

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: MODELO CONCEITUAL, SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E GESTÃO DO SISTEMA

Welinton Vitor dos Santos



SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: MODELO CONCEITUAL, SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E GESTÃO DO SISTEMA

Welinton Vitor dos Santos

RESUMO

Este artigo tem por objetivo apresentar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão com o objetivo de apurar os custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal. A metodologia adotada foi de estudo de caso, por meio da análise da ferramenta, documentos de construção do sistema e referenciais teóricos. O sistema abrange todos os órgãos da Esfera Federal, a partir de dados extraídos de três principais Sistemas Estruturadores: SIAFI, SIAPE e SIGPLAN. O principal objetivo do SIC é apoiar o processo decisório das unidades, sendo uma ferramenta que permite consultas analíticas das informações a partir de diversas perspectivas (dimensões). Descreveremos o uso da tecnologia de Business Intelligence na construção do sistema, os aspectos conceituais e as perspectivas de uso da solução tecnológica.

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



1 INTRODUÇÃO

A melhoria da qualidade do gasto público é um imperativo atual, para que o país possa sair do patamar atual para um de alta excelência na gestão pública. Para tanto, o desenvolvimento de uma cultura de custos no setor público é de fundamental importância. O objetivo deste trabalho é apresentar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, seu modelo conceitual, a solução tecnológica adotada e a gestão do sistema. O desenvolvimento, a implantação e o uso efetivo das Informações de Custos são fundamentais para o alcance desse propósito.

O sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem como princípio não invalidar nenhuma das iniciativas executadas no âmbito dos órgãos federais sobre o tema custos, e de tornar-se um indutor de mudanças no sistema de alocação de recursos entre unidades administrativas e os programas de governo. Segundo Leone (2000, p. 25) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. No mesmo sentido, Silva (1997, p. 56) afirma que a administração pública deve “estabelecer padrões de eficiência e verificar ao longo do tempo se esses padrões são mantidos por intermédio de uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços”. Assim a informação de custos é de extrema relevância para o aumento da eficiência alocativa do setor público,

A Lei nº 10.180 no artigo 15, inciso V, estabelece que dentre as finalidades dos Sistemas de Contabilidade Federal está a de evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (BRASIL, 2001) [grifo nosso]. O artigo 20, inciso II, apresenta como uma das finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal “[...] **avaliar os resultados**, quanto à **eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal [...]”(BRASIL, 2001) [grifo nosso]



2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Martins (2003), a contabilidade de custos surge com a revolução industrial, com o objetivo inicial de avaliar os estoques de produtos acabados e apurar o resultado do exercício. Tendo sua evolução sido impulsionada pelo desenvolvimento industrial.

Na Administração Pública, porém, sua aplicação encontra-se incipiente, tendo o assunto sido reforçado com a Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece em seu artigo 50, § 3º que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

2.1 Terminologia de Custos

Aspecto relevante no processo de implantação de um sistema de custos no setor público é a disseminação dos conceitos de contabilidade de custos no âmbito das instituições. O conhecimento da terminologia de custos permite melhor grau de comunicação entre os órgãos responsáveis pela normatização de custos e os usuários da informação.

O termo básico a ser compreendido é custo, definido como sendo “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2003, p. 17). Gasto é um “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (MARTINS, 2003, p. 17).

Atkinson et al (2000, p. 125) conceitua custo como sendo “o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros”. Assim, os custos são a medida do esforço da entidade na geração de bens ou serviços.

2.2 Sistema de Custos

O desenvolvimento do SIC tem por base o trabalho de Machado (2005) intitulado “Sistema de informação de custo. Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental”. Assim em termos de terminologia, o presente trabalho busca um alinhamento com o trabalho desenvolvido por Machado, com o objetivo de evitar problemas de ordem conceitual.



O problema das diferenças terminológicas é apresentado por Machado como consequência das variáveis: autor, objetivo ou contexto.

Ao longo do tempo, as expressões 'sistema de custos', 'sistema de custeio', 'método de custeio' e 'técnica de custeio', entre outras, têm sido descritas na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem. (MACHADO, 2005, p. 120)

Peter (2001) apud Machado (2005, p. 120) apresenta a terminologia de Guerreiro, a qual divide o sistema de custo em três elementos básicos:

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

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

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

2.2.1 Sistema de Acumulação

Sistema de acumulação é a forma como a entidade atribui custos a um determinado objeto de custos. Segundo Horngreen et al (2000, p. 67), em geral, as entidades apresentam dois tipos básicos de sistemas de acumulação: por ordem e por processo.

No sistema de acumulação de custos por ordem, “os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço” (HORNGREEN et al, 2000, p. 67). Esse sistema está diretamente relacionado ao sistema de produção por encomenda, onde o produto ou serviço é feito de forma customizada, segundo solicitações específicas do cliente.



Quando os custos são acumulados por processo, tem-se que “o custo de um produto ou serviço é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares” (HORNGREEN et al, 2000, p. 67). Esse sistema relaciona-se ao sistema de produção contínua, onde os itens são padronizados e produzidos em larga escala.

2.2.2 Sistema de Custeio

O sistema de custeio, segundo definido anteriormente, relaciona-se com o modelo de mensuração, ou seja, é a forma como serão custeados os diversos agentes de acumulação. Assim, salienta Machado (2005, p. 122) que os custos são acumulados segundo as necessidades dos tomadores de decisão, sendo as unidades de medida mais usuais: custo histórico, custo corrente, custo estimado, entre outros.

Então, o sistema de custeio pode utilizar-se de custos reais (p.ex.: histórico ou corrente) ou de custos predeterminados (p.ex.: estimado ou padrão).

2.2.3 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio mais conhecidos estão descritos a seguir, juntamente com o método direto, o qual é utilizado no Sistema de Custos do Governo Federal.

2.2.3.1 Custeio por absorção

Esse método também é denominado de método de alocação de custos em dois estágios. Segundo Martins (2003, p. 24) esse método é “derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica [...]” É o método que aloca aos produtos todos os custos de fabricação, quer fixos ou variáveis, e somente os custos de fabricação.

Atkinson et al (2000, p. 295) argumenta que:

Sistemas convencionais de custeio do produto atribuem os custos indiretos a serviços ou produtos em dois estágios. No primeiro estágio, o sistema identifica os custos indiretos dos vários departamentos de produção e de serviços e, depois, todos os custos dos departamentos de serviços são alocados aos departamentos de produção. No segundo estágio, o sistema atribui os custos indiretos acumulados aos departamentos de produção para serviços ou produtos individuais, baseando-se em taxas de direcionadores de custos departamentais predeterminadas.



2.2.3.2 Custeio baseado em atividades (ABC)

O método ABC opõe-se ao custeio por absorção em sua premissa básica de que não há “um vínculo direto forte entre as atividades de apoio e os produtos fabricados” (ATKINSON et al, 2000, p. 308). Os dois métodos diferenciam-se em relação a forma de tratar os custos indiretos.

A premissa básica do ABC é a de que “os produtos e serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais” (SILVA, 2007, p.39), sendo a atividade definida como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” (MARTINS, 2003, p. 64). a partir dessa premissa, busca-se reduzir as distorções existentes nos rateios dos custos indiretos, definindo-se direcionadores de custos, que são elementos capazes de vincular diretamente as atividades executadas aos produtos e serviços gerados.

2.2.3.3 Custeio variável

O custeio variável é o método que apropria aos produtos somente os custos variáveis de produção, enquanto os custos fixos são considerados como custos do período. Esse método trabalha o conceito de margem de contribuição, obtida pela diferença entre a receita obtida e os custos e despesas variáveis, representando a contribuição monetária de cada produto para o financiamento dos gastos fixos. É muito utilizado no apoio à tomada de decisão, pois não apresenta as distorções provenientes da alocação dos custos fixos.

2.2.3.4 Custeio direto

A terminologia custeio direto para muitos autores é sinônima de custeio variável, mas neste trabalho adotaremos o conceito apresentado por Peter (2001 apud MACHADO, 2005, p. 124) que considera o custeio direto como sendo o método que somente apropria aos produtos e serviços os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto”. Assim, quando da utilização desse método não são utilizadas técnicas de rateio, pois os custos indiretos são tratados como custos do período. Apresenta o conceito de margem de contribuição direta como a diferença entre a receita obtida e os custos diretos do produto ou serviço, o que pode ser de grande auxílio no processo decisório.



2.3 Sistemas de Informação

2.3.1 Conceituação

Os sistemas de informação desempenham papel relevante nas organizações. Um sistema de informação, segundo Laudon e Laudon (2007, p.9) pode ser definido como “um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização.”

Os sistemas de informação transformam dados em informação. Os dados armazenados “são seqüências de fatos brutos que representam eventos que ocorreram nas organizações ou no ambiente físico, antes de terem sido organizados e arranjados de uma forma que as pessoas possam entendê-los e usá-los” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 9). Dados transformam-se em informação quando “apresentados em uma forma significativa e útil [...]” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 9)

Convém, ainda, atentar para a importante ressalva de que “o Sistema de Informação deve utilizar dados obtidos por meios éticos; e as informações devem ser verdadeiras, justas e não enviesadas. ” (ROCHA, 1999, p. 9). Assim, são primordiais a consistência dos dados, suas fontes e o processo de carga e transformação.

Segundo Laudon e Laudon (2007, p.11) são necessárias três atividades para que um sistema de informação possa produzir informações necessárias ao processo de tomada de decisão de uma organização: entrada (processo de obtenção dos dados brutos), processamento (transformação dos dados brutos em informação) e saída (meios pelos quais as pessoas têm acesso às informações geradas).

2.3.2 Dimensões de um Sistema de Informação

Um sistema de informação não se resume a uma solução informatizada, mas a um conjunto de três dimensões básicas: organizacional, humana (cultural) e tecnológica.



A dimensão organizacional refere-se ao fato de que os sistemas de informação existem no contexto das organizações, pois se propõe, principalmente, a auxiliá-las no alcance de seus objetivos. Laudon e Laudon (2007, p. 11) afirmam que “os sistemas de informação são parte integrante das organizações” e salientam que embora se pense que “a tecnologia da informação está alterando as organizações e empresas”, convém observar que em sentido oposto “a história e cultura das empresas também determinam como a tecnologia está sendo usada e como deveria ser usada”. Assim, a eficiência no uso de sistemas de informação depende do conhecimento da forma como a entidade usuária das informações está estruturada e de sua cultura organizacional.

Quanto a dimensão humana, tem-se que uma organização atua por meio de pessoas, sendo sua qualificação resultado direto das pessoas que a compõem. Assim, pode-se afirmar que “uma empresa é tão boa quanto as pessoas que a formam” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 12), o que torna a dimensão humana um fator de extrema relevância no sucesso de um sistema de informações. Assim a utilidade de um sistema de informações está diretamente relacionada com a capacidade dos usuários na geração e uso das informações. Laudon e Laudon (2007, p. 12) afirmam que sem pessoas gabaritas para desenvolver, manter e usar um sistema de informações, este se torna inútil.

A dimensão tecnológica diz respeito ao ferramental de tecnologia da informação utilizado para tornar o sistema de informações mais prático e melhorar sua usabilidade. A tecnologia utilizada deve ser bem definida, pois o uso de uma solução inadequada certamente resultará em não uso do sistema de informação.

Outro aspecto relevante na dimensão tecnológica é a forma de acesso e a segurança das informações. A organização deve dispor, ainda, de uma boa infraestrutura de redes de comunicação para permitir a transmissão dos dados de maneira confiável e tempestiva. Aliado a isso, os computadores que acessam as informações devem ter tecnologia atual e compatível com os softwares que gerenciam o banco de dados do sistema de informações. O usuário deve obter as informações de modo confiável e tempestivo.



2.4 Desafios na Implantação de um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública

A implantação de um sistema de custos para a Administração Pública passa pela necessidade de ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao setor público.

A sistemática de mensuração dos custos dos programas e unidades governamentais deve enfrentar principalmente os seguintes desafios: o sistema orçamentário, o regime contábil público e a alocação de custos.

2.4.1 O Sistema Orçamentário

A escrituração da execução orçamentária no âmbito do Governo Federal, aparentemente, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas e unidades com a utilização da classificação institucional e programática baseada em programa, ação e unidade administrativa. Contudo os gestores têm dificuldade na mensuração dos gastos necessários a execução de diversos programas, o que leva ao surgimento de ações genéricas como as que dão suporte aos gastos de apoio administrativo e de pessoal. Muitos gastos não são planejados em sua alocação para atenderem diretamente a um programa finalístico, o que leva a um nível elevado de custos indiretos.

Os programas de apoio administrativo colaboram para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos, mas seus gastos não são associados a esses programas, não sendo possível, a priori, o conhecimento da totalidade de recursos consumidos para o alcance dos resultados.

O fato de as despesas com apoio administrativo, como as de pessoal, não estarem alocados aos programas finalísticos dificulta a avaliação dos programas governamentais. Um sistema de informação de custos permitirá a mensuração dos custos reais dos programas e um planejamento mais preciso das ações governamentais.

A adoção do orçamento-programa carece do apoio sistêmico da contabilidade de custos para sua melhor performance. Giacomoni (2000; p.172) assim se posiciona:



A adoção da sistemática de custos no Orçamento-programa deve ser entendida no contexto maior da mensuração. Sendo um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, o orçamento busca conciliar as necessidades de realizações com os escassos recursos existentes. Assim, o sistema de mensuração completa-se ao associar mensuração física (realizações) e mensuração financeira (custo dos recursos).

2.4.2 O Regime Contábil Público

O regime contábil público é a causa de uma das dificuldades da mensuração de custos. O regime definido no artigo 35 da Lei 4.320/1964 determina o reconhecimento das despesas no momento do empenho, sendo considerado por Machado (2005, p. 103) como regime de competência modificada, pois não trata fenômenos eminentemente econômicos como a depreciação e reconhece despesas empenhadas, mas não liquidadas.

A despesa orçamentária apresenta três estágios de execução: empenho, liquidação e pagamento. O estágio da liquidação, segundo o artigo 63 da Lei 4.320/1964 é o momento em que ocorre a “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964), ou seja, é a etapa que mais se aproxima do fato gerador da despesa sob a ótica da Ciência Contábil.

Segundo a Estrutura Conceitual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. (CPC, 2008, p. 21)

Os custos na Administração Pública são representados tanto por fatos resultantes como independentes da execução orçamentária, sendo que, diversos fatos não orçamentários deixam de ser registrados. Assim, o sistema contábil público precisa aprimorar-se quanto ao reconhecimento e mensuração de fenômenos não integrantes do orçamento público, mas que afetam o patrimônio público e devem ser evidenciados no sistema patrimonial.



2.4.3 Alocação de Custos

Existem diversas críticas no que se refere ao “grau de arbitrariedade existente no processo de alocação” (SILVA, 2007, p. 18). Segundo Silva (2007, p. 18) esse problema decorre dos custos comuns, que são aqueles que guardam relação com mais de um objeto de custo. Assim, pode-se afirmar que quanto maior o volume de custos comuns, mais imprecisa será a informação de custo.

No processo de alocação de custos, muitas vezes não é possível a escolha de um critério que “guarde uma relação de causa e efeito com o objeto de custo” (SILVA, 2007, p.18).

Em função disso, existem autores contrários a qualquer alocação, pois entendem que os valores dos produtos ou serviços não devem ser afetados por decisões equivocadas de alocação que transfiram a esses objetos custos que em verdade não foram incorridos para a produção desses bens e serviços. É o caso dos defensores do método do custeio direto, que define que devem ser apropriados ao objeto de custos apenas “os custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto” (PETER, 2001, p. 121 apud MACHADO, 2005, p. 124).

3 METODOLOGIA

A execução deste trabalho envolveu o estudo do SIC em seus aspectos conceitual e tecnológico. Foram analisados os aspectos da modelagem conceitual, confrontado-a com os conceitos da teoria contábil.

Os aspectos tecnológicos foram abordados a partir do estudo de documentos técnicos de desenvolvimento da ferramenta e de análise da solução tecnologia disponibilizada, a qual foi realizada por intermédio de acesso ao Sistema de Informação de Custos.



4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O SIC foi desenvolvido no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional e contou com a colaboração de outras secretarias como a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, Secretaria de Orçamento Federal, Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação e Secretaria de Recursos Humanos.

O Sistema de Custos não é um sistema transacional, mas trata-se de um *datawarehouse* que capta informações dos sistemas transacionais, os denominados Sistemas Estruturadores do Governo Federal.

4.1 Objetivos do Sistema

O objetivo do Sistema de Custos do Governo Federal é a apuração dos custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal e permitir o acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Sendo o seu principal propósito o apoio ao processo decisório governamental.

4.2 Modelo Conceitual

O SIC não possui um modelo conceitual escrito, mas da análise da ferramenta e da estratégia de desenvolvimento observa-se que se trata de um modelo dedutivo, na medida em que a informação primária será gerada pelos órgãos centrais de planejamento, gestão e contabilidade. Essa informação poderá ser objeto de tratamento pelos órgãos, segundo modelos conceituais próprios. Existe um modelo conceitual geral utilizado pelo sistema em seu maior nível, o dos órgãos centrais de planejamento, orçamento e gestão, o qual pretende ser flexível de modo a coexistir com outros modelos conceituais.

Almeida (1996, p. 29-30 apud ROCHA, p. 86), apoiado nas obras de Marcovitch e de Donelly et al., afirma que “... **modelo conceitual é um raciocínio lógico, apresentado de forma escrita...**”.

A figura 1 representa o modelo conceitual do sistema:



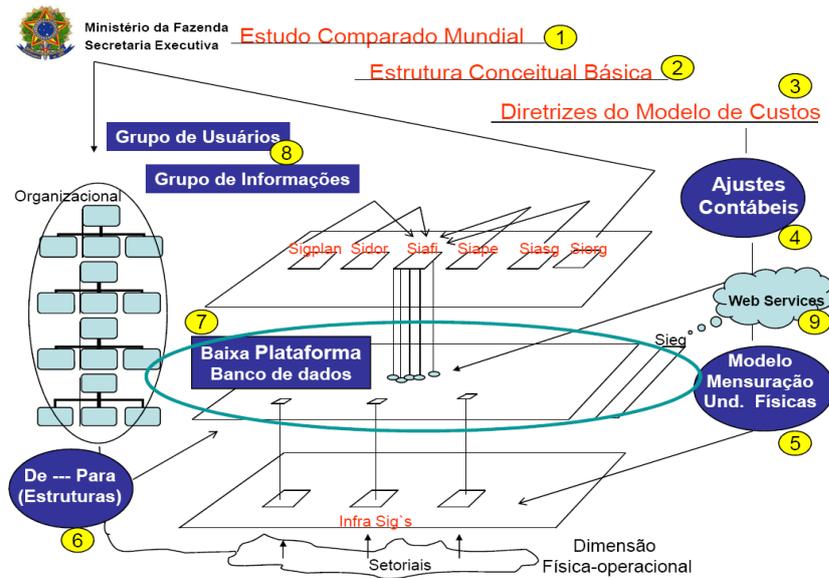


Figura 1: Modelo Conceitual do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (HOLANDA, Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública. Brasília, 2009, ESAF)

O modelo conceitual do Sistema de Informação de Custos apresenta-se, segundo Holanda (informação verbal)¹ como um modelo dedutivo, que busca a integração entre os órgãos centrais de planejamento, orçamento, gestão e contabilidade com os órgãos setoriais que executam as ações governamentais. Na figura 1, pode-se observar que o Sistema de Informação de Custos, construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados, encontra-se no nível intermediário efetuando uma ligação entre os Sistemas Estruturantes (Sigplan, Sidor, Siafi, Siape, Siasg, entre outros) e os sistemas setoriais dos órgãos (Infra Sig's).

4.1.2 Relacionamento conceitual entre a Contabilidade aplicada ao Setor Público e a de Custos

A base principal de informações do sistema de custos é a contabilidade aplicada ao setor público, sendo necessário estabelecer-se um relacionamento entre conceitos dessas duas áreas.

¹ Comentário realizado pelo Dr. Victor Branco de Holanda, Brasília, entrevista gravada em junho de 2010.

Um sistema de informações de custos trata primariamente de valores gastos para produção de bens e serviços, assim deve-se relacionar a forma como a contabilidade pública e a de custos conceituam o gênero gasto e suas espécies.

A contabilidade financeira pública apresenta uma grande preocupação com o controle do orçamento público, o que influencia diretamente a forma como os gastos são tratados.

O Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público conceitua despesa orçamentária pública como:

Despesa executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho. (STN, 2010, p.51)

O modelo conceitual do sistema define que o estágio da liquidação é o ponto de partida da informação de custo, por ser o que mais se aproxima do conceito de gasto, geralmente coincidindo com o decréscimo no potencial de benefícios futuros da entidade pública. Assim, a informação de custo será gerada a partir da despesa orçamentária liquidada por intermédio de ajustes, denominados pelo modelo de “ajustes contábeis”.

4.2.2 Método de Custeio

O modelo dedutivo, segundo Holanda, permite a existência de vários níveis de alocação de custos (informação verbal)². Isso torna o modelo flexível, permitindo a utilização de diferentes métodos de custeio no âmbito da Administração Pública Federal, de maneira que podem ser respeitados os diferentes modelos de gestão e as peculiaridades de cada órgão ou entidade.

O método de custeio utilizado no nível macro é o custeio direto, o qual apresenta como principal vantagem, segundo Machado (2005), a relação custo-benefício da informação. Essa afirmativa é clara em termos de custo, mas como os benefícios não são mensurados é difícil afirmar que essa relação seja claramente favorável ao método direto em face de outros métodos conhecidos. Outro ponto que

² Comentário realizado pelo Dr. Victor Branco de Holanda, Brasília, entrevista gravada em junho de 2010.



precisa ser analisado é em relação ao montante de custos indiretos existentes no setor público, o que em níveis elevados comprometerá as análises feitas sobre os custos dos produtos, os quais podem estar subavaliados, tendo em vista que valores substanciais poderão ser considerados custos do período em função de maiores dificuldades de alocação direta.

4.2.3 Sistemas de Acumulação

Os sistemas de acumulação principais são os componentes dos programas orçamentários, ou seja, os projetos e as atividades.

Os projetos são definidos como um “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações no tempo, das quais resulta **um produto** que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo” (SILVA, 2000, p. 126) [grifo nosso]

As atividades são instrumentos “de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de **modo contínuo** e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação governamental” (SILVA, 2000, p. 127) [grifo nosso]

Pode-se então fazer um paralelo entre as definições acima, os sistemas de produção e os de acumulação, conforme quadro 1:

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

Quadro 1. Relação entre classificação programática, sistema de produção e de acumulação

4.2.4 Ajustes Contábeis

A forma como a contabilidade pública está estruturada e sua conceituação de gasto advinda do orçamento público, bem como a questão do regime contábil, o qual reconhece a despesa no momento do empenho faz com que a informação advinda do sistema contábil necessite sofrer ajustes para obter a informação de custos.



Machado (2005, p. 102) enfatiza a necessidade de ajustes afirmando que:

É importante ter em mente que o fluxo de recursos financeiros é o foco central de mensuração. Isto significa que ele, além de utilizar um conjunto de contas específico – o sistema financeiro -, condiciona todos os outros objetos de mensuração que a contabilidade governamental se proponha a relatar. Isso significa que os fluxos, tais como ‘resultado econômico ou patrimonial’, ‘custos dos serviços prestados no período’ e outros, estarão subordinados ao foco principal nos aspectos em que houver conflito sobre qual o momento mais adequado para se reconhecer e registrar determinado evento. Portanto, os interessados nesses outros fluxos devem compreender suas limitações e efetuar os ajustes necessários aos seus objetivos. (MACHADO, 2005, p. 103)

As informações financeiras terão como principal fonte o SIAFI, enquanto as variáveis físicas virão dos outros sistemas governamentais e delinearão a disposição dos dados financeiros em parâmetros não existentes no SIAFI.

Os ajustes contábeis, segundo o Manual de Treinamento do Sistema (STN, 2010), consistem em inclusões e exclusões de valores à informação inicial, que é a despesa orçamentária liquidada e são desenvolvidos em duas etapas básicas:

1. Ajustes orçamentários

São exclusões de valores que compõem a despesa orçamentária liquidada, mas que de acordo com o arcabouço conceitual não são considerados custos. Esses valores são identificados a partir da classificação orçamentária.

2. Ajustes patrimoniais

A informação de custo obtida a partir do sistema patrimonial deve ser incluída na informação inicialmente obtida do sistema orçamentário. São valores que não compõem a execução orçamentária, tais como, depreciação, amortização, exaustão, consumo de estoques, etc. O sistema patrimonial também fornece subsídios para a identificação de valores que devem ser excluídos da despesa orçamentária liquidada, mas que não podem ser identificados a partir da classificação orçamentária, como é o caso das concessões de adiantamentos.



4.3 Estratégia de Desenvolvimento

O desenvolvimento do projeto pauta-se em uma visão gradualista, ou seja, não há a pretensão de ser um sistema pronto, mas um embrião que se aperfeiçoe gradativamente, conforme etapas previamente definidas. Assim, o sistema encontra-se em sua primeira versão e possui em seu escopo a obtenção de dados dos seguintes sistemas estruturadores:

- a) O Sistema Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPLAN, que gerencia o Plano Plurianual.
- b) O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que permite a execução orçamentária, financeira e contábil do governo federal.
- c) O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, que processa a folha de pagamento dos servidores do Poder Executivo.
- d) Sistema de Informações Organizacionais – SIORG, que apresenta a estrutura institucional do Poder Executivo Federal.

O Sistema de Informação de Custos é uma forma de interligação entre os Estruturadores e os sistemas internos das unidades administrativas e permitirá a visualização conjunta das dimensões financeira e físico-operacional nos níveis estratégico, tático e operacional.

Outros sistemas relevantes para geração de informações gerenciais, a exemplo do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG, e sistemas internos dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal, os denominados InfraSIG's, ainda não foram incorporados ao sistema, que atualmente está em uma nova fase de aprimoramento para incorporação de novas funcionalidades.

4.4 Plataforma Tecnológica

O sistema é um banco de dados que armazena informações extraídas dos sistemas transacionais. Nesse banco de dados, as diversas informações são relacionadas para permitir a consulta pelos usuários. A solução tecnológica é um data warehouse, que pode ser definido como um "banco de dados que armazena dados correntes e históricos de potencial interesse para os tomadores de decisão [...]” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 149).



A Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, apresenta como característica relevante de um Sistema de Informação de Custos a flexibilidade por meio de “uma ferramenta operacional que utilize recursos tecnológicos modernos, com estrutura flexível que possa absorver adaptações às diferentes realidades”. (SOF, 2008, p. 14).

4.4.1 *Datawarehouse*

Os conceitos a seguir são importantes para o entendimento do funcionamento de um *datawarehouse*:

OLTP (online transaction processing) – processamento de transações on-line. São ferramentas utilizadas no processamento das atividades de negócio das organizações, são sistemas chamados transacionais. Esses sistemas tratam do negócio.

OLAP (online analytical processing) – processamento analítico on-line. São ferramentas utilizadas para análise dos negócios de uma organização. O OLAP permite uma análise multidimensional de dados. Laudon e Laudon (2007, p. 150) afirmam que a OLAP é uma das principais ferramentas para a denominada inteligência empresarial (*Business intelligence – BI*).

Entidade é uma categoria genérica que representa algo no mundo real. Podem representar pessoas, lugares ou coisas, sendo o ponto de partida das informações geradas.

Atributo, segundo Laudon e Laudon (2007, p.140), é uma característica específica de uma determinada entidade.

4.4.1.1 Modelagem de dados

O modelo **entidade-relacionamento** é muito utilizado nos sistemas transacionais, sendo uma das mais populares. Os bancos de dados relacionais “organizam os dados em tabelas bidimensionais (denominadas relações) com colunas e linhas” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 140). As tabelas trazem os relacionamentos entre cada entidade e seus atributos. O modelo relacional busca sempre evitar redundâncias, pois sua principal preocupação é com o desempenho do sistema.



Quando existe a necessidade de informação que cruze diversas entidades e atributos, o modelo bidimensional não é a melhor solução, sendo utilizado o **modelo de dados multidimensional** com o uso de uma ferramenta OLAP, o que permite que “os usuários vejam os mesmos dados de diferentes maneiras, pois usa múltiplas dimensões” (LAUDON e LAUDON, 2007, p. 151). Esse modelo é representado por um cubo. Assim, um datawarehouse é um banco de dados que utiliza o modelo de dados multidimensional com o uso de recursos de ferramenta OLAP.

4.5 Interface com o Usuário e Formas de Acesso

A interface com o usuário se dá em um sistema plataforma baixa, e, portanto, mais amigável que os sistemas transacionais de origem dos dados. O ambiente gráfico permite fácil interação do usuário com a ferramenta, por meio do uso do mouse. O sistema utiliza ambiente web, com acesso fácil, além de permitir a ampliação do processo de transparência da gestão pública. Na internet, o acesso é feito por meio da URL: <http://www.tesourogerencial.stn.fazenda.gov.br>. A identificação do usuário ocorre por meio do código de CPF e senha de acesso. Após a identificação, o usuário tem acesso à tela inicial do sistema, onde constam diversas seções, tais como: relatórios compartilhados, lista de histórico, etc. A partir dessa tela o usuário já pode criar um relatório ou executar um relatório previamente formatado.

4.6 Relatórios do Sistema

O sistema permite ao usuário gerar relatórios personalizados, segundo suas necessidades, ou relatórios formatados, denominados “relatórios de bancada”. Os relatórios disponibilizados pelo órgão central de contabilidade ficam na seção denominada de Relatórios Compartilhados e podem ser acessadas por todos os usuários do sistema.

Internamente os relatórios de bancada são organizados segundo os objetos de custos principais do sistema, os quais se apresentam sob dois aspectos principais: orçamentário e institucional.



Os objetos de custos principais, conforme observados na organização dos relatórios do sistema são:

- Programas
- Função e subfunção
- Ações e seus produtos
- Órgãos ou unidades administrativas
- Investimentos

A definição dos objetos é consequência direta do objetivo principal do sistema, qual seja o de apurar os custos dos Programas e das unidades da Administração Pública Federal.

4.7 Gestão do Sistema

A gestão do SIC é de responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme consta da Lei 10.180/2001.

A estrutura da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme definida pelo Decreto 7.386/2010 possui a Subsecretaria de Contabilidade Pública que tem como competência segundo o artigo 21, inciso VII “ manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Desta forma, a estrutura institucional da Secretaria do Tesouro Nacional já contempla área específica para a gestão do sistema, o que é de extrema relevância pois dá ao SIC um tratamento institucional, colocando-o em um patamar de Sistema de Governo, conferindo-lhe estabilidade e garantindo a adequada manutenção e desenvolvimento.

Uma das consequências imediatas desta nova configuração institucional foi a edição da Portaria STN/157/2011 que cria o Sistema de Custos do Governo Federal, definindo para sua gestão uma estrutura matricial com a criação de setoriais de custos nos Ministérios e definindo a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central do sistema.



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo apresentou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, demonstrando seu modelo conceitual, plataforma tecnológica e estrutura de gestão. O sistema é um produto em construção, tendo uma estrutura bastante flexível, mas com muitas etapas posteriores a serem superadas, tais como a incorporação de outros sistemas de gestão governamental, sem os quais a informação de custo não atingirá sua plenitude.

Uma das premissas do projeto de construção da ferramenta foi a de que não seriam feitas alterações nos sistemas de origem dos dados, os denominados Sistemas Estruturadores. Essa premissa deve ser abandonada no processo evolutivo do sistema, pois a informação de custo em seus aspectos quantitativo e qualitativo será indutora de alterações com o objetivo de refinamento dessa informação.

Quanto aos aspectos conceituais, o desafio está na idéia de coexistência de diversos métodos de custeio, o que permitiria uma utilização mais adequada dos métodos e um respeito às características individuais das diversas unidades administrativas. A grande vantagem está em permitir o avanço do sistema sem que se perca tempo com a discussão sobre os critérios de alocação de custos, a qual se restringirá a esfera interna de cada unidade.

Em termos de atendimento aos requisitos legais, em especial a Lei Complementar 101/2000 e a Lei 10.180/2001, o sistema atende a demanda por apurar os custos do programas e unidades administrativas.

A proposta de desenvolvimento gradual mostra-se coerente com a magnitude do desafio de implantar um sistema de custos na Administração Pública Federal e permite que a mudança cultural necessária ao bom uso da informação de custo desenvolva-se paralelamente à ampliação do escopo do projeto.

Sob o aspecto institucional, a criação da Subsecretaria de Contabilidade Pública traz a estabilidade institucional necessária ao desenvolvimento do sistema, o que já pode ser visto pela edição de normativo que estrutura o Sistema de Custos do Governo Federal e pela continuidade do projeto de aperfeiçoamento do sistema informatizado.



O Sistema de Informação de Custo do Governo Federal é um grande avanço na implantação de uma cultura de custos no setor público brasileiro, mas ainda é preciso o desenvolvimento de estudos que abordem os potenciais usos da informação de custo, fornecendo ao gestor público um suporte adequado para tomada de decisão.



REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 08 de outubro de 2009.

_____. Decreto nº 7.386, de 8 de dezembro de 2010. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 09 de dezembro de 2010.

_____. Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 10 de março de 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 2. ed. Brasília: Secretaria STNdo Tesouro Nacional, 2009. 279p.



BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Treinamento do Sistema de Informação de Custos**. Brasília: STN, 2010. 29p.

_____. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal: Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal**. Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF nº 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial no 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília: SOF, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento conceitual básico**. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf. Acesso em: 15 de maio de 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLANDA, Victor Branco de. **Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 2009.

HORNGREEN, Chalers T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

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

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2005. 196 p.

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



ROCHA, Wellington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese, USP, 1999.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.): **Custos no serviço público**, Brasília, 2007.

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

_____. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUTORIA

Welinton Vitor dos Santos – Secretaria do Tesouro Nacional
Endereço eletrônico: welinton.vitor@fazenda.gov.br

