

ARTIGO

DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE GESTÃO E CONSOLIDAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

Edimara Côrtes Gonçalves Frescura¹

Mestra em Meio Ambiente e Desenvolvimento Regional - UNIDERP
Especialista em Gestão de Negócios e Contabilidade Gerencial – FIFASUL
Especialista em Governança no Setor Público - PUCPR
Pós-graduada em Gestão de Negócios e Contabilidade Gerencial – FIAMA
Graduada em Ciências Contábeis – URI
Professora – FAE
Assessora contábil - Secretaria do Estado da Fazenda/PR

Gisele de Carvalho Carloto Rodrigues²

Pós-graduada em Contabilidade, Auditoria e Controladoria – FAFIJAN
Pós-graduada em Gestão Pública – UEPG
Pós-graduada em Contabilidade Pública – FIPECAFI
Graduada em Ciências Contábeis - UNESPAR
Diretora Geral de Contabilidade do Estado do Paraná - Secretaria do Estado da Fazenda/PR

RESUMO

O presente artigo visa apresentar alguns aspectos informativos que podem subsidiar os Estados no planejamento, organização e implementação de um sistema de informações de custos que atenda às necessidades gerenciais e contribuam para o processo de tomada de decisões dentro da realidade organizacional que contempla a gestão administrativa estadual. Entretanto, por não ser um processo simples, foram apresentados alguns desafios que têm implicações diretas na composição desse sistema e que procuram direcionar ações de visualização prática no auxílio da formulação do sistema, haja vista as poucas publicações nesse sentido e a falta de opções no mercado de informática que atendam o escopo das necessidades de custos no setor público. A partir da experiência do Estado do Paraná nesse contexto, julgou-se relevante expor os desafios que impactaram o desenho da plataforma de custos para a realidade deste Estado e que de alguma forma podem contribuir para as reflexões de outros entes na constituição de seus sistemas próprios.

PALAVRAS-CHAVE

Sistema de informação de custos. Aplicação estadual. Fases de aplicação.

1 Contato: edimaraef@gmail.com

2 Contato: gisele.carloto@sefa.pr.gov.br

1 INTRODUÇÃO

A premissa básica de uma gestão pública consiste em adotar procedimentos de administração, organização, controle e avaliação dos recursos disponíveis para a garantia de direitos e melhoria da qualidade de vida da população. Logo, para a otimização deste trabalho, um conjunto de fatores se torna necessário para que as decisões sejam tomadas de forma assertiva e oportunizem satisfação ao gestor público e a todos os cidadãos.

O fator fundamental para que o planejamento se transforme em ação real e aplicável depende essencialmente da disponibilidade de recursos financeiros, ou seja, os projetos e atividades elaborados pelo governo somente se concretizarão com a aplicação e gestão dos recursos previstos no orçamento.

Todavia, considerando que o público atendido está mais exigente e fiscalizador, o gestor público necessita de ferramentas que forneçam informações precisas e em tempo hábil para dar agilidade às ações do dia a dia e também para as análises futuras dos rumos a seguir.

A Contabilidade Pública, por sua vez, atua no propósito de registrar os atos e fatos de abrangência dos planos e ações do governo, no sentido de demonstrar a situação do patrimônio público, respeitando os preceitos legais determinados para a aplicação eficiente e eficaz dos recursos.

Sob o enfoque dessa assertiva, Castro (2015) complementa:

É nesse contexto que os responsáveis pela Administração Pública devem ser cobrados pela: (a) reestruturação das áreas de contabilidade e quadro funcional; (b) organização de controles administrativos e contábeis necessários à boa governança; (c) definição de modelos e demonstrativos de prestação de contas dos recursos obtidos e aplicados em benefício da sociedade.

...

A partir dessas medidas, a contabilidade assume seu papel de fonte de informações para as organizações do setor público, servindo como referência de consulta, registro, mensuração e evidenciação das políticas e atos de gestão pública.

Do desdobramento das várias acepções da atividade contábil, obtém-se o enfoque nas tratativas relacionadas ao reconhecimento, registro, avaliação e controle dos custos inerentes a cada produto/serviço desenvolvido pelas entidades e, nesse escopo, se enquadra o Setor Público mediante a viabilização de um sistema/plataforma digital que consolide tais dados.

O sistema de custos, em sua origem de informação, está previsto desde o Decreto-Lei nº 200/1967, entretanto, a evolução dos procedimentos de gestão e o grande volume de informações apresentadas despertaram a necessidade de controles específicos nessa abordagem. Para isso, a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) reforçou a iniciativa, tornando essencial na

Administração Pública tal sistema.

O art. 50, parágrafo 3º da LRF assim descreve: “§ 3º. A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Num horizonte temporal ainda mais recente, destaca-se o Decreto Federal nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle, com alterações no Decreto Federal nº 11.644, de 16 de agosto de 2023, em que atribui responsabilidades ao Poder Executivo, aplicáveis também a todos os Poderes no tocante ao controle de custos, conforme expõe no art.1º, § 1º, V:“V- das informações necessárias à apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública”.

Assim, a NBCT SP 34 do Conselho Federal de Contabilidade corrobora e detalha, com maior riqueza de informações, os itens a serem considerados na estruturação de uma plataforma que processe tais dados e ofereça subsídios para decisões estratégicas da gestão pública.

Dessa forma, em razão da contemporaneidade do tema e aliado às estratégias de planejamento das atividades adotadas no Governo do Estado do Paraná, vislumbrou-se a oportunidade de divulgar aspectos relevantes de uma base de trabalho para a constituição desse sistema de custos no âmbito dos Estados, haja vista que se percebe uma carência no mercado de sistemas informatizados nessa área, com customizações para o setor público.

Nesse intuito, o presente artigo tem por objetivo apresentar alguns desafios que os Estados, por sua vez, devem enfrentar no processo de implantação de um sistema de informações de custos, já que a realidade geográfica dimensionada é diferente da estrutura do Governo Federal e, por consequência, há poucas publicações disponíveis com enfoques específicos nesse cenário de abrangência.

2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS

A abordagem teórica apresentada nas publicações sobre o tema de Sistema de Informações de Custos reflete as características essenciais de estruturação de uma base de dados de forma mais genérica, o que provoca a necessidade de um detalhamento cuidadoso no momento do efetivo planejamento para adaptação a cada realidade dos Estados.

A própria NBCT SP 34 (2021), item 5, descreve: “Sistema de informação de custos é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços e demais objetos de custos”.

Traduzir de forma prática esses tópicos conceituais requer um profundo

conhecimento da estrutura política e funcional de todos os órgãos da Administração Pública para que as configurações delimitadas possam se refletir no cotidiano de cada órgão, bem como nos objetos de custos que representem sua missão institucional.

A partir desse cenário, surgem os desafios a serem entendidos e superados para que o sistema contemple os objetivos destacados nas bases legais e de orientação geral que, atualmente estão disponíveis para consulta. Contudo, diante dos dilemas percebidos na construção de um planejamento que pudesse consolidar a efetiva aplicação e realização da geração de uma base de dados de informações de custos, julgou-se procedente o relato do roteiro de pontos considerados fundamentais para o dimensionamento de níveis de investigação adaptados aos Estados dentro desse escopo, considerando a experiência do Estado do Paraná.

Na sequência, mediante uma descrição objetiva, são manifestados os pontos de vista que foram basilares na construção de uma proposta que ofereceu subsídios gerenciais para o Estado do Paraná, no tocante à mensuração e controle de custos.

2.1 DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA

Com o conhecimento geral do conteúdo/assunto a ser aplicado, é relevante inicialmente, descrever os aspectos que podem ser atendidos na realidade do Ente, no caso, os Estados, partindo da premissa da disponibilização de sistemas/bases de dados oficiais que garantam a segurança da informação.

Na arguição de Minayo (2010, p.46), a Metodologia “mais que uma descrição formal dos métodos e técnicas a serem utilizados, indica as conexões e a leitura operacional que o pesquisador fez do quadro teórico e de seus objetos de estudo”. Logo, entende-se que o projeto é a contextualização do resultado que se almeja alcançar com as ferramentas aptas a conduzir o processo. Por isso, o primeiro passo é a criação deste documento para ser o direcionador das etapas subsequentes que irão ser observadas.

A importância da adoção da Metodologia está no fato de possibilitar a organização do roteiro das fases que o sistema de custos deverá percorrer dentro do fluxo de operações do Estado, vinculando as bases informacionais e a perspectiva de obtenção de informações relevantes no universo das ações praticadas cotidianamente.

2.2 IDENTIFICAÇÃO DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO ESTADO

O conhecimento da estrutura funcional/administrativa estadual representa a base na concepção do pilar inicial da sistemática de custos, pois permitirá definir o escopo de abrangência dos níveis de averiguação dos dados a serem registrados e avaliados.

Seguindo o regramento do Decreto nº 10.540/2020, a aplicação inicial contempla os órgãos do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Tribunal de Contas quando se observa o cenário dos Estados.

Acredita-se que, nesse enfoque, o desafio a ser evidenciado é o fato de que o planejamento do sistema deve contemplar e permitir alterações dessa estrutura administrativa, considerando as decisões das novas gestões de governo, que por vezes possuem entendimentos distintos sobre a composição de algumas Pastas. Por consequência, tais mudanças irão se refletir posteriormente nos parâmetros de comparabilidade das informações de custos, visto que tal panorama é destacado como substancial no resultado que as informações de custos oferecem para a tomada de decisão.

Corroborando esse ponto, a NBCT SP 34 (2021), expressamente no item 40, descreve: “A comparabilidade requer o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custos ao longo do tempo na entidade, ou no mesmo período em entidades diferentes. O uso consistente gera informações que podem ser comparadas de um período para outro, a fim de avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de permitir a comparação entre entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades assemelhadas”.

Dessa forma, ao realizar mudanças periódicas, as análises podem evidenciar distorções ao longo do tempo, pela perda de referência de método e temporalidade, em função de uma comparação prejudicada no detalhamento das informações.

2.3 ASSOCIAÇÃO DOS SISTEMAS ESTRUTURANTES

Muitas das informações do Estado, que refletem as operações realizadas no dia a dia das Pastas/Órgãos de governo são inicialmente registradas em sistemas que atendem especificidades características e, posteriormente, irão produzir resultados também no Sistema de Administração Financeira, Orçamentária e Contábil. Assim, para a construção de uma base de custos, entende-se como ponto referencial a utilização da base de dados desses sistemas, chamados como estruturantes, de acordo com a finalidade a que se destinam, para consolidar uma mensuração segura dos dados, com rastreabilidade da informação, definindo o caminho de origem e destino dos dados.

Logo, antes de priorizar as futuras integrações, faz-se necessário estabelecer o mapeamento dos fluxos de informações de cada sistema para reconhecer, no processo, o exato momento que se identifica a informação de custos. Outrossim, como que por vezes, esses sistemas atuam com direcionadores específicos, por exemplo, pessoal (folha de pagamento), materiais, contratos, gestão patrimonial, a integração pode propiciar a classificação por grupos de acordo com cada tema.

Diante dessa compreensão, o desafio, neste contexto, é habilitar uma plataforma que reconheça a tecnologia envolvida em cada uma dessas bases de dados e os critérios mais adequados para o processamento de tais informações, visando extrair o que é necessário para o tema de custos.

2.4 DEFINIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS E SEUS NÍVEIS

Para alinhar o fluxo de dados e informações que estarão envolvidos no universo do trabalho de gerenciamento de custos, é imprescindível estabelecer a demarcação das diretrizes e escopo de aplicação dessas informações no âmbito de cada Órgão/Unidade integrada ao sistema.

Como ponto de partida na organização da estrutura proposta, está a identificação dos parâmetros setoriais a serem classificados no contexto “macro” da composição de cada Unidade. Esses parâmetros setoriais são entendidos como subunidades e centros de custos.

Para complementar o entendimento dos níveis de segregação de informações, Padoveze (2003) descreve: “Centros de custos representam o menor segmento de atividade ou área de RESPONSABILIDADE, onde são executados trabalhos homogêneos”. (grifos do autor)

O termo “macro” evidencia que é oportuno o reconhecimento dos principais setores/subdivisões de cada Órgão/Unidade para que, na sequência possam ser elencados os níveis mais detalhados que estarão subordinados a esses já citados. Nesse sentido, utilizando-se como um facilitador para o detalhamento dos centros de custos, a ideia inicial poderá ser estruturada a partir do organograma derivado do regimento interno de cada Unidade, pois assim, dentro de uma hierarquia oficial ocorrerá a sua respectiva equivalência com a apresentação de centros de custos a ser projetada.

Mesmo reconhecendo que cada Órgão do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário tem suas características peculiares e resultam, por sua vez, em atividades distintas, no contexto de gerenciamento de custos, julga-se necessário interpretar o que realmente será destinado à atividade-fim, resultando posteriormente no objeto de custeio e o que está envolvido no suporte para a execução dessas atividades.

Assim, quando for realizada a classificação em centros de custos é de caráter relevante definir o que serão de apoio/suporte e aqueles que serão considerados finalísticos.

Sob esse aspecto, o Manual do Portal de Custos do Governo Federal (2019) explica:

Dessa forma, a área de atuação preponderante da unidade organizacional pode ser indicada como finalística ou suporte. A área de atuação finalística indica a unidade responsável predominantemente pela execução dos processos de negócio (primários), considerados diretamente relacionados ao cumprimento da missão institucional por caracterizar a atuação do órgão ou entidade. Por outro lado, a área de atuação de suporte indica a unidade responsável predominantemente pela execução de processos de apoio ou gerenciais, que viabilizam e sustentam a área de atuação finalística. Diante da identificação estimada dos custos por área de atuação das unidades organizacionais, é possível sinalizar se os recursos econômicos consumidos estão adequadamente distribuídos entre as áreas finalísticas e de suporte. Por meio dessa sinalização sobre o comportamento dos custos, de forma mais acurada, melhorias significativas podem ser realizadas,

buscando verificar mediante aplicação da teoria da cadeia de valor (que tem como ponto de partida o mapeamento dos processos finalísticos e de suporte), em que medida os processos organizacionais se relacionam e contribuem para o alcance da missão institucional do órgão ou entidade.

Na abrangência da análise deste tópico, percebe-se que o ponto de implicação na prática a ser adotada pelos Estados é a variação do tamanho das estruturas de centros de custos que serão formalizadas, justificadas pela amplitude das operações dos Órgãos/Unidades no Estado, bem como pelas variadas subdivisões decorrentes dos próprios organogramas, tendo como consequência o planejamento do sistema para que contemple tal necessidade. Logo, isso será perceptível a partir da quantidade de níveis a serem criados na aplicabilidade do sistema informatizado que atenda especificamente ao desenho da realidade estadual.

2.5 ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS DE RATEIOS E OBJETOS DE CUSTOS

Após o delineamento de como serão integrados os dados dos sistemas estruturantes, é preciso planejar e estabelecer o comportamento do sistema de custos no que tange aos processos de rateio necessários para o alcance do objeto de custo relacionado a cada Órgão/Unidade.

Esse desafio é complexo a partir do momento em que alguns pontos requerem definições importantes, como o conhecimento da missão institucional de cada Órgão/Unidade e quais objetos de custos serão mensurados. Em segundo momento, reconhecer quais serão as bases de rateio que serão utilizadas e o modo de identificação e mensuração a serem parametrizados para garantir a confiabilidade das informações produzidas.

Sob essa abordagem, o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018) corrobora: “No setor público, considerando a diversidade de serviços públicos prestados pelos órgãos e entidades em distintas áreas de atuação do governo, os custos indiretos possuem grande representatividade na composição dos custos totais, o que torna imperativo que a alocação dos custos seja realizada em bases confiáveis, para que o sistema de informação de custos gere informações que contribuam positivamente no contexto de tomada de decisão”.

Outrossim, não obstante todo esse planejamento, ainda serão necessárias integrações complementares de sistemas próprios das Pastas que agregam informações e resultados com bases de dados de temas específicos de atuação dos órgãos, como, por exemplo os sistemas da Secretaria de Educação que mensuram o número de alunos matriculados.

A própria NBCT SP 34 (2021) expressa:

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser

identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do sistema de custos. (grifos da norma).

2.6 IDENTIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA APLICÁVEIS E RASTREABILIDADE DA INFORMAÇÃO

A temática contemporânea da aplicação de custos no Setor Público evidencia o entendimento complementar do conceito de auditoria, haja vista que o controle de custos traz consigo um suporte gerencial enquanto que ao tratar-se de auditoria vem à tona o enfoque de fiscalização. Com isso, nessa conjugação de temas considera-se a rastreabilidade da informação como a forma de traduzir a real fonte do registro constituindo assim a validação oficial dos dados processados.

Tal processo é de suma importância porque reflete a credibilidade do sistema e ainda oferece suporte nas decisões dos gestores diante da avaliação da forma como o recurso está distribuído no Órgão/Unidade de sua responsabilidade.

Contemplando essa visão gerencial, Castro (2015) conceitua: “Auditoria: conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, atuando para corrigir desperdícios, inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial”.

Em termos práticos, sugere-se que os Estados estabeleçam direcionadores de informações para vincular os números refletidos nos centros de custos façam referência a valores expressos em determinada base de origem.

2.7 DEFINIÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO

Após finalizados os procedimentos de parametrização e a verificação de como os dados são processados e, por consequência, a operacionalização de fato da plataforma do sistema de informação de custos estadual, para fins de subsídios de análises e tomadas de decisões, é aconselhável a definição de indicadores de desempenho, no intuito de auxiliar na avaliação das atividades realizadas pelos órgãos/Unidades estaduais.

Esses medidores de desempenho não precisam necessariamente estar contemplados em índices preestabelecidos, mas podem se associar a outros programas de avaliação que o Estado por sua vez esteja trabalhando, como por exemplo, o Orçamento por Resultados.

O próprio Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2019) elenca de forma bem didática a abordagem nesse sentido:

- os indicadores representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina e sua utilidade depende da qualidade da fase de planejamento (definição de metas);
- previsões subestimadas podem apresentar conclusões distorcidas sobre o resultado da análise;
- os indicadores baseados nos relatórios de custos são parte complementar ao processo de tomada de decisões, e não devem ser analisados isoladamente;
- os sistemas de informação (SIC e sistemas internos do órgão) devem possuir fontes de dados adequadas e confiáveis;
- os indicadores não consideram possíveis limitações decorrentes de efeitos de fatores externos sobre o desempenho dos programas de governo;
- os indicadores são quantitativos, produzidos em atenção a tempestividade, objetividade, clareza e simplicidade na geração de informações;
- não há consideração sobre avaliação de resultados qualitativa nos indicadores;
- alterações em produtos ou unidades de medidas das ações comprometem a análise comparativa temporal; e
- os resultados dos indicadores podem ser classificados em faixas de atingimento, sendo recomendável que a classificação na primeira ou na última faixa apresente esclarecimentos sobre a situação objeto de análise.

Ao observar esse rol de apontamentos, reitera-se que o sistema de informação de custos estadual, cujo tema aqui se apresenta, não basta ser somente um processador de dados; deve, além disso, ofertar mecanismos que resultem na possibilidade de análises e comparações adequadas para a evidenciação de aspectos de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na utilização do recurso público. Assim, o maior desafio nesse sentido é a interpretação de todos esses resultados e a adoção de medidas para a otimização de processos, o que requer uma mudança cultural e de posicionamento administrativo no modo de entender e gerenciar a gestão pública.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos aspectos descritos no conteúdo deste artigo, procurou-se evidenciar é a complexidade do tema, mesmo que, no seu estudo teórico, represente uma aplicação simples. Vários elementos estão associados a essa complexidade, e o impacto para os Estados é maior, haja vista a composição estrutural e os diversos sistemas com tecnologias diferenciadas, o que dificulta a adaptação nessa nova temática de trabalho.

As considerações elencadas como desafios refletem parte das dificuldades que foram e ainda são sentidas na prática da execução no Estado do Paraná, pois, como mencionado anteriormente, há poucas publicações sobre o assunto adaptadas à realidade dos Estados, e as empresas desenvolvedoras de sistemas informatizados

também estão em adaptação da temática de custos para a área pública, o que torna o processo mais lento devido a uma construção em conjunto das aplicações requeridas.

Por fim, é prudente destacar que todo esse projeto não gera uma formalização rápida, e, por consequência, terá que ser revisado periodicamente, principalmente pelo fato que, a cada nova gestão de Governo, os Estados mudam suas esferas administrativas ou o formato da composição de cada Pasta. Nesse escopo, espera-se que a contemporaneidade do tema de custos venha a colaborar para uma consolidação de estrutura administrativa favorecendo a gestão dos responsáveis públicos no controle e melhor alocação de recursos para melhorias sociais que a população espera.

REFERÊNCIAS

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria estratégica operacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. 29. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

BRASIL. Decreto nº 10.520, de 5 de novembro de 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual do Portal de Custos do Governo Federal. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 34. Brasília: CFC, 2021.