grande força propulsora por trás do processo; A implementação gradual é a opção preferida.

Em relação ao Rio Grande Do Sul, o estudo de Francesco e Barroso (2013) ressaltam que o estado ainda tem um longo caminho pela frente, apesar de ser o único entre os três estados analisados a ter um sistema de custos em funcionamento. Segundo os autores, isso depende do desenvolvimento do sistema e da expansão da sua utilização nos processos de gestão pública do estado.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

O presente estudo tem por objetivo descrever as etapas do processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Estado do Rio Grande do Sul (CUSTOS/RS) nos órgãos do governo do estado do RS, com uma pesquisa do tipo descritiva. Conforme menciona Beuren e Raupp (2014, p. 81) “[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar quanto a primeira, nem tão aprofundada como a segunda[...]”.

A pesquisa utiliza-se de abordagem qualitativa, com a qual, segundo Beuren e Raupp (2014, p. 92), concebem-se análises mais profundas dos fenômenos sociais, sem utilizar-se de instrumentos estatísticos para análise dos dados “na abordagem qualitativa não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas” (id. *ibid.*, p. 92). Para Demo (2008, p. 152), esse método de pesquisa, advindo das ciências sociais, procura buscar o lado subjetivo dos fenômenos, buscando depoimentos que se transformam em dados relevantes, oriundos de pessoas simples.

Para a coleta de dados foram realizadas visitas à unidade da CAGE na Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS), nos períodos de abril a junho do ano de 2015, nessas visitas foram realizadas entrevistas com dois servidores responsáveis pelo processo de implantação, sendo um deles o chefe do departamento, denominado entrevistado A. O foco da entrevista foi buscar o passo a passo usado pela CAGE para montar seus cronogramas, para escolha do órgão a ser implantado o sistema; para descrever como constroem e fornecem os treinamentos; quantas pessoas participam de todo o processo, etc. Além da entrevista foram coletados materiais e documentos (*checklist*, cronogramas,

apresentações de *powerpoint*, etc) que são utilizados pela CAGE na abordagem dos órgãos, nas apresentações do projeto e nos treinamentos, esses documentos subsidiaram a construção da seção 4. Para a análise desses dados foram feitas comparações com outros estudos já realizados na área que tratam de implantação de SIC e com a legislação vigente.

Foi também realizada uma visita a sede da SUSEPE/RS durante o mês de setembro do mesmo ano, a entrevista ocorreu com a responsável pela Divisão de Orçamento e Finanças, denominada entrevistada B. Na ocasião todos os passos descritos na seção 4 foram confrontados com o que realmente ocorreu (por meio de comparação) e os resultados encontrados são os descritos no tópico 4.4, não foi coletado nenhum documento, o estudo baseou-se nas considerações do entrevistado B. Nessas visitas foram feitas entrevistas não estruturadas “[...] também denominada por alguns autores de entrevista em profundidade, possibilita ao entrevistado a liberdade em desenvolver cada situação na direção que considera mais adequada” (BEUREN, COLAUTO, 2014, p. 133). Essa técnica possibilita saber como e porque algo acontece, e não apenas conhecer a frequência das ocorrências. Dessa forma possibilita a análise dos dados de forma qualitativa.

Quanto ao procedimento de pesquisa, trata-se de um estudo de caso, que “[...] caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso” (BEUREN, RAUPP, 2014, p. 84). Por ter características muito específicas, não é possível generalizar para casos de estrutura semelhante. As análises dos dados terão como base a revisão bibliográfica.

Há neste artigo, além da metodologia citada, breves considerações do autor sobre o tema explorado.

#### **4 INSTITUIÇÃO DO CUSTOS/RS**

Segundo o Relatório 2 de pesquisa sobre as experiências dos governos subnacionais brasileiros com custos no setor público (FRANCESCO; BARROSO, 2014), o apoio para o início da criação do sistema de custos veio por meio de dois professores do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul que atuaram como consultores durante os anos de 2003 e 2004. O sistema de Tecnologia da Informação (TI) ficou sob a responsabilidade da Companhia de Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul (PROCERGS), que trabalha na criação de ferramentas de integração dos sistemas hoje existentes e nos ajustes que são necessários para a instituição do sistema em novos órgãos.

Com o advento do Decreto nº 49.766 (BRASIL, 2012) foi criado o CUSTOS/RS, que tem como propósito reunir todos os agentes necessários para registrar, processar, calcular e analisar os custos dos órgãos do Governo. Consta no Relatório N° 93895-BR:

O CUSTOS/RS é um sistema transacional (Módulos centrais) que alimenta um sistema analítico (Módulo Gerencial) [...] foi desenvolvido em paralelo com a metodologia – isto é, as informações de custos não foram produzidas e testadas antes do desenvolvimento do sistema (FRANCESCO; BARROSO, 2014, p. 91).

O Decreto nº 49.766 (BRASIL, 2012) é considerado pela Divisão de Custos e Controles Especiais (DCC) da CAGE como o marco legal dos custos no Estado. Essa divisão é, atualmente, composta por um grupo de 4 (quatro) pessoas, as quais são responsáveis por todas as etapas da implantação. Dentro de cada órgão do governo foi criado um Grupo Setorial de Custeio (GSC) que atuam como interlocutores junto à CAGE, e têm como propósito auxiliar e orientar a implementação nos diferentes órgãos (FRANCESCO; BARROSO, 2014). Essa estrutura concorda com o que propõe Leone (2009), que o aparecimento de um consultor externo de custos, normalmente gera desconfiança, e o administrador deve preparar uma equipe que integre a ação do consultor com os especialistas, gerentes e interessados de dentro da empresa, dessa forma essa equipe terá melhor aceitação.

Conforme Francesco e Barroso (2014):

[...] a metodologia escolhida inclui um sistema de acumulação de forma contínua, sistema de custeio de custo corrente e um método de custeio direto. Isso significa que os custos são calculados continuamente ao longo do tempo, usando dados de despesas reais registrados no SIAF (chamada localmente de Finanças Públicas do Estado – FPE). O Rio Grande do Sul decidiu que custos comuns seriam alocados ao centro de custos responsáveis pela gestão de tais custos (FRANCESCO; BARROSO, 2014, p. 87).

Assim como no estudo de Holanda, Lattman-Weltrman e Guimarães (2010), o modelo escolhido envolve uma abordagem multidimensional, que permite que o Estado aloque os custos em dois objetos de custos ao mesmo tempo:

- a) unidades administrativas do governo, ou dimensão hierárquica ou vertical; e
- b) programas e ações do governo, dimensão programática/funcional ou horizontal.

A dimensão vertical trata da estrutura hierárquica do próprio governo,

[...] por exemplo, o custo de todo o Poder Executivo pode ser calculado através do custeamento de órgãos e departamentos do governo, ou até mesmo por unidades orçamentárias, como escolas e hospitais” (FRANCESCO; BARROSO, 2014, p. 88).

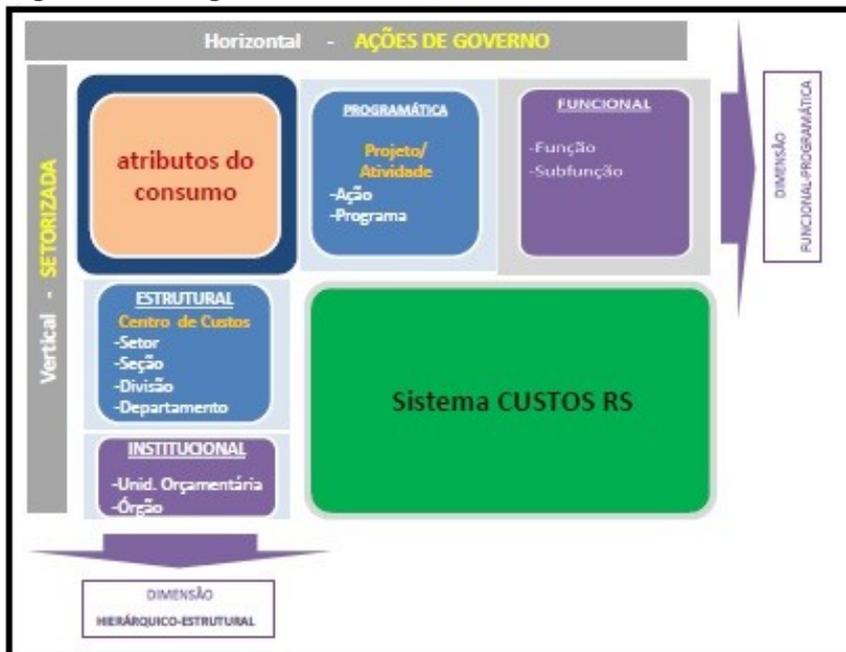
Já a dimensão horizontal inicia com a classificação funcional do governo e, posteriormente, inclui o cálculo dos custos dos programas e subprogramas do governo.

O Relatório N° 93895-BR (FRANCESCO; BARROSO, 2014) detalha a abordagem multidimensional. Os atributos de custos apresentados na Figura 1 estão registrados e fornecem algumas informações sobre os custos e os centros de custos. Existem dois tipos de atributos de custos:

(i) atributos de consumo, compreendendo as características temporais, quantitativas, locais e de qualidade de custos; e (ii) atributos de centros de custos, para melhorar o funcionamento do sistema, como a estrutura, as ligações, os registros (FRANCESCO; BARROSO, 2014, p. 88).

A figura 1 ilustra essa estrutura, apresentando a abordagem multidimensional referente aos custos.

**Figura 1: Abordagem multidimensional referente aos custos**



Fonte: CAGE/RS (2015)

No quadro 1 são apresentadas as classificações das despesas orçamentárias de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN, 2015).

**Quadro 1: Comparação entre as duas dimensões – elementos**

Hierárquico-Estrutural	Funcional-Programático
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>NÍVEL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ÓRGÃO/ENTIDADE</li> <li>– UNIDADE ORÇAMENTÁRIA</li> <li>– DEPARTAMENTO e/ou Equivalente</li> <li>– DIVISÃO e/ou Equivalente</li> <li>– SEÇÃO e/ou Equivalente</li> <li>– <b>CENTRO DE CUSTOS</b></li> </ul> </li>   <li>• <b>GRUPO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– DIREÇÃO</li> <li>– COLEGIADO</li> <li>– ADMINISTRAÇÃO</li> <li>– EXECUÇÃO</li> <li>– DISPOSIÇÃO</li> <li>– INATIVO/LICENÇA</li> </ul> </li>   <li>• <b>NATUREZA DA DESPESA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– CATEGORIA ECONÔMICA</li> <li>– GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA</li> <li>– MODALIDADE DE APLICAÇÃO</li> <li>– ELEMENTO DA DESPESA</li> <li>– RUBRICA</li> <li>– <b>ITEM</b></li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>NÍVEL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– FUNÇÃO</li> <li>– SUBFUNÇÃO</li> <li>– PROGRAMA</li> <li>– AÇÃO</li> <li>– <b>PROJETO/ATIVIDADE/OP. ESPECIAIS</b></li> </ul> </li>   <li>• <b>GRUPO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Programa FINALÍSTICO</li> <li>– Programa GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS</li> <li>– Programa SERVIÇO AO ESTADO</li> <li>– Programa POLÍTICA DE CRÉDITO</li> </ul> </li>   <li>• <b>NATUREZA DA DESPESA</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– CATEGORIA ECONÔMICA</li> <li>– <b>GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA</b></li> </ul> </li> </ul>

Fonte: CAGE/RS (2015)

O quadro 1 traz as regras para classificação da receita e da despesa orçamentária.

Para fins contábeis, a despesa orçamentária pode ser classificada quanto ao impacto na situação líquida patrimonial em: a. Despesa Orçamentária Efetiva - aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo. b. Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo (STN, 2015, p. 67). Classificação Institucional: A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações. Classificação Funcional: A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada (ibidem, p. 68).

O sistema é projetado de modo que tanto o sistema orçamentário quanto o de custos sejam compatíveis, uma vez que a apropriação da despesa e do custo ocorrem em momentos distintos. Essa estrutura corrobora com as diretrizes proposta por Machado (2002).

#### 4.1 ESTRUTURA HIERÁRQUICA DE CENTRO DE CUSTOS (EHCC)

A EHCC é a organização dos centros de custos de acordo com a estrutura administrativa do Estado, nela o nível mais básico é o Centro de Custo, é o único a receber lançamentos de custos. Os níveis superiores (departamentos, divisões, seções e setores, por exemplo) são os agregadores dos centros de custos que lhes são subordinados. Os componentes de uma EHCC são os elementos que compõem a estrutura, conforme o nível e o grupo a que pertencem. O nível posiciona os componentes conforme a posição hierárquica que ocupam na estrutura. Por exemplo, Diretoria Administrativa, Divisão de Custos, etc. O grupo, por sua vez, reúne os centros de custos com funções homogêneas entre si, tais como: administração, execução, ente outros.

Essa estrutura é considerada a base do sistema CUSTOS/RS, além de garantir a correta evidenciação dos custos, possibilita a criação de um padrão, que é indispensável para qualquer alocação de custos (CAGE/RS, 2015). A tabela 1 demonstra a tela do sistema onde é possível identificar essa estrutura:

**Tabela 1: Tela do sistema que evidencia a EHCC**



Nome	Nome Reduzido	Nível	UO	Grupo
19 - SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	SE	0001	01	Direção
1901 - GABINETE E ÓRGÃOS CENTRAIS	GAB/OC	0002	01	Direção
101 - GABINETE DA SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	GAB-SE	0010	01	Direção
102 - DIREÇÃO GERAL	DG	0010	01	Direção
90005 - GABINETE DIRETOR GERAL	GABDG	0099	01	Direção
90007 - DIVISÃO DOS MUNICÍPIOS	DMUN	0099	01	Direção
90008 - DIVISÃO CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO	CDOC	0099	01	Direção
93352 - DEPARTAMENTO DE DESPORTO	DP-DESPORTO	0099	01	Administração
201 - DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO	DAD	0020	01	Administração
202 - DEPARTAMENTO RECURSOS HUMANOS	DRH	0020	01	Administração
203 - DEPARTAMENTO DE PLANEJAMENTO	DPLAN	0020	01	Administração
204 - DEPARTAMENTO PEDAGÓGICO	DPE	0020	01	Execução
205 - DEPARTAMENTO COORDENAÇÃO REGIONAIS	DCRE	0020	01	Execução
90067 - GAB DEPTO COORDENAÇÃO REGIONAIS	GABDCRE	0099	01	Execução
3009 - 1ª COORD REG EDUCAÇÃO - PORTO ALEGRE	1ª CRE	0030	01	Execução
90068 - GAB 1ª COORD REGIONAL DE EDUCAÇÃO	GAB1ª CRE	0099	01	Execução
90101 - 1ª CRE - SETOR RECURSOS HUMANOS	1ªCRE-RH	0099	01	Execução
90102 - 1ª CRE - SETOR PEDAGÓGICO	1ªCRE-PED	0099	01	Execução
93036 - 1ª CRE - AFASTADOS	1ª CRE - AF	0099	01	Execução
4001 - 1ª CRE - SEÇÃO ADMINISTRATIVA	1ªCRE-SADM	0040	01	Execução
4031 - ESCOLAS 1ª CRE	ESC 1ª CRE	0040	01	Execução
93067 - ESCOLA ESTADUAL INDIGENA DE ENSINO FUNDAMENTAL FAG	EEIEF FN	0099	01	Execução

Fonte: CAGE/RS (2015)

Cada órgão é responsável pela manutenção das suas EHCC's, devendo informar à CAGE quando houver alterações na estrutura do órgão, seja com a criação ou com a exclusão de centros de custos.

## 4.2 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

A CAGE optou pelo gradualismo como base para a implantação do sistema de custos, podendo ser dividido em três fases e três passos, respectivamente:

- a) **fase 1:** alocação de custos diretos nos componentes estruturais;
- b) **fase 2:** rateio dos custos de apoio sobre as atividades-fim;
- c) **fase 3:** cálculo dos custos de produtos e serviços;
- d) **passo 1:** implantação (implantado em 25 órgãos, estando 8 em implantação no momento da pesquisa – projeção de atender o Plano Pluri Anual- PPA 2012/2015 de 34 órgãos);
- e) **passo 2:** integração – 4 sistemas integrados Recursos Humanos (RHE), Sistema de Armazenagem de Materiais (SAM), Sistema Integração Estado-Fornecedores (IEF) e Contratos de Locação; e
- f) **passo 3:** EHCC implantado em 56 órgãos.

O processo de implantação pode ser dividido em 11 etapas, que levam em consideração a infraestrutura de *software* e de *hardware*, o desenvolvimento de funcionalidades no sistema CUSTOS/RS, bem como requerem contratualizações com órgãos fornecedores e recebedores de dados.

Nas próximas subseções essas 11 etapas serão descritas com suas respectivas ações e respectivo fluxo de implantação, previsto para o ano de 2015.

### 4.2.1 Planejamento

A etapa de planejamento é a que define o início do processo, nela podem ser identificados os seguintes passos:

- a) inclusão da ação de planejamento estratégico SEFAZ-CAGE, condição para obter apoio e recursos;
- b) registro no Sistema de Planejamento (SISPLAN): atividade de acompanhamento obrigatório;
- c) inclusão do planejamento operacional da DCC;

- d) negociação com o órgão;
- e) inclusão atividade correlatas no Planejamento Tático da DCC;
- f) inclusão de atividade de garantia de continuidade no planejamento estratégico da DCC; e
- g) acompanhamento de metas.

Verificados todos os passos, parte-se para a etapa seguinte. Nesta ocorre a implantação do sistema conforme o planejamento da etapa anterior.

#### **4.2.2 Implantação**

Para que seja viável a implantação, é necessário que sejam escolhidos os órgãos, que sejam feitas as reuniões necessárias e todas as agendas importantes para o processo de implantação.

- a) escolha do órgão que receberá a implantação;
- b) aprovação do GAB/CAGE;
- c) reunião técnica com titulares do órgão – apresentar a ideia;
- d) reunião técnica com diretores e demais interessados para nivelar o conhecimento sobre projeto, sistema, funcionalidades e procedimentos;
- e) inclusão na agenda da PROCERGS a alocação dos dados nos Centro de Custos (CC) do órgão;
- f) indicação dos componentes do Grupo Setorial de Custos; e
- g) inclusão na agenda da Supervisão de Tecnologia da Informação (STI) ou da Divisão de Tecnologia e Projetos (DTP) inclusão nos Cubo Finanças Públicas do Estado(Cubos-FPE).

A implantação do sistema acontece em um trabalho conjunto de todos os envolvidos no processo.

### **4.2.3 Manutenção**

A etapa de manutenção consiste em dar suporte aos usuários do sistema no que diz respeito à estrutura das EHCC, da correção dos dados de entrada e saída, de treinamentos e ajustes necessários para o seu correto funcionamento.

- h) manutenção das EHCC;
- i) manutenção das funcionalidades do CUSTOS/RS;
- j) conciliação das informações com dados dos sistemas fonte; e
- k) atendimento a usuários.

Esta etapa é de fundamental importância para que o sistema contenha as informações de acordo com o que ocorre na estrutura física do órgão. É por meio da manutenção que se pode verificar falhas e prover o melhoramento do sistema.

### **4.2.4 Atores fornecedores**

Para viabilizar todas as etapas da implantação, os atores fornecedores devem participar de todo o processo.

- a) PROCERGS;
- b) SEFAZ-Tesouro;
- c) SEFAZ-STI;
- d) SEFAZ-CAGE-DTP; e
- e) SEFAZ-CAGE\_GABINETE.

São esses atores que viabilizam a implantação e o funcionamento de toda a engrenagem do sistema de custos antes e depois de implantado.

### **4.2.5 Atores clientes**

Atores clientes são os órgãos que receberão a implantação do sistema e a CAGE quando recebe demanda do órgão.

- a) órgãos onde o custo é implantado; e
- b) CAGE como órgão de contabilidade.

A comunicação entre os órgãos clientes é importante para que seja feita a correta manutenção do sistema.

#### 4.2.6 Infraestrutura de *software*

A infraestrutura de *software* é o que viabiliza, sistematicamente, a criação do sistema, com melhorias. Sem ela não seria possível criar os mecanismos necessários para a integração entre os sistemas, tampouco criar um sistema que poderia gerar informações úteis para o usuário.

- a) *software* CUSTOS/RS mantido pela PROCERGS;
- b) *software* de rede Portal *Business Intelligence* (BI);
- c) planilhas Excel para trabalho com dados;
- d) *software* de troca de dados “troca-doc” para importar os dados dos sistemas fonte; e
- e) sistema fonte, operacionais, autônomos ou módulos, que produzem dados úteis para CUSTOS/RS:

SAM;

- i. Sistema de Controle de Água, Energia e Telecomunicações (SISALT);
- ii. IEF;
- iii. RHE;
- iv. contratos; e
- v. prestação de contas.

O desenvolvimento de ferramentas de infraestrutura de *software* contribui para o desenvolvimento de todos os sistemas envolvidos no processo.

#### 4.2.7 Infraestrutura de *hardware*

De igual importância é a estrutura de *hardware*, sem ela é inviável o desenvolvimento, a implantação e a utilização dos sistemas.

- a) equipamentos com capacidade de processamento e de disponibilização de grande massa de dados na PROCERGS; e
- b) rede de computadores pessoais compatíveis com softwares atualizados nos órgãos e na DCC/CAGE.

É por meio da estrutura de *hardware* que se operacionaliza a utilização do que foi planejado e implantado.

#### **4.2.8 Funcionalidades do sistema Custos/RS**

No Custos/RS são inseridas as informações para que possam ser gerados os dados para o usuário.

- a) cadastro e manutenção das EHCC;
- b) relatórios de movimentos pendentes de alocação;
- c) relatórios de visualização das EHCC; e
- d) relatórios de visualização de gastos alocados a centros de custos.

A base de funcionamento do Custos/RS são as EHCC, os relatórios extraídos do sistema dependem da sua correta manutenção.

#### **4.2.9 Funcionalidades dos sistemas-fonte**

A funcionalidade dos sistemas-fonte é gerar a informação inicial, para que seja incorporada ao Custos/RS.

- a) geração de arquivos texto para incorporação em CUSTOS/RS.

Da correta alimentação desses sistemas-fonte dependem o devido funcionamento do sistema que gera a informação final de custos.

#### **4.2.10 Contratualizações com fornecedores**

Contratualização com fornecedores se refere à aprovação do projeto inicial, ao número de horas e à quantidade de pessoas que serão deslocadas para a atividade.

- a) aprovação da SEFAZ para a quantidade de horas de analistas e programadores que trabalham no CUSTOS/RS;
- b) contratualização com a PROCERGS sobre o planejamento do ano para o CUSTOS/RS;
- c) encaminhamento de demandas operacionais de manutenção, desenvolvimento ou retificação pelo sistema TRACE; e
- d) definições em conjunto com DTP gestora do IEF, Sistema de Administração de Materiais (SAM), e prestação de contas.

A contratualização com fornecedores é a aprovação formal de todas as etapas que os envolvem.

#### **4.2.11 Contratualizações com clientes**

Contratualização com clientes refere-se à aprovação da agenda de visitas que serão realizadas antes, durante e após a implantação do sistema.

- a) agenda de primeiras visitas;
- b) agenda de nivelamento;
- c) agenda de treinamento; e
- d) agendas pós aplicação.

Pode-se observar que da primeira etapa até a décima trata-se da parte de planejamento estrutural do processo, nessas etapas são verificadas as compatibilidades de sistema, a capacidade da infraestrutura dos componentes de *software* e *hardware*, os contratos e autorizações necessários entre todos os envolvidos, desde a escolha do órgão até o momento da efetiva implantação. Por fim, é na etapa 11 que a CAGE age diretamente no órgão, fazendo cronograma de visitas, oferecendo o treinamento e as visitas de manutenção pós implantação.

Observa-se que essas etapas atendem a implantação gradativa de Martins (2010), a qual ressalta que, devido a vários fatores, dentre eles as reações contrárias e o custo da implantação do sistema de custos, é aconselhável que ela seja feita de forma gradual.

Devendo iniciar pela motivação junto ao pessoal, sempre evidenciando que é um sistema global, o que se pretende fazer, como serão integradas as informações, etc. (MARTINS, 2010, p. 361).

Após a conscientização da importância do sistema e dos benefícios que ele pode trazer, procede-se com o treinamento para que todos tenham conhecimento pleno dos diversos tipos de dificuldades que poderão encontrar. “Se for possível, esse treinamento deve ser feito pessoalmente, e não só por meio de circulares, ordens escritas ou manuais recebidos sem maiores esclarecimentos” (MARTINS, 2010, p. 361).

O objetivo desse tipo de treinamento é evitar a sensação de inutilidade que poderá surgir caso alguém entenda estar sendo obrigado a executar uma tarefa cuja finalidade desconhece, ou ainda pior, que dela desconfie.

### 4.3 DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO

A DCC da CAGE, na figura do seu responsável (entrevistado A), destacou os seis principais desafios enfrentados na implantação do CUSTOS/RS, os três primeiros foram gradativamente diminuindo com o passar do tempo e com o aprimoramento do processo. Hoje, o principal desafio a ser transposto é o da difusão da cultura da utilização da informação gerada pelo CUSTOS/RS:

#### 4.3.1 Conceitual

Por não existir uma cultura de custos no setor público. E devido ao fato de os funcionários públicos desconhecerem o conceito utilizado pelo CUSTOS/RS, a maioria deles percebe a implantação do CUSTO/RS como aumento de trabalho. E a preparação da estrutura depende, em boa parte, do trabalho desses servidores, que, em um primeiro momento são os responsáveis por montar a EHCC, o que possibilita o restante do processo.

Observa-se com isso a importância de o conceito de custos ser devidamente exposto, para que os servidores passem aderir e colaborar para o bom andamento de todas as etapas (CAGE/RS, 2015).

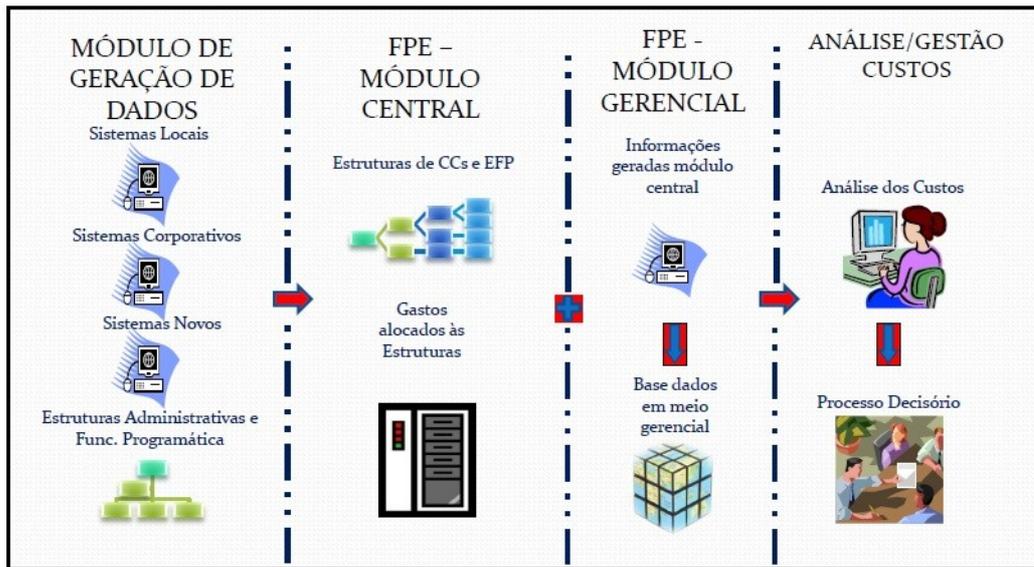
### 4.3.2 Tecnologia

A PROCERGS é a responsável pela fabricação e implantação dos *softwares* utilizados pelo Estado, isso em parte contribui para o sucesso da CAGE na implantação do CUSTOS/RS. Mesmo que a tecnologia esteja sob responsabilidade de uma empresa do Estado, a compatibilidade com os demais sistemas existentes hoje e a integração entre esses sistemas se torna um desafio importante a ser ultrapassado. A PROCERGS, juntamente com a CAGE e com os Órgãos do Estado, desenvolve ajustes e criações necessárias para a integração e para o perfeito funcionamento de todos os sistemas. Para que isso seja possível, é necessário, entretanto, que os usuários estejam bem treinados para poderem identificar o que é de cunho tecnológico e o que é operacional. Neste aspecto a CAGE age auxiliando os usuários do sistema orientando e fornecendo treinamentos. De acordo com o Relatório N° 93895-BR:

A arquitetura de TI reflete os seguintes requisitos de usuário: 1) Compatibilidade com outros sistemas de informação já existentes; 2) Acomodar informações atualizadas a partir dos sistemas que podem alimentar o CUSTOS/RS; 3) Exibir o ambiente de usuário através da rede interna (Rede PROCERGS); 4) Possibilitar a navegação pela estrutura do FPE; 5) Ser totalmente adaptado à metodologia de custeamento prescrita pela CAGE; e 6) Garantir o máximo de flexibilidade em termos de adaptação, para que possam ser incorporados novos requisitos dos usuários ou da metodologia. [...] Durante a implementação do sistema de informação de custos, tiveram que ser feitos pequenos ajustes a outros sistemas, especialmente o sistema de Recursos Humanos (RH/RS). Ao mesmo tempo, outros sistemas desenvolvidos concomitantemente foram projetados para eventual integração ao CUSTOS/RS (FRANCESCO; BARROSO, 2014; p.88, 91).

A perfeita integração entre os sistemas, a estruturação das EHCC's condizente com a realidade do órgão e a correta alimentação dos módulos gerenciais são fatores que possibilitam a análise dos dados para fins gerenciais, propósito final do sistema de custos.

**Figura 2: Síntese da concepção do sistema**



Fonte: CAGE/RS (2015)

O propósito da CAGE é que, alcançadas todas as etapas exposta na figura 2, tenha-se um sistema em perfeito funcionamento, cumprindo o que dele é esperado: geração de dados para fins gerenciais.

#### 4.3.3 Seleção da informação

Nas primeiras implantações do CUSTOS/RS saber qual informação captar e como usá-la era algo moroso e que despedia tempo e muito conhecimento dos servidores. O amadurecimento de todo o processo de implantação possibilitou um melhor entendimento do que era necessário analisar, quais informações captar e em qual local deveriam ser alocados todos os dados. Hoje isso é bastante claro, o que torna o processo menos moroso e mais assertivo.

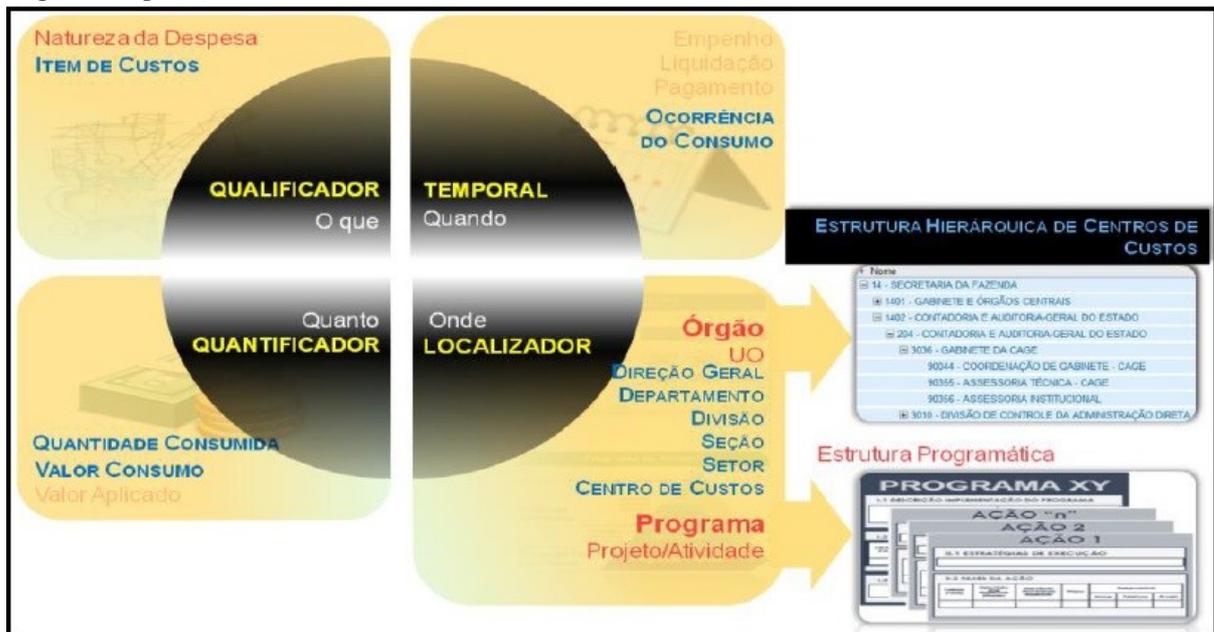
#### 4.3.4 Implementação gradual

A implantação gradual possibilitou à CAGE o amadurecimento e o aperfeiçoamento das ferramentas que vem utilizando ao longo dos anos. Nesse mesmo espaço de tempo, ela também foi amparada pela legislação, pela evolução tecnológica e pela crescente consciência da necessidade do controle dos custos pelos órgãos.

### 4.3.5 Integração

O grande desafio na parte da integração é fazer com que os valores de custos sejam compatíveis com os valores das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD's), uma vez que o sistema de custos deve ser compatível com o sistema orçamentário. O princípio de funcionamento de ambos é divergente, pode-se observar na figura 3 quais etapas correspondem ao sistema orçamentário e quais pertencem ao sistema de custos, respectivamente: natureza da despesa – item de consumo; empenho, liquidação e pagamento – ocorrência de consumo; valor aplicado – quantidade consumida/valor do consumo; órgão unidade orçamentária (UO); e projeto-atividade – EHCC.

**Figura 3: Apuração de custos**



Fonte: CAGE/RS (2015)

A consumo de recursos (custo) e a despesa orçamentária acontecem em momentos distintos. Isso torna o controle de custos um grande desafio para o gestor público. Unir esses dois conceitos de forma sistemática é o que propõe o sistema de controle dos custos.

#### **4.3.6 Difusão da Cultura**

Este é o principal desafio da CAGE junto a todos os órgãos que compõem o estado do RS. A inexistência de uma cultura de controle de custos é uma forte barreira que precisa ser ultrapassada. Por ser algo relativamente novo no setor público, os servidores, em sua maioria, tendem a receber mal a proposta de implantação.

A aceitação da proposta, o empenho dos servidores e os esforços nos treinamentos são fatores decisivos para que a implantação seja feita de forma efetiva, e viabiliza que, após o término, o sistema sirva de subsídio para análises e tomadas de decisão com foco na melhoria da utilização dos recursos públicos.

A CAGE, em conjunto com o governo do estado, trabalha oferecendo treinamentos sobre legislação e normas e cursos de especialização; implementa associações com universidades; produz programas de busca de eficiência. Com tudo isso, a CAGE pretende chegar ao seu propósito geral: reduzir os custos e melhor utilizar e gerir os recursos públicos.

#### **4.4 CASO SUPERINTENDÊNCIA DE SERVIÇOS PENITENCIÁRIOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – SUSEPE/RS**

Com propósito de verificar a funcionalidade do sistema instalado desde 2011, realizou-se uma visita a SUSEPE/RS. Por meio de entrevista com o responsável pela Divisão de Orçamento e Finanças (DOF) (entrevistado B), analisou-se desde a implantação até o funcionamento pós-implantação. Os passos descritos no tópico 4 foram analisados pelo entrevistado B para verificar se todos os passos ocorreram na implantação do sistema no órgão.

Segundo o responsável pela DOF da SUSEPE (entrevistado B), o primeiro contato feito pela CAGE ocorreu no ano de 2011, quando aconteceram reuniões com os membros desse departamento, os quais tiveram que fazer levantamentos de rotinas utilizadas dentro do sistema e das EHCC's para que a CAGE pudesse iniciar a implantação. Não houve alteração no número de servidores do departamento. Uma única pessoa (o responsável pelo departamento) ficou encarregada de fazer os levantamentos e abastecer as necessidades da CAGE. As 11 etapas da implantação que foram descritas no tópico 4.2 deste artigo aconteceram tal como a CAGE prevê no seu cronograma de implantação. Na ocasião da visita à SUSEPE/RS todas as etapas foram estudadas, descritas e confrontadas com a realidade da

implantação, e, segundo o órgão por meio do seu representante (entrevistado B), todos os passos foram seguidos para a implantação do CUSTOS/RS na SUSEPE.

As dificuldades na implantação do sistema no órgão em estudo foram poucas. Porém, após a implantação, surgiram diversas questões que inviabilizam o controle e a gestão dos custos. Uma delas, relatada pelos servidores responsáveis pela manutenção das EHCC's, foi manter o sistema atualizado com a realidade da estrutura do Estado. Por exemplo, se uma nova delegacia (10º Delegacia de Polícia - DP) é criada com a troca de um governo para outro, e para ela são incorporados outros departamentos, isso acaba gerando um novo centro de custo, para onde são enviados os recursos. Se essa nova DP não for criada também dentro do sistema de custos existirão apenas nove delegacias dentro do sistema.

Se outra vier a ser criada, ou esta - a 10º DP - vier a ser desfeita, perde-se a comparabilidade entre os períodos, algo essencial para analisar custos, com o propósito de tomar decisões estratégicas. Uma vez que não se tem dentro do sistema a mesma estrutura que se tem na realidade, fica inviável comparar e gerir valores em determinados períodos.

Quando questionado sobre o funcionamento do sistema, o entrevistado B afirma que o sistema funciona de modo satisfatório, quando há alguma ocorrência o DOF informa à CAGE, que providencia os ajustes necessários. Há questões a serem aprimoradas, como, por exemplo, se uma conta de água entrar com valor errado no sistema, o valor não pode ser corrigido. Então, ele permanece no sistema incorreto, impossibilitando que sejam feitas as devidas comparações entre setores, departamentos, etc.

Outra dificuldade encontrada, também pós implantação, é a qualidade do conhecimento dos servidores com relação aos sistemas que operam. De acordo com o supervisor da DOF (entrevistado B), eles detêm o mínimo possível de conhecimento para operar os sistemas necessários para realização de suas tarefas. Não existe a cultura do treinamento, o que seria fundamental para que a análise das informações, geradas pelo sistema, possa um dia ser feita, não apenas para que seja correta, mas também útil.

Por todas as questões dispostas nesse tópico, a SUSEPE afirma que ainda não utiliza as informações geradas pelo sistema. O supervisor da DOF (entrevistado B) afirma que além do aprimoramento do sistema, é necessária a intensificação do treinamento dos servidores e a inserção da cultura de controle e análise de custos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a análise das fases de implantação e da metodologia utilizada pela CAGE, conclui-se que a implantação do sistema de custos nos órgãos do governo do estado foi bem-sucedida, todas as fases da implantação foram confirmadas pela SUSEPE/RS que tem o sistema gerando informação desde o ano 2011. A CAGE atinge seu propósito que é ter um sistema de custos em funcionamento. Porém, esse sistema, dentro do contexto da estrutura física dos órgãos do governo, não gera informação para tomada de decisão, e não cumpre o papel de gerar dados que possam ser comparados e analisados, para com isso fazer uma administração mais eficaz dos recursos públicos.

Isso se deve a três principais fatores: o treinamento não é fornecido de modo adequado, com qualidade e quantidade necessária; os dados em desacordo, assim permanecem por falha na estrutura do sistema; e a ausência de cultura de controle de custos dos servidores públicos. O que se pode observar, por meio do estudo realizado, é que a implantação do sistema acontece conforme o previsto em todas as etapas.

Mesmo que o sistema funcione de modo satisfatório e venha a gerar informação correta e útil em um futuro próximo, só será possível utilizá-lo na sua plenitude quando os servidores estiverem devidamente treinados e imersos na cultura de controle de custos. Dessa forma, as informações geradas serão utilizadas para melhorar a gestão dos recursos públicos.

Esse estudo contribui para área contábil demonstrando que apenas a implantação de um sistema de custos não garante seu uso adequado, o uso de um SIC vai além das etapas do processo que envolve implantação e geração de dados, os fatores citados anteriormente vão garantir que a informação gerada seja usada para melhor gestão dos recursos públicos. O modelo de implantação usado pela CAGE, descrito nesse artigo, pode servir de subsídio para os demais governos dos estados do Brasil que ainda não desenvolveram a implantação do SIC.

Como sugestão para estudos futuros, propõe-se que sejam analisados os benefícios que o controle de custos nos órgãos públicos, uma vez que o sistema esteja implantado e gerando informações, geram para a gestão pública e para a sociedade.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, COLAUTO. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014. p.117-143

BEUREN, RAUPP. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014. p.76-96

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em: 1 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 1 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. São paulo: Atlas, 2008.

FRANCESCO, Michael; BARROSO, Rafael. **Relatório N° 93895-BR** - pesquisa sobre as experiências dos governos subnacionais brasileiros com custos no setor público. Washington: Banco Internacional, 2014.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando de; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV,2010.

LEONE, George. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Complementar Estadual nº 13.451, de 26 de abril de 2010**, Dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lec%20n%C2%BA%2013.451.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 49.766, de 30 de outubro de 2012**. Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.766.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2015.

SANTOS, *et al.* **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público** – MCASP. 6. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2015.