

DOI:10.5748/9788599693131-14CONTECSI/RF-4514

COSTS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: DOCUMENTATION OF IMPLEMENTATION IN THE FPE SYSTEM AND DISCUSSION OF METHODOLOGIES APPLIED TO MODELS OF THE UNION AND THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL

Viviane Pinto Vidor (Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil) - viviane.pintovidor@gmail.com

Prof. Sérgio Murilo Petri, Dr. (Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil) – sergio.petri@ufsc.br

The Fiscal Responsibility Law, in its Article 50, paragraph 3, requires the implementation of cost information systems, however, this legal obligatoriness did not come with legal provision, that regulates which values should be taken as the basis for obtaining the costs or even guide the necessary procedures and deployment phases. It was then, that Federal Accounting Council (CFC) approved by Resolution 1.366/2011, the Accounting Brazilian Standard (NBC T 16.11) that deals with the Public Sector Cost Information Systems. Thus, it is possible to perceive the difficulties encountered by some entities of the federation, in the choice of costing methodologies and the values to be treated, to obtain the entity's actual cost, of their cost centers or even unit costs, when required the analysis of this amount. This work shows, briefly, how the implementations of two different cost information systems were carried out: the one of the Union and that of the State of Rio Grande do Sul. The values taken to obtain the cost, the costing methodologies used, the form of data processing and, the accounting adjustments necessary to obtain the desired actual cost are presented in this study. The study delineates itself in making a summary what was studied when the Union implantation was carried out and, documents and discloses how the implantation in the State of Rio Grande do Sul is being carried out. A discussion of the two models is presented. In addition, I made a comment at the end of the study.

Keywords: Public sector costs. Implementation of costs. Information systems costs

1 INTRODUÇÃO

Tornou-se comum escutar que a Administração Pública preza pela eficiência, eficácia e efetividade, com economicidade. Mas como ter economicidade sem mensurar o custo efetivo dos entes públicos? Os custos estão diretamente relacionados com eficiência e eficácia na gestão pública. Ocorre que, atualmente, muitos dos sistemas financeiros e orçamentários não contemplam essa informação. Este tema vem ganhando destaque na administração pública dado que se tornou necessária sua implantação para uma melhor gerencia dos gastos e recursos públicos e a transparência deste importante tema é cada vez mais exigida pela sociedade.

Surge, então, a preocupação com a qualidade desses gastos e a prudente aplicação dos recursos públicos. Os custos e a correta forma de medi-los torna-se imprescindível e eficiente no auxílio à gestão e orientação da destinação dos recursos e tomada de decisões. Para tanto, necessário se faz a implementação de sistemas que contemplem essa informação de custos.

A implantação de custos na administração pública é recente no Brasil. O artigo 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita e garanta a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Concomitantemente à obrigatoriedade da LRF veio a dificuldade encontrada pelos entes públicos na implementação e implantação desse sistema de custos, já que foi dada ordem, mas não foi fornecido um direcionamento em como fazer, quais valores tomar como base para a geração da informação dos custos. A NBC T 16.11, que trata dos Sistemas de Informação de Custos do Setor Público, foi publicada apenas em 2011 por meio da Resolução CFC 1.366/11, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, a qual “estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público” (CFC, 2012, p. 50).

A escolha correta da metodologia de custeio e os valores adotados para comporem a base que gera tal informação tem relação direta com a forma em como será estruturado o sistema, todo o custo envolvido nesse processo e o tempo demandado no seu desenvolvimento. A questão então é: **Quais propostas de metodologias a ser utilizadas para direcionar o planejamento e estruturação de um sistema de informação de custos no setor público?**

No Estado do Rio Grande do Sul, a implantação do Custos/RS utiliza o Sistema de Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul (FPE). Assim, o presente estudo tem como objetivo mostrar as fases da implantação dos custos na contabilidade pública no Sistema FPE. Como objetivos específicos têm-se: documentar a proposta do processo das fases de implantação e discutir as formas de implantação de custos no sistema da administração pública, por meio do que foi exposto sobre os sistemas da União e do Estado do Rio Grande do Sul.

Este estudo justifica-se pela dificuldade enfrentada, pelos entes públicos, na implantação dos sistemas de custos. Algumas dessas dificuldades, dentre outras, podem variar entre a falta de informações nesta área, a decisão a tomar quanto a forma de alocação dos custos e até a peculiaridade de cada Órgão. Conforme já relatado por Monteiro et al (2010, p. 6):

Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade.

Almeida, Borba e Flores (2009) fizeram um estudo sobre a utilização das informações

de custos na gestão da saúde pública e citam que: “O baixo índice de publicações a respeito deixa os administradores das organizações públicas sem informações e técnicas suficientes para dar o devido cumprimento à lei”. Complementam, ainda, dizendo que, no âmbito da área da saúde que é:

composta por vários tipos de procedimentos e atividades e inúmeros empreendimentos realizados dentro de uma única organização, possui características muito singulares, o que torna o trabalho de apuração de custos uma tarefa desafiadora. (ALMEIDA, BORBA E FLORES, 2009, p. 581)

A pesquisa delimita-se em documentar e divulgar a implantação do sistema de informação de custos no Sistema de Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul, bem como apresentar, resumidamente, o estudo realizado por Nelson Machado e Victor Holanda na ocasião da implantação na União. Ao final, é procedida uma discussão e feito um comentário sobre os modelos adotados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica traz os principais dispositivos legais relacionados a questão sistemas de informação de custos, bem como breves comentários desse assunto na administração pública. Em seguida, é feito um resumo da implantação na União e apresentadas algumas pesquisas correlatas.

2.1 CUSTOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEGISLAÇÃO

A qualidade dos gastos públicos tem sido exigida na Administração Pública dado todo o contexto econômico dos dias de hoje. O conhecimento dos custos se faz necessária como uma forma de orientação para a correta destinação dos recursos públicos.

MILESKI (2000 *apud* SILVA, DRUMOND, 2004, p. 4) tece o seguinte comentário:

O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio institucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como um sinônimo de custo-benefício.

A obrigatoriedade da implantação dos custos no setor público é salientada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que em seu artigo 50, § 3º, traz o seguinte texto: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita e garanta a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

Posteriormente, em 2012, entra em vigor a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, a qual “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 Subsistema de Informação de Custos do Setor Público” (CFC, 2012, p. 50):

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que

permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CONSELHO FEDERAL DE COTABILIDADE, 2012)

No Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE), que conforme o artigo 1º da Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010 é o “órgão de execução subordinado à Secretaria da Fazenda, instituição de caráter permanente vinculada ao interesse público como atividade essencial ao funcionamento do Estado (...)” (RIO GRANDE DO SUL, 2010), foi criada pela Lei Estadual nº 521, de 28 de dezembro de 1948, que centraliza a contabilidade do Estado conforme reza o artigo 1º inciso I: “a execução, a centralização e a superintendência de todos os serviços de contabilidade do Estado”. Este fato faz com a CAGE seja a responsável pela implantação do sistema de custos no Rio Grande do Sul.

O Quadro 1 a seguir mostra as legislações pertinentes.

Quadro 1: Legislação aplicável

Lei Estadual nº 521, de 28 de dezembro de 1948	Art. 1º -É criada a Contadoria-Geral do Estado, órgão diretamente subordinado ao Secretário da Fazenda, tendo por finalidade: I -a execução, a centralização e a superintendência de todos os serviços de contabilidade do Estado;	Cria a Contadoria-Geral do Estado, extingue a Diretoria da Contabilidade do Tesouro do Estado e dá outras providências.
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964	Art. 85. 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.	Por serviços industriais, entende-se ser o fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia, isto é, aqueles em que era necessário, à época, conhecer os custos para a determinação do preço de venda (MACHADO, 2005).
Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967	Art. 79 - A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão	Ênfase ao caráter gerencial dos custos no setor público.
Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000	Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita e garanta a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.	Obrigatoriedade de implantação dos sistemas de custos
Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010	Art. 2.º São funções institucionais da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado: XXV - avaliar e acompanhar os custos dos serviços públicos;	Estabelece funções da CAGE
Decreto nº 49.766, de 30 de outubro de 2012	Art. 2º O CUSTOS/RS constitui-se num conjunto de regras, normas, procedimentos e sistemas informatizados estabelecidos com vista ao registro, processamento, evidenciação e análise de custos na Administração Pública Estadual, e será integrado pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE - como Órgão Central, pelos Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual e seus respectivos Grupos Setoriais de Custos.	Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS.
Norma Brasileira de Contabilidade	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para	Resolução CFC nº 1.437/2013

NBC T 16.11	mensuração e evidenciação dos custos no setor público, e apresentado na Norma como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)	
Instrução Normativa CAGE nº 04, de 23 de agosto de 2010	Dispõe sobre o módulo de Integração Estado Fornecedor – IEF , instituído junto ao Sistema de Finanças Públicas do Estado – FPE, que visa ao aperfeiçoamento da gestão e do controle sobre os serviços prestados pelos fornecedores ao Estado do Rio Grande do Sul.	Alterada pela IN CAGE nº 03, de 14 de julho de 2016.
Instrução Normativa CAGE nº 01, de 27 de janeiro de 2016	Art 1º - Todos os Contratos de prestação de serviços, continuados ou não, deverão ser cadastrados no submódulo “Contratos de Serviços Terceirizados – CST , do sistema Finanças Públicas do Estado - FPE	Dispõe sobre a contratação pela Administração Pública Estadual, de serviços, continuados ou não, e sobre o submódulo “Contratos de Serviços Terceirizados – CST , do sistema Finanças Públicas do Estado – FPE
Instrução Normativa CAGE nº 02, de 07 de julho de 2016	Art. 1º Os contratos de locação de bem imóvel firmados no âmbito do Poder Executivo, inclusive suas Autarquias e Fundações, onde figurarem como locatários deverão, antes do início da eficácia dos mesmos, ser cadastrados no submódulo Contratos de Locação, do Sistema Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul – FPE, gerenciado pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado - CAGE, conforme preconiza o Decreto nº 50.152, de 14 de março de 2013.	Dispõe sobre o cadastramento e o ateste dos contratos de locação de bem imóvel, bem como a publicação das respectivas súmulas, em que o Estado do Rio Grande do Sul, no âmbito do Poder Executivo, inclusive suas Autarquias e Fundações, figure na condição de locatário e dá outras providências.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

A seguir é feito um sucinto comentário sobre a importância da implantação de sistemas de custos na administração pública para o gerenciamento dos gastos e a correta aplicação dos recursos. É também dedicado um subtítulo abordando a implantação na União.

2.2 OS SISTEMAS DE CUSTOS E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Afonso (2000) cita que “a Lei de Responsabilidade Fiscal resgatou a preocupação com a limitação de gastos e a implantação de uma contabilidade de custos no setor público”. Ainda, segundo o mesmo autor, ao se referir à modelagem de um sistema de custos, infere que o “modelo deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado”.

Machado (2002, p. 5) diz que:

Não se trata mais de determinar custos para auxiliar na precificação dos serviços, mas a LRF requer a construção, a implantação e a manutenção de um sistema de custos que permita a avaliação de resultados, de desempenhos e o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Um estudo das informações de custos é a forma para encontrar deficiências e ingerências sobre os gastos públicos, o qual identifica, para a manutenção das atividades públicas, as atividades que são essenciais e as que são supérfluas (AFONSO, 2000, p. 2).

“O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos.” Observação oportuna feita por Alonso (1999, p 44), que completa dizendo:

Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na

administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.

Também, de acordo com este mesmo autor, a literatura especializada e a experiência internacional são claras ao afirmar que “não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistemas de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade”.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 964) citam que uma das razões importantes para a “adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo, a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados”. Estes mesmos autores, ao se referirem a necessidade de desenvolvimento de sistemas de custos dizem:

O esgotamento das possibilidades de continuar sustentando o ajuste fiscal mediante aumento de impostos requer agora maior atenção aos gastos. Para isso, é necessário desenvolver um sistema de informações que permita avaliar os custos dos programas e atividades mantidos pelo governo, de modo a evitar o tradicional recurso a cortes lineares que prejudicam atividades essenciais sem afetar aquelas que são exercidas com um nível elevado de ineficiência (REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2010, p. 961).

A metodologia de custeio a ser escolhida também é importante quando do projeto de implantação de custos de um sistema. Segundo Silva e Drumond (2004, p. 6):

[...] um sistema de custos deve atender a necessidade de cada entidade e na administração pública existe uma pluralidade de entidades, com finalidades distintas. Neste sentido, os principais trabalhos acerca de custos no setor público sugerem que um sistema de custeio único não atenderia a necessidade de informação de cada entidade. E assim, seria preciso definir o sistema de custeio adequado para cada entidade.

É tarefa difícil a escolha do método de custeio a ser utilizado no setor público, sendo que diferentemente do setor privado, não há limitação legal para o uso dos métodos de custeio (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Quanto aos métodos de custeio a serem utilizados no setor público, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, conceitua método de custeio dizendo que “se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno” (CFC, 2012, p. 52).

Ainda segunda a NBC T 16.11:

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio (CFC, 2012, p. 52).

Sobre a evidenciação do objeto de custos, a Norma 16.11 (CFC, 2012, p. 51), salienta que “pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças” sendo que o Sistema de Informação de Custos do Setor Público

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, p. 51).

Dessa forma, é importante destacar que, na integração entre os sistemas de custos e o sistema de orçamento e contabilidade pública, é substancial o custo histórico, pois o sistema

de custeio do setor público estrutura-se nos custos histórico e orçado, sendo que, no caso do orçado, é relevante que seja criado, pelo sistema de informação de custos, condições de evidenciar quando se tratar de uma simples estimativa ou o padrão (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Complementarmente, a NBC T 16.11 comenta que:

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. (...) 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, p. 55).

Na construção de um sistema de custos, é importante determinar o tipo de regime contábil que será utilizado. No regime de competência são apropriadas as informações financeiras no acontecimento do fato e não quando o desembolso é efetivado. Nesse sentido, o regime de competência foi adotado por alguns países a exemplo Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Dinamarca e Suíça, que abrange o processo orçamentário como um todo. Já países como Estados Unidos e Canadá não estenderam esse regime a todo o orçamento. É unânime, nessas experiências internacionais, a relevância, como base de sistema de informações, da utilização no setor público do regime de competência, tornando-se indispensável para a melhoria da qualidade dos gastos públicos e providências a serem adotadas (REZENDE, CUNHA E BEVILACQUA, 2010).

Nesse seguimento, vale mencionar que a NBC T 16.11 cita que “na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente” (CFC, 2012, p. 54).

2.2.1 A Implantação no SIC – Modelo de Sistema de custos adotado pela União

Por iniciativa do então Secretário Executivo, do Ministério da Fazenda, Nelson Machado e sob a coordenação técnica de Victor Holanda, foi desenvolvido o SIC - sistema de implantação de custos na União. Machado e Holanda (2010, p. 795) enfatizam, como ponto necessário, que:

[...] um sistema de informação de custos concebido para toda a administração pública federal para os três poderes deve garantir o atributo da comparabilidade, mas deve também permitir a possibilidade de detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários. O sistema deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade já mencionada. As informações mais agregadas devem ser geradas pelo sistema disponibilizado pelo órgão central, porém as mais analíticas precisam ser geradas nos sistemas de informações gerenciais de cada órgão setorial a partir da informação agregada, ou seja, elas devem ser conciliáveis.

Monteiro *et al* (2010, p. 9) observa que:

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) permite a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, com vistas a atender uniformemente a todos os órgãos e entidades da estrutura federal.

O principal determinante dos custos do setor público vem da definição das políticas públicas, os quais se originam os programas, ações e os recursos para as suas execuções (MACHADO e HOLANDA, 2010). É o que mostra a Figura 1.

Figura 1: Sistema de Custos da Administração Pública



Fonte: Machado (2015, p. 21)

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, conforme o site do Tesouro Nacional (TESOURO NACIONAL, 2016¹)

[...] é um *Data Warehouse* que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações. Tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público. A ferramenta verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, bem como proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso recursos públicos.

O *data warehouse* é um banco de dados que facilita a análise de dados e consequente criação de relatórios. Mediante a técnica denominada ETL (Extract Transform Load), os dados são extraídos dos sistemas dos quais se originaram e transformados para ajustar a informação e efetivação da carga desses dados no sistema, sendo que no SIC essa carga é mensal (MONTEIRO *et al*, 2010).

As Figura 2² e Figura 3 mostram as junções das dimensões tecnológica e

¹ Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em 24 de dez. 2016.

² Siglas do Sistema de Informação de Custos da União das figuras 2 e 3:

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

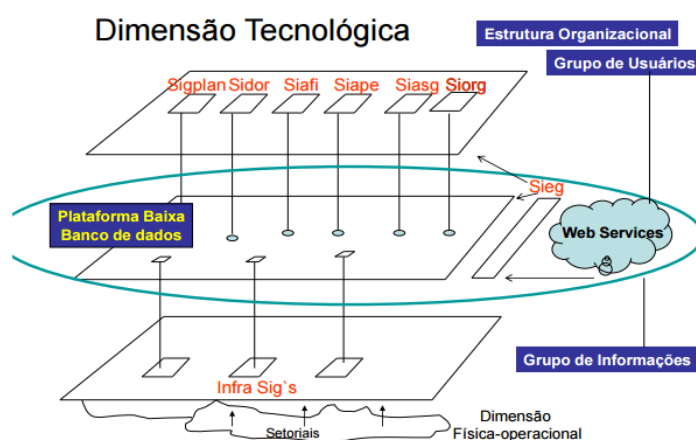
SIGPlan – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual é um instrumento que contribui na elaboração, monitoramento, avaliação e revisão dos programas do Plano Plurianual (PPA). Sua finalidade é servir como meio de comunicação e integração entre as pessoas responsáveis em executar e monitorar os programas governamentais, fornecendo as informações necessárias e em tempo. Assim, a solução propicia uma visão global da execução do PPA por meio de informações atualizadas sobre a evolução física e financeira dos programas. Disponível em: <<https://www5.serpro.gov.br/conteudo-solucoes/produtos/administracao-federal/sigplan-sistema-de-informacoes-gerenciais-e-de-planejamento-do-plano-plurianual>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

SIDOR – Sistema Integrado de Dados Orçamentários é o sistema responsável pela elaboração da proposta orçamentária do governo; o PLOA é o seu produto final. Ele registra toda a programação orçamentária – ações e programas de governo, com seus respectivos valores e destinações geográficas planejada para a execução no ano seguinte. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/glossario-1/sistema-integrado-de-dados-orcamentarios-2013-sidor>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos é um sistema de controle de dados cadastrais, pessoais, funcionais e de processamento da folha de pagamento de servidores ativos e inativos, pensionistas e aposentados do Governo Federal. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/glossario-1/sistema-integrado-de-administracao-de-recursos-humanos-2013-siape>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

organizacional para elaborar as informações para o sistema de custos (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

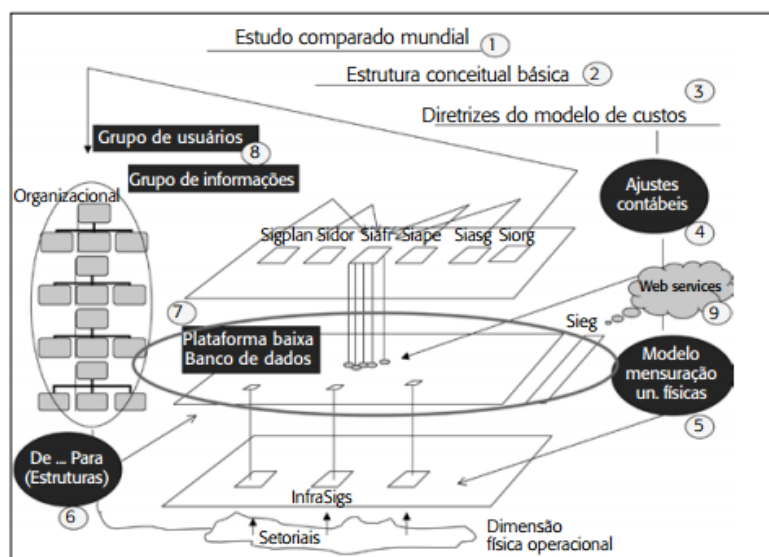
Figura 2: Dimensão Tecnológica



Fonte: Monteiro *et AL* (2010, p. 10)

Na Figura 3 é mostrada a visão esquemática geral do modelo do SIC, contendo os itens de 1 a 9, que, juntamente com a prototipação, a implantação, o treinamento e a abordagem de mudança cultural constituem o conjunto de componentes do projeto (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 794). Não serão detalhados todos os itens no presente estudo.

Figura 3: Visão geral do modelo do Sistema de Informação de Custos do governo federal



Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 794)

SIASG - Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – é o sistema informatizado de apoio às atividades operacionais do Sistema de Serviços Gerais – Sisg. Sua finalidade é integrar os órgãos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. O Siasg é o sistema onde são realizadas as operações das compras governamentais dos órgãos integrantes do Sisg (Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional). O Sistema inclui a divulgação e a realização das licitações, a emissão de notas de empenho, o registro dos contratos administrativos, a catalogação de materiais e serviços e o cadastro de fornecedores. Disponível em: <<https://www.governoeletronico.gov.br/eixos-de-atuacao/integracao/compras-governamentais/sistema-integrado-de-administracao-de-servicos-gerais-2013-siasg>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

SIORG – Sistema de Informações Organizacionais é um sistema estruturante das atividades de desenvolvimento organizacional dos órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, apoiado na construção de espaços de articulação, intercâmbio e construção de consensos entre dirigentes e técnicos das unidades dos órgãos e entidades com atuação em temas de gestão. Disponível em: <<https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/apresentacao.jsf>>. Acesso em 24 de dez. 2016.

O vínculo entre os sistemas se dá por meio da tabela do Siorg, que é o sistema da estrutura institucional de toda a administração pública e que faz a uniformização dos sistemas estruturantes, e das tabelas dos outros sistemas como Siafi e Siape, fazendo um “de/para” entre os códigos da cada tabela. Dessa forma, o SIC integra os diversos sistemas em uma única base (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010; MONTEIRO *et al*, 2010).

Para serem levadas para o sistema de custos as informações devem antes ser tratadas. Nelson Machado, em uma entrevista dada em 2010 comenta o seguinte:

Como o modelo de custos é feito na confluência da contabilidade e do orçamento, então, necessariamente, o grande elemento do sistema de custos é o sistema de contabilidade. O sistema orçamentário é fundamental, mas ele já está na contabilidade, que faz a contabilidade orçamentária. Então era muito natural que transformar o conceito de despesa em custo fosse um ajuste contábil. Então esse ajuste contábil é que permite que a gente tenha, rapidamente, a dimensão custo já estabelecida e definida (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010, p. 77).

O Sistema de Custos da União foi concebido em duas dimensões concomitantes. Esta abordagem foi apelidada, pelo Professor Victor Holanda, de “rodoviária” que pode ser visualizada na figura 3. Ela consiste em uma abordagem generalizante e sistêmica, que é a macro, e outra, particular e específica, que é a micro. No encontro dessas duas visões, sendo a macro, na esfera dos órgãos centrais, é tratada a alocação dos gastos aos objetos de custos, e na micro o tratamento das necessidades físico-operacionais das dos órgãos setoriais finalísticos, a exemplo da educação, saúde, e outros, do particular para o geral. Assim, o primeiro nível, é dedutível até a rodoviária e o segundo é indutivo da rodoviária para baixo, que adota o conceito de gradualismo pela concepção de um modelo geral em concomitância com a abordagem específica (MACHADO e HOLANDA, 2010; HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Então, na fase indutiva, Machado e Holanda (2010, p. 796) explicam que:

cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a objetos de custos comuns e padronizada para toda a administração pública. (...) este requisito fundamental torna viável a análise de desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do governo federal.

Para a implantação, foram feitas algumas considerações importantes na metodologia utilizada para a construção do sistema de informação de custos. Um dos pressupostos básicos é a adoção do regime de competência, com a necessidade de “ajustes contábeis”, enquanto não for empregado tal regime em sua integralidade. Como atributos essenciais, que são as características qualitativas da informação de custos, são enumeradas a compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, granularidade e confiabilidade (MACHADO, 2002; MACHADO e HOLANDA, 2010; HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Como ponto de partida para o *start* do sistema, uma das considerações foi utilizar a despesa orçamentária liquidada, já que, valores liquidados se equivalem, no setor público, ao conceito de “gasto”, no mundo empresarial, em uma aproximação terminológica, uma vez que a liquidação encerra o sacrifício financeiro na aquisição de um produto ou serviço, pois, na fase da liquidação, foi reconhecido o direito do credor pelo ateste do cumprimento de sua obrigação contratual. Dessa forma, serão custos, relativamente aos bens e serviços consumidos e utilizados durante o exercício, as despesas liquidadas. E, serão investimentos, quando se referirem a exercícios futuros e, então, classificados como despesas de capital quanto a categoria econômica. Destaca-se que, quanto a categoria econômica as despesas orçamentárias são classificadas em correntes e de capital, sendo a primeira as despesas de

custeio e as transferências correntes e a segunda os investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Observa-se que não há que se confundir os conceitos entre custos e despesas aplicados na contabilidade empresarial com aqueles do setor público, em que as despesas orçamentárias seguem as fases do empenho, liquidação e pagamento. Importante salientar que no setor público é irrelevante a distinção entre custos de produtos e serviços e despesa do período, o que é diferente do setor privado, pois, para a grande maioria do setor público, não existe estoque de serviços ou produtos em processamento ou acabado (MACHADO, 2002; MACHADO e HOLANDA, 2010; HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Assim, são utilizadas as despesas classificadas como custeio para identificar os custos a partir das despesas liquidadas.

Assumindo que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores “liquidados”, classificados como despesas de custeio, são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. No entanto, para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes conceituais contábeis (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 803).

O quadro 2 a seguir resume bem os ajustes contábeis para o modelo proposto

Quadro 2 – Ajustes contábeis

Despesa Orçamentária Executada:

Despesa liquidada

Despesa executada por restos a pagar não processados

Ajustes da despesa orçamentária:

(-) Despesa executada por restos a pagar não processados

(+) Restos a pagar não processados liquidados no exercício

(-) Despesa de exercícios anteriores

(-) Formação de estoques

(-) Concessão de adiantamentos

(-) Despesas de capital não efetivas

Ajustes patrimoniais:

(+) Consumo de estoques

(+) Despesa incorrida de adiantamentos

(+) Depreciação/amortização/exaustão

(=) Custos:

Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 806) adaptado

Os ajustes, então, são constituídos em subtrações e adições em valores orçamentários e patrimoniais, respectivamente, já que contêm informações orçamentárias e não orçamentárias (MACHADO e HOLANDA, 2010)

2.3 PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS

Algumas pesquisas similares ao presente estudo são apresentadas na tabela 1, com o intuito de mostrar que trabalhos vem sendo realizados nesta área em uma tentativa de contribuir com os gestores da administração pública na gestão de seus recursos e gastos, bem como auxiliá-los na construção de sistemas de informação de custos.

Quadro 1: Pesquisas similares

Autores: Nadine Tomasel Lorenzato, Ariel Behr e Jeferson Luis Lopes Goularte (2014)

Objetivo: identificar os benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos no

Estado do Rio Grande do Sul, baseando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).
Resultado: concluiu que o SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, dentre os principais: falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos.
Instrumento de Pesquisa ou Observações: entrevista semiestruturada para a coleta de dados e posterior análise para interpretação e relacionamento com a base conceitual do estudo. As entrevistas foram aplicadas no mês de maio de 2014, com dois profissionais que atuam diretamente com o Sistema de Informação de Custos na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.
Autores: Elaine dos Anjos e Lauro Mazzini Panichi (2015)
Objetivo: 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.
Resultado: 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.
Instrumento de Pesquisa ou Observações: 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 e entrevistas com dois servidores responsáveis pelo processo de implantação. Coleta de materiais e documentos (checklist, cronogramas, 13 apresentações de powerpoint, etc) que são utilizados pela CAGE na abordagem dos órgãos, nas apresentações do projeto e nos treinamentos.
Autores: Elisangela Santos Fernandes e João Eudes Bezerra Filho (2015)
Objetivo: desenvolver um conjunto conceitual de diretrizes, de abrangência geral, que auxilie na implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público – SMAIC-SP, em conformidade com a NBC TSP 16.11 e, por conseguinte contribuir com o processo de tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social.
Resultado: Após aplicação de caso simulado, a partir do subsistema proposto, pode-se inferir que o SMAIC-SP pode auxiliar no processo de geração de informação de custos por objetos de custos, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público e em conformidade com o disposto pela NBC TSP 16.11, desta forma, contribuindo com as entidades públicas no processo de implantação do SICSP. Foi observado que as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP podem contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, bem como servir de apoio ao processo de gestão e análise de custos e gerar informações tanto do ponto de vista legal, quanto gerencial que podem auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos.
Instrumento de Pesquisa ou Observações: bibliográfica, com identificação e localização das fontes e obtenção do material, leitura do material, tomada de apontamentos, análise e interpretação dos apontamentos levantados, proposta de subsistema de mensuração e acumulação de informação de custos no setor público, apresentação de um exemplo simulado e apresentação das conclusões finais.
Autores: Luciano Gomes dos Reis, Priscila Andreoni Ribeiro e Valmor Slomski (2005)
Objetivo: busca apresentar como a Contabilidade de Custos é útil na implementação dos processos da Administração Pública Gerencial, buscando qual sistema de custeio apresenta uma melhor aplicação na área pública.
Resultado: foi constatada uma maior adequação do custeio ABC para o setor público, uma vez que a implementação do ABC poderia propiciar um maior conhecimento dos processos de trabalho governamental, permitindo “accountability” e economicidade.
Instrumento de Pesquisa ou Observações: bibliográfica, com a posterior descrição dos métodos de custeio mais relevantes existentes na literatura, a referida pesquisa foi realizada em livros e artigos publicados em revistas e congressos nacionais, que pudessem apresentar uma IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005 8 contribuição ao estudo dos sistemas de custeio, relacionando-se os referidos conceitos às organizações públicas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016) a partir das informações de cada um dos trabalhos

A pesquisa de Fernandes e Bezerra (2015) fez um estudo mostrando que o SMAIC-SP

gera as informações para apreciação gerencial em conformidade com a NBC T 16.11. Já o trabalho de Anjos e Panichi (2015) procurou descrever de forma sucinta o processo de implantação de custos no Rio Grande do Sul traçando um comparativo com as etapas de implantação descritas pelo Autor Eliseu Martins³. O estudo de Lorenzato e Behr (2014), da mesma forma que Anjos e Panichi (2010), também comentou o sistema de custos utilizado pelo Rio Grande do Sul, porém, procurou salientar os benefícios e problemas em um confronto com os requisitos da Norma Aplicada ao Setor Público, concluindo que o sistema é condizente para ser utilizado como um instrumento gerencial.

Reis, Andreoni e Slowski (2005) sugere a utilização do método de custeio ABC como adequado para o setor público, salientando que a entidade deve carecer de um suporte conveniente de sistemas de informação e recursos pertinentes para tal. Quanto utilização do método de custeio ABC, é tecido um comentário na seção 4.2 de discussão desta pesquisa.

Diferentemente dos estudos anteriores, a presente pesquisa traz dois diferentes tipos de sistemas, que são os da União e do Estado do Rio Grande do Sul e, dentro do que trata a NBC T 16.11, discute as metodologias utilizadas, como uma forma de auxiliar o entendimento para a implantação dos custos na administração pública.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia, segundo Lakatos e Marcone (2003), é uma descrição rigorosa do objeto de estudo e do conjunto de técnicas utilizadas na realização da pesquisa e na elaboração de um trabalho científico.

3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

No desenvolvimento desta pesquisa, foram abordadas algumas técnicas de pesquisa científica de maneira a procurar respostas para o problema definido pelo trabalho. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois visa descrever a estrutura de um Sistema de informação de Custos do Setor Público (SICSP) e apresenta uma discussão sobre a metodologia utilizada para a implementação desses tipos de sistemas respondendo, dessa forma, algumas das dificuldades encontradas por alguns entes públicos. Segundo Beuren (2012, p. 81) a pesquisa descritiva é:

um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa explicar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Quanto a abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois ela busca identificar a estruturação do processo de implantação de um SICSP. Para Beuren (2012, p. 92):

[...] abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando-se da metodologia qualitativa.

Esta pesquisa é classificada como estudo de caso, o qual o autor Flores (2011) afirma que tem como característica um estudo centralizado em um único caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) alegam que:

o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas que possibilitem apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia o pesquisador num maior conhecimento e numa

³ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas. 2010.

possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Por se tratar de um estudo de caso esta pesquisa tem um estudo detalhado e intenso sobre o objeto de estudo. Raupp e Beuren (2003) corroboram com o assunto, “percebe-se que esse tipo de pesquisa é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo”.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Por ser um tema atual e relativo ao setor público, não tem sua matéria ensinada pelas universidades e há uma certa dificuldade em encontrar materiais relativos ao tema.

Salienta-se que, além do Google Acadêmico, se fez mister, pelo caráter do tema abordado, pesquisar nos sites, do Governo Federal, do Tesouro Nacional, Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como do Instituto Social Iris, sendo que destes sites foram retirados alguns materiais que compuseram este artigo. Para o relato do modelo de sistema de informação de custos do Estado do Rio Grande do Sul, o Custos/RS, foram utilizados alguns documentos produzidos pela Contadoria e Auditoria Geral do Estado – CAGE.

Os instrumentos utilizados para atingir os objetivos da pesquisa incluem:

- a) Participante como ouvinte nas reuniões entre a CAGE e a PROCERGS, sob a coordenação da Chefe da Divisão de Custos e Controles Especiais (CAGE/DCC) a Auditora do Estado Liege Munhoz de Campos;
- b) Entrevista com a Chefe da DCC Liege Munhoz de Campos;
- c) Entrevistas com Graziela Lessa da Silva, Analista em Computação da PROCERGS;
- d) Entrevista com uma Consultora junto a SEFAZ/RS;
- e) Entrevista com o José Silvio Born, Professor e Auditor do Estado aposentado e Ex-Chefe da Divisão de Custos e Controles Especiais (CAGE/DCC);
- f) Entrevista com o Dr. Nelson Machado;
- g) Levantamento do funcionamento do Sistema FPE- Finanças Públicas do Estado;

Os procedimentos metodológicos incluem ainda:

- a) Registro das informações qualitativas relativas às reuniões e aos debates;
- b) descrição das formas de inserções de dados no Sistema FPE;

O estudo delimita-se em fazer um resumo do que foi estudado por Nelson Machado e Victor Holanda quando da implantação na União e documentar e divulgar a forma como está sendo realizada a implantação no Estado do Rio Grande do Sul. Na sequência, é feita uma discussão sobre os dois modelos e tecido um comentário ao final.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção trata sobre a implantação dos custos no sistema FPE e traz uma discussão sobre o tema implantação de custos no setor público expondo os principais pontos que foram apresentados nas pesquisas da União e do Estado do Rio Grande do Sul.

4.1 SISTEMA FPE – FINANÇAS PÚBLICAS DO ESTADO – MODELO ADOTADO PELO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

A implantação de custos no Sistema de Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul teve seu piloto implantado em 2011. Desde essa época, algumas mudanças foram adotadas até o sistema tomar a forma que tem hoje. Semanalmente, são feitas reuniões entre a CAGE/DCC e a PROCERGS para a definição de cada detalhe e resolução de cada inconsistência encontrada. Percebe-se que é um trabalho minucioso dada toda a complexidade

da máquina pública. Então, preferiu-se mencionar o relato da Chefe da DCC da CAGE, antes de discorrer sobre o assunto tema do estudo:

A CAGE começou a pensar em ter uma ferramenta de avaliação de custos em meados do ano 2000, após a publicação da LRF. De lá para cá muita coisa aconteceu... o sistema começou a ser idealizado e desenvolvido aos poucos, e sua implantação piloto se deu em 2011, na Secretaria da Educação. Naquela gestão a Administração da SEDUC se interessou bastante pela ferramenta, tendo tomado algumas decisões estratégicas com base na análise de custos. A cada ano fazemos a seleção das unidades que terão o sistema implantado e submetemos ao Gabinete da CAGE para aprovação. Entramos em contato com os gestores das unidades selecionadas, para avisar da implantação e explicar como é todo o procedimento envolvido, qual a finalidade e qual a utilidade prática da ferramenta. Aguardamos então a publicação de portaria designativa dos membros dos Grupos Setoriais de Custos. Na sequência ministramos o treinamento para uso básico da ferramenta, proporcionando que as pessoas selecionadas para compor o Grupo Setorial de Custos – GSC – revisem a Estrutura Hierárquica de Centros de Custos, a EHCC, que nada mais é que a estrutura organizacional de cada unidade expressa em Diretorias, Divisões, Setores e Centros de Custos, de acordo com a legislação vigente. Após este extenso trabalho de revisão da EHCC, ministramos outro treinamento para uso da ferramenta para fins de extração de dados, análise das informações obtidas e confecção de relatórios deste resultado. Em algumas unidades temos dificuldades de verificar uma evolução significativa, devido à falta de pessoal efetivo, de pessoal com habilidade para usar o Sistema e, finalmente, falta de pessoal com capacidade para interpretar as informações e auxiliar os gestores na tomada de decisão. Outra questão relevante é o receio que as pessoas tem com relação ao resultado que pode ser obtido e de que forma pode ser utilizado em seu local de trabalho, que pode acarretar em redistribuição de pessoal, redução na aquisição de material, ou mesmo pelo receio de haver um uso incorreto do sistema, comparando unidades com propósitos divergentes, ou utilizando-se de dados não aceitos pela gestão do Órgão ou Entidade. De qualquer forma há necessidade de trabalharmos mais a questão de que se trata de ferramenta de gestão e não efetivamente de controle. Mas o controle pode e deve usar se a própria gestão não a utiliza e não justifica a opção de não a utilizar. Outro fato bastante relevante é a dificuldade e a demora na integração de sistemas satélites com o sistema de Custos, que desmotiva o uso da ferramenta pelos servidores treinados a usá-la. Como optamos por utilizar os dados pela competência do consumo dos bens e serviços, há certa complexidade em obter esta informação de forma correta e segura. A migração entre sistemas é algo que torna a operação algo mais complexo e os dados devem ser validados periodicamente, o que pode gerar insegurança àqueles que analisam as informações obtidas. Centralizar o desenvolvimento e implantação do sistema na Secretaria da Fazenda tem-se mostrado algo correto e que traz muitos benefícios para todas as partes, tornando o desenvolvimento e o uso da ferramenta um pouco mais célere do que se outra Secretaria de Estado o fizesse. O custo e a especialização dos técnicos envolvidos são apenas alguns dos pontos que comprovam esta premissa (LIEGE MUNHOS DE CAMPOS, 2016 – Comunicação pessoal).

O Rio Grande do Sul tem sua contabilidade centralizada na Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE). A CAGE foi criada pela Lei Estadual nº 521, de 28 de dezembro de 1948, que em seu artigo 1º conceitual:

Art. 1º -É criada a Contadoria-Geral do Estado, órgão diretamente subordinado ao Secretário da Fazenda, tendo por finalidade:

I -a execução, a centralização e a superintendência de todos os serviços de contabilidade do Estado;

II -o estudo, a fiscalização e a orientação das atividades relativas à contabilidade e à escrituração em todos os órgãos da Administração Pública Estadual que, de qualquer modo, arrecadem rendas ou efetuem despesas, administrem ou guardem bens do Estado;

III -o tombamento de todos quantos hajam recebido, administrado, despedido ou guardado bens pertencentes ao Estado, a fim de cooperar com o Tribunal de Contas em sua ação fiscalizadora;

IV -O preparo e a organização das tomadas de contas de todos os responsáveis para com a Fazenda do Estado, afim de enviá-las ao julgamento final do Tribunal de Contas;

V -o levantamento dos balanços gerais do Estado, de cada exercício, com os demonstrativos que forem julgados necessários; e

VI -zelar pelo fiel cumprimento das leis de contabilidade pública.

Devido ao fato de ter a contabilidade centralizada na CAGE e apesar da diversidade de entidades com finalidades distintas, o Estado do Rio Grande do Sul está enfrentando o desafio de implantar os custos em um único sistema, utilizando para tanto o Sistema FPE - Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul, o qual abrange informações dos Órgãos dos três poderes. O FPE já contém as informações orçamentárias e financeiras de todos os Órgãos e, por meio da coordenação da Secretaria da Fazenda do Estado, em conjunto com a Companhia de Processamento de Dados do Rio Grande do Sul (PROCERGS), as informações de custos são lançadas, sendo que a cada passo, são analisadas definindo a forma de tratamento a ser dada, justamente devido a peculiaridade das entidades.

O sistema de informações de custos do Estado do Rio Grande do Sul – Custos/RS foi instituído pelo Decreto nº 49.766/2012, o qual em seu art. 2º o conceitua:

Art. 2º - O CUSTOS/RS constitui-se num conjunto de regras, normas, procedimentos e sistemas informatizados estabelecidos com vista ao registro, processamento, evidênciação e análise de custos na Administração Pública Estadual, e será integrado pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE - como Órgão Central, pelos Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual e seus respectivos Grupos Setoriais de Custos.

O CUSTOS/RS é um projeto de longo prazo, e tem como características: *i)* ser um sistema integrado do FPE – Finanças Públicas do Estado, *ii)* ser uma metodologia de identificação das estruturas de centros de custos e de alocação de gastos, *iii)* ser um Armazém de Dados que contém os dados por centros de custos, segundo várias formas de classificação da despesa, *iv)* ser uma Informação dinâmica que possibilita aos analistas e gestores facilidade na construção de informações gerenciais e estratégicas (JOSÉ SILVIO BORN, 2016 – comunicação pessoal).

De acordo com Ribeiro (2014), as premissas da implantação do Sistema são “o atendimento às exigências legais, sistemas interoperáveis, conformidade com registros contábeis e foco na eficiência”.

O Sistema de Contabilidade de Custos do Estado integra um módulo do Sistema de Finanças Públicas do Estado (FPE) e seu desenvolvimento seguiu a um projeto básico. São três as fases do projeto básico: a primeira segue uma estrutura hierarquizada e visa definir os custos próprios ou específicos que vão de um componente básico, que é o centro de custos, até o nível maior de agregação possível de um determinado Órgão ou Entidade. A classificação dos custos é dada de acordo com a classificação da despesa pública e vão até o da discriminação do cargo do servidor ou item de material nos casos de custo com pessoal ou material, por exemplo, em cada nível de agregação da estrutura. Na segunda fase serão feitos os ajustes e repasses dos custos das áreas de apoio sobre as áreas responsáveis pelas atividades fins. A terceira fase considerará o custeamento de processos prioritários, responsáveis em fornecer à sociedade determinados produtos e serviços, ou ao cálculo de objetos de custos elencados como relevantes e de interesse da gestão. (JOSÉ SILVIO BORN, 2016 – comunicação pessoal).

Quanto a metodologia de custeio na fase I, que conta com 64 órgãos dentro da

Administração estadual, os gastos são alocados diretamente aos centros de custos (RIBEIRO e BORN,2014).

Ribeiro (2014) cita que a estratégia de implantação segue “o princípio do gradualismo, a intensidade no uso da informação, a abordagem por dimensões de custos e o ambiente amigável de produção e análise de informações – DW (*data warehouse*) – Custos”. Por abordagem por dimensões de custos entende-se a hierárquico-estrutural, que está constituída na primeira fase e a funcional-programática, que tem a ver com as ações de governo e que constituirá a terceira fase ainda não implantada.

A dimensão hierárquico-estrutural, ilustrada pela Figura 4, segundo Ribeiro e Born:

assume uma visão VERTICAL de custos e tem como foco a avaliação setorializada por área de responsabilidade (Órgão/Unidade Orçamentária) a partir dos CENTROS DE CUSTO - CC , que correspondem ao menor nível de agregação e que efetivamente consomem recursos (pessoal , material de consumo, serviços) numa determinada estrutura organizacional . Os demais níveis são acumuladores – que obedecem à hierarquia (SETOR, SEÇÃO, DIVISÃO, DEPARTAMENTO, etc.) – e são enquadrados na UNIDADE ORÇAMENTÁRIA e seu correspondente ÓRGÃO/ENTIDADE. Levando-se em consideração a classificação orçamentária da despesa, esta dimensão permite a apuração de custos de um componente de qualquer nível, desdobrado por rubrica e item de despesa.

Figura 4: Dimensão hierárquico-estrutural, um exemplo da EHCC

Pesquisar Totais Hierárquicos: Resultado Pesquisa				
		Gerar Planilha	Pesquisar...	Copiar Lista Imprimir
Nome	Nome Reduzido	Nível	Valor 04/2014	Valor 04/2014 a 04/2014
19 - SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	SE	0001	445.374.293,26	445.374.293,26
1901 - GABINETE E ÓRGÃOS CENTRAIS	GABIOC	0002	200.862.316,69	200.862.316,69
101 - GABINETE DA SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	GAB-SE	0010	159.411,88	159.411,88
90001 - GABINETE DO SECRETÁRIO DA EDUCAÇÃO	GABSEC	0099	107.397,70	107.397,70
90002 - ASSESSORIA COMUNICAÇÃO SOCIAL	ACS	0099	10.515,94	10.515,94
90003 - ASSESSORIA JURÍDICA	AJU	0099	41.498,24	41.498,24
90004 - ASSESSORIA TÉCNICA	AST	0099	0,00	0,00
102 - DIREÇÃO GERAL	DG	0010	200.498.184,64	200.498.184,64
90005 - GABINETE DIRETOR GERAL	GABDG	0099	48.864,79	48.864,79
90007 - DIVISÃO DOS MUNICÍPIOS	DMUN	0099	0,00	0,00
90008 - DIVISÃO CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO	CDCC	0099	0,00	0,00
93352 - DEPARTAMENTO DE DESPORTO	DP-DESPORTO	0099	0,00	0,00
201 - DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO	DAD	0020	203.292,96	203.292,96
90009 - GABINETE DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO	GABDAD	0099	184.008,13	184.008,13
90010 - NÚCLEO APOIO ADMINISTRATIVO - DAD	NAA-DAD	0099	0,00	0,00
3001 - DIVISÃO DE FINANÇAS	DFIN	0030	2.599,19	2.599,19
90012 - GABINETE DIVISÃO DE FINANÇAS	GABDFIN	0099	2.498,82	2.498,82
90013 - SEÇÃO PRESTAÇÃO DE CONTAS	SPC	0099	0,00	0,00
90014 - SEÇÃO PROG EXECUÇÃO FINANCEIRA	SPEF	0099	0,00	0,00
90015 - SEÇÃO AUTONOMIA FINANCEIRA	SAF	0099	100,37	100,37
3002 - DIVISÃO SERVIÇOS GERAIS	DSG	0030	4.353,54	4.353,54
90018 - GABINETE DIVISÃO SERVIÇOS GERAIS	GABDSG	0099	3.693,63	3.693,63
90019 - SEÇÃO DE CONTAS A PAGAR	SCP	0099	0,00	0,00
90020 - SEÇÃO DE PROTOCOLO	SEP	0099	0,00	0,00
90021 - SEÇÃO DE REPROGRAFIA	SER	0099	189,73	189,73
90022 - SEÇÃO DE ARQUIVO	SEA	0099	470,18	470,18
90023 - SEÇÃO DE TRANSPORTE	SET	0099	0,00	0,00
3003 - DIVISÃO MATERIAL E PATRIMÔNIO	DMP	0030	4.744,08	4.744,08
90024 - GAB DIVISÃO MATERIAL E PATRIMÔNIO	GABDMP	0099	4.744,08	4.744,08
90025 - SEÇÃO DE PATRIMÔNIO	SDA	0099	0,00	0,00

Fonte: CAGE - Ribeiro e Born (2014)

De acordo com os mesmos autores, a dimensão Funcional Programática, mostradas nas Figuras 5a e 5b:

alinha-se aos princípios do Custeio por Atividade (ABC) , que tende a direcionar os custos de processos mediante a acumulação HORIZONTAL. Essa dimensão une e conjuga os esforços (custos) de diversas áreas de responsabilidade e vem ao encontro do moderníssimo, enfoque da **TRANSVERSALIDADE** inserida na Administração Pública. Os PROJETOS e/ou ATIVIDADES (P/A) correspondem ao menor nível de apropriação de valores nessa dimensão de custo. Os valores apropriados ao P/A vinculam- se, por sua vez, em níveis ascendentes e sucessivos em: AÇÃO, PROGRAMA, SUBFUNÇÃO e FUNÇÃO - desenvolvida pela UNIDADE ORÇAMENTÁRIA e seu correspondente ÓRGÃO/ENTIDADE. Levando-se em consideração a classificação orçamentária da despesa, esta dimensão permite a análise de custos, em qualquer um de seus níveis, categorizado por grupo de natureza da despesa.

Como requisitos de dados e informações tem-se os atributos de custos que são os elementos passíveis e que conferem propriedades aos custos e centro de custos. Tais atributos são classificados em atributos de consumo e atributos de centro de custos. Os atributos de consumo são o qualitativo, que indicam “o que?”, o temporal, que pergunta “quando?”, que é a competência, o quantitativo, que é o “quanto, físico ou monetário” do que foi consumido e a localização, que é o atributo relativo ao centro de custo daquele consumo. Para os atributos dos centros de custos, tem-se os estruturais, vinculares, cadastrais e variáveis (RIBEIRO, 2014).

Figura 5a: Dimensão Funcional-Programática.

Função	Valor Lanco
3 - ESSENCIAL A JUSTICA	12.866.675,34
4 - ADMINISTRACAO	51.151.758,32
6 - SEGURANCA PUBLICA	78.326.210,94
8 - ASSISTENCIA SOCIAL	8.392.326,84
9 - PREVIDENCIA SOCIAL	394.000.266,38
10 - SAUDE	21.832.754,30
11 - TRABALHO	1.480.623,75
12 - EDUCACAO	143.432.035,62
Subfunção	Valor Lanco
122 - ADMINISTRACAO GERAL	51.514.842,71
363 - ENSINO PROFISSIONAL	4.277.688,12
Programa	Valor Lanco
138 - PROGRAMAMA DE APOIO ADMINISTRATIVO	4.277.688,12
Ação	Valor Lanco
2314 - REMUNERACAO DO PESSOAL ATIVO - FETLSVC	1.767.796,35
Projeto	Valor Lanco
4284 - REMUNERACAO ATIVO-FETLSVC	1.787.796,35
2495 - REMUNERACAO DO PESSOAL ATIVO - SE	2.509.891,77
Projeto	Valor Lanco
6952 - R-M A TIVOS SUB-PRO	2.509.891,77
364 - ENSINO SUPERIOR	1.874.773,65
365 - ENSINO INFANTIL	495.873,83
368 - EDUCACAO BASICA	85.289.057,31
13 - CULTURA	2.046.632,21
14 - DIREITOS DA CIDADANIA	552.016,17

Fonte: CAGE - Ribeiro e Born (2014)

Figura 5a: Dimensão Funcional-Programática.

Natureza Despesa	Valor Lanco
3.1.90.11.1102 - VENCIMENTO, SALARIO E SUBSIDIO - RPPS	1.795.573,49
3.1.90.11.1104 - GRATIFICACOES - RPPS	455.028,13
3.1.90.11.1105 - VANTAGENS TEMPORAIS - RPPS	199.237,41
3.1.90.11.1107 - OUTRAS VANTAGENS - RPPS	3.465,01
3.1.90.11.1112 - ABONO PERMANENCIA EC 41/03	7.289,06
3.1.90.92.1102 - VENCIMENTO, SALARIO E SUBSIDIO - RPPS	27.238,89
3.1.90.92.1103 - 13 VENCIMENTO - RPPS	6.310,75
3.1.90.92.1104 - GRATIFICACOES - RPPS	8.807,40
3.1.90.92.1105 - VANTAGENS TEMPORAIS - RPPS	5.546,09
3.1.90.92.1107 - OUTRAS VANTAGENS - RPPS	1.372,73
3.1.90.92.1112 - ABONO PERMANENCIA EC 41/03	22,81
Total:	2.509.891,77

Fonte: CAGE - Ribeiro e Born (2014)

A implantação do Custos/RS se dá por meio do Sistema FPE – Finanças Públicas do Estado que é um sistema desenvolvido pela PROCERGS – Companhia de Processamento de

Dados do Estado do Rio Grande do Sul. O FPE é uma interface⁴ composta por módulos onde estão contidos menus de objetos e estes contêm submenus.

O FPE utiliza tecnologia OLTP⁵ (On-line Transaction Processing). Os dados dos diversos módulos do FPE são extraídos e enviados para o ambiente de DW (*Data Warehouse*) da SEFAZ, estes dados são modelados de forma a serem disponibilizados por meio de bases de dados multidimensionais, tecnologia OLAP⁶ (On-line Analytical Processing), por meio de cubos. Estas bases de dados OLAP são replicadas diária ou mensalmente para o ambiente do FPE DW. O FPE DW é um ambiente separado do FPE, cujo objetivo é disponibilizar consultas à diversas bases de dados OLAP cujos dados se originam do FPE, as consultas são efetuadas por meio de uma ferramenta BI (*Business intelligence*). Esta ferramenta permite que o usuário efetue suas consultas, filtros e cruzamentos. O FPE DW não se comunica com o FPE, somente possui uma interface semelhante (Consultora junto a SEFAZ/RS, 2016 – comunicação pessoal).

O FPE tem seus módulos acessados por servidores com autorização específica para tal. Já o FPE/Contabilidade de Custos é acessado apenas pelos servidores da CAGE, sendo disponibilizado para os demais órgãos por meio de consultas nos cubos de custos do FPE-DW podendo gerar relatórios, transportar para planilhas em Excel e gerar gráficos.

Até o momento os sistemas que estão integrados ao módulo do FPE/Contabilidade de Custos, que tem por base Estrutura Hierárquica de Centro de Custos (FPE/EHCC), são: o de Recursos Humanos do Estado (RHE), o módulo Integração Estado Fornecedor (FPE/IEF) e o módulo Administração de Materiais (FPE/AM), que são os bens de almoxarifado, e também o módulo FPE/Contratos de Locações. A implantação do módulo Contratos de Serviços de Terceiros (FPE/CST) está em fase de finalização, e os módulos de diárias, de combustíveis e de administração de patrimônio começarão a ser integrados em 2017.

O EHCC é

um sistema de codificação de estruturas administrativo-orçamentárias que identifica os Órgãos e Entidades e vincula seus componentes em níveis hierárquicos, observando a base legal, a estrutura adotada pelo RHE e a necessidade/importância operacional e/ou estrutural. (RIBEIRO, 2014, p. 8). É a organização dos centros de custos em harmonia com estrutura administrativa do Estado, onde o nível mais básico é o Centro de Custos, único a receber lançamentos de custos. Os níveis superiores como, por exemplo, por Departamentos, Divisões, Seções e Setores são os agregadores dos centros de custos que lhes são subordinados. (RIBEIRO, 2015, p. 8)

Relato da Técnica da PROCERGS Graziela Lessa da Silva sobre o módulo de Estrutura Hierárquica de Centro de Custos (EHCC):

Quando eu assumi o FPE/Contabilidade de Custos, tinha um projeto para separar a EHCC desse módulo. Foi priorizado pela CAGE/DCC o desenvolvimento desse projeto. A EHCC foi refeita e foram adicionadas novas funcionalidades. Anteriormente a EHCC era mantida pela DCC/CAGE, os Órgãos mandavam os arquivos e eles cadastravam ou era feito como carga de arquivo. Com a nova EHCC melhorou a forma de manter as estruturas, fizemos uma condição de “arrastar”, que move o componente dentro da estrutura, ele trabalha no modo de visualização de árvore. A ideia é o Órgão fazer uma proposta de cadastro da sua estrutura, e a DCC/CAGE revisar e atender. A partir desse momento descentralizou a elaboração da estrutura. (GRAZIELA LESSA DA SILVA, 2016 – comunicação pessoal)

⁴ Disponível em: < https://www.sefaz.rs.gov.br/ASP/aae_root/FPE/Manual/Principal.html>. Acesso em 28 dez. 2016.

⁵ São sistemas o transacionais que executa, tarefas diárias e processam diversas informações que detém pequenas quantidades de dados.

⁶ Faz a análise de informações, que contenham dados históricos, em perspectivas variadas.

Na dimensão hierárquico-estrutural, o centro de custos é o nível mais analítico de acumulação de valores (custos) (RIBEIRO, 2014, p. 8). Em cada centro de custos pode ser informado qual o setor RHE correspondente.

A seguir passa-se a descrição dos módulos “satélites” do FPE/Contabilidade de Custos, em que cada módulo é um sistema a parte e tem uma regra de negócio.

- RHE – Recursos Humanos do Estado:

O sistema RHE é o único que é um ambiente externo ao FPE. O valor pego é o do contracheque que é quando roda a folha, antes de contabilizar. Não são considerados descontos de INSS, IR, consignações. A parte patronal ainda não foi colocada em custos (LIEGE MUNHOS DE CAMPOS – comunicação pessoal).

No momento em que são gerados dados de folha de pagamento, que ocorrem ao logo de mês de competência, é remetido um arquivo que entra no diretório de recepção do sistema FPE e disparado o procedimento de carga em contabilidade de custos desse arquivo. Nesse procedimento, é identificado o centro de custos correspondente ao setor RHE, conforme consta na estrutura do EHCC, a natureza de despesa do código de folha, a qual Órgão/UO e a qual matrícula (pessoa) pertence o lançamento de folha. Então, é incluído um registro na tabela movimento pendente de custos, ou em movimento pendente de custos com erro quando não há um critério cadastrado para um determinado código de folha, ou não há um setor RHE correspondente a um centro de custos e dessa forma podem ser corrigidos manualmente. (GRAZIELA LESSA DA SILVA, 2016 – comunicação pessoal)

- IEF – Integração Estado Fornecedor

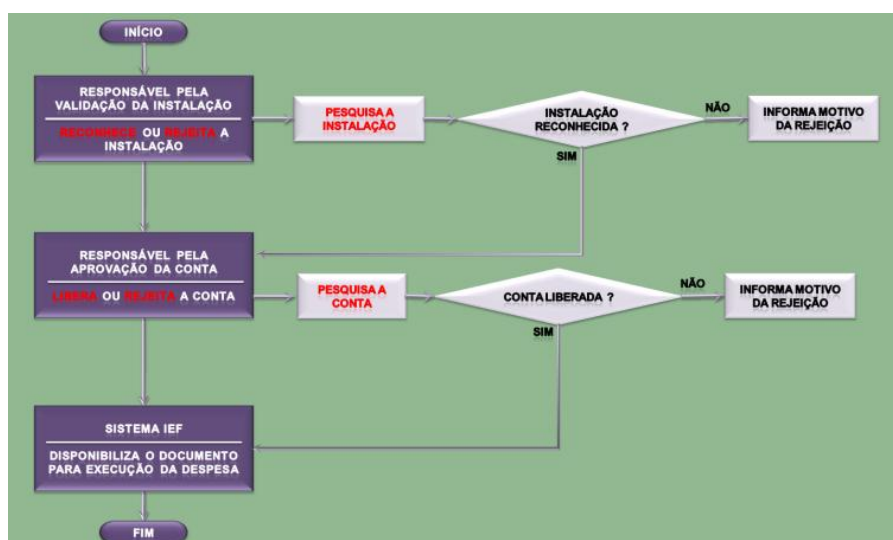
A Instrução Normativa CAGE nº 04/2010 instituiu o IEF junto ao sistema FPE, visando ao aperfeiçoamento da gestão do controle sobre os serviços prestados pelos fornecedores do Estado do Rio Grande do Sul (CAGE, 2010)

O IEF foi desenvolvido para o recebimento das cobranças dos fornecedores por meio de arquivo eletrônico, como forma de: i) identificar cada medidor do Estado, por Órgão, Unidade Orçamentária e Centro de Custo, a fim de manter um cadastro de todos os medidores ou itens de medição do consumo de água e luz; ii) identificar e validar, mensalmente, os dados de acordo com o contratado, tais como a identificação da unidade que está sob cobrança e os valores contratados que compõem o cobrado; iii) automatizar o processo da entrada mensal de dados das faturas, via carga de arquivos com as informações dos valores faturados pelos fornecedores, evitando que faturas, deixem de ser empenhadas, liquidadas e pagas, podendo gerar uma dívida não contabilizada. Outro aspecto é a racionalização do trabalho de digitação, tornando o processo de registro do documento de credor mais confiável e ágil. Após esta etapa, e sendo o arquivo validado e aceito, é feita a disponibilização para fins de análise e ateste das contas, para posterior liquidação da despesa no módulo da Execução da Despesa e depois o pagamento no módulo de Programação da Execução Financeira (LIEGE MUNHOS DE CAMPOS, 2016 – Comunicação pessoal).

Atualmente o IEF abrange seis empresas, a saber: Companhia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica – CEEE-D, Rio Grande Energia S/A – RGE, AES Sul Distribuidora Gaúcha de Energia S.A, Departamento Municipal de Água e Esgotos -DMAE, Companhia Rio-Grandense de Saneamento (CORSAN) e a Companhia de Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul – PROCERGS, a qual está integrada, porém, resta o envio para a contabilidade de custos. A telefonia também fará parte do IEF, visto que na última licitação para este tipo de serviço a exigência da remessa da cobrança por meio magnético constou em edital, como pré-requisito, e na minuta contratual. De acordo com a regra de negócio do CUSTOS RS para a integração com o IEF, é considerado o valor da fatura da água e luz separando-se do valor consumido os juros e as multas, sendo que cada um tem uma natureza

de despesa correspondente. Cada instalação, ou medidor de água ou luz, pode ter um ou mais centros de custos ao qual pertence, mas atualmente muitas das unidades que já possuem o CUSTOS RS implantado optaram por indicar o mesmo centro de custos para todas as faturas, referente ao setor administrativo que mantém os contratos da unidade em seu poder para controle. Por meio do IEF os gestores podem indicar o centro de custo ao qual pertence a instalação. As locações e contrato de serviços de terceiros poderão utilizar esta mesma rotina. No último dia do mês é, então, enviado para movimento pendente de custos (GRAZIELA LESSA DA SILVA, 2016 – comunicação pessoal). A Figura 6 a seguir mostra um fluxograma do IEF.

Figura 6: Fluxograma do IEF



Fonte: interface do FPE: Disponível em:

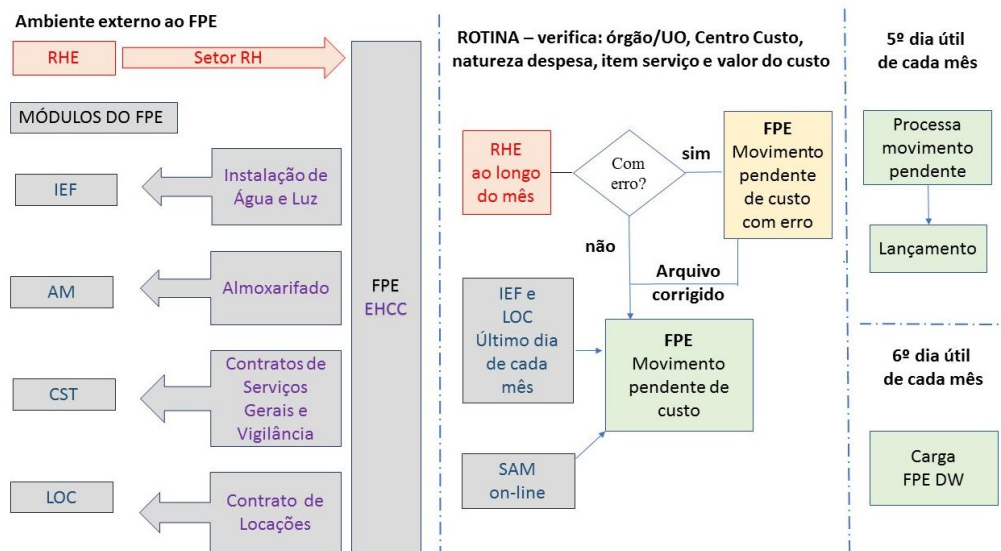
<https://www.sefaz.rs.gov.br/ASP/aae_root/FPE/Manual/Principal.html> Acesso em: 31 dez. 2016

- AM – Administração de Materiais

O módulo de Administração de Materiais (AM) permite a gestão de materiais e suporta todas as etapas que instruem o processo de controle de materiais, otimizando a comunicação interna, o fluxo das requisições e o gerenciamento dos estoques existentes de produtos. (GRAZIELA LESSA DA SILVA, 2016 – comunicação pessoal). O AM é on-line. Assim, a cada vez que é autorizada uma solicitação de material de almoxarifado, automaticamente é apropriado o consumo de material a um determinado centro de custo. Há o reconhecimento do Setor RH correspondente ao centro de custos, feito pelo EHCC e lançado em movimento pendente de custos. Assim, o valor adotado é o consumido pelos centros de custos.

No 5º dia útil do próximo mês são processados os movimentos pendentes de custos e no 6º dia útil ocorre a carga para o FPE DW. A Figura 7, ilustra o funcionamento dos módulos integrados do FPE.

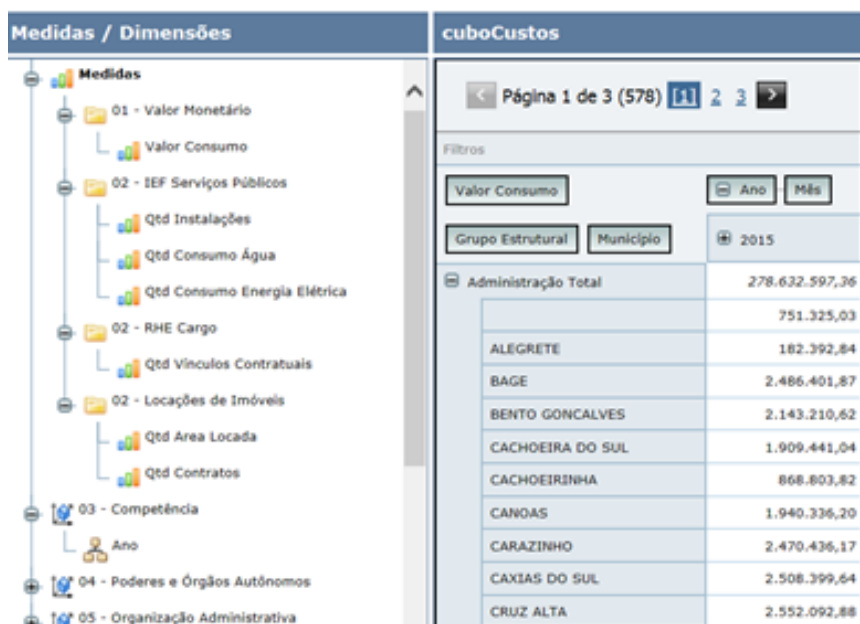
Figura 7: Módulos integrados ao FPE



Fonte: Autora do artigo

A título de ilustração e melhor entendimento do funcionamento do sistema, a seguir são mostradas algumas telas do FPE DW:

Figura 8: Dimensões nas linhas -> Grupo Estrutural e Município. Nas colunas -> Competência. Filtro ano 2015.



Fonte: Sistema FPE - CAGE

Figura 9: Dimensão Origem da Transação (10) em linhas. Dimensão Órgão / Entidade arrastada para linhas. Órgão 14 filtrado. Todos os custos de todos os anos carregados.

Origem da Transação	Órgão	UO	Valor Consumo Total
IEF Total			6.608.197,43
14 - SECRETARIA DA FAZENDA Total			6.608.197,43
1401 - GABINETE E ORGAOS CENTRAI			3.073.694,34
1403 - SUBSEC. TESOIRO DO ESTADO			114.056,16
1403 - SUBSECRETARIA DO TESOIRO			282.059,08
1404 - SUBSEC. RECEITA ESTADUAL			868.820,83
1404 - SUBSECRETARIA DA RECEITA			2.269.567,02
Locações Total			4.057.480,09
14 - SECRETARIA DA FAZENDA Total			4.057.480,09
1401 - GABINETE E ORGAOS CENTRAI			50,00
1404 - SUBSEC. RECEITA ESTADUAL			3.301.537,95
1404 - SUBSECRETARIA DA RECEITA			755.892,14
MATERIAIS Total			1.790.168,03
14 - SECRETARIA DA FAZENDA Total			1.790.168,03
1401 - GABINETE E ORGAOS CENTRAI			1.074.123,21
1402 - CAGE			13.201,84
1402 - CONTADORIA E AUDITORIA-GE			48.948,61
1403 - SUBSEC. TESOIRO DO ESTADO			24.690,11
1403 - SUBSECRETARIA DO TESOIRO			75.558,54
1404 - SUBSEC. RECEITA ESTADUAL			141.533,27
1404 - SUBSECRETARIA DA RECEITA			411.728,12
1405 - AUTORIDADE CERTIFICADORA			384,33
RHE Total			3.306.651.722,48
14 - SECRETARIA DA FAZENDA Total			3.306.651.722,48
1401 - GABINETE E ORGAOS CENTRAI			116.617.284,58
1402 - CAGE			41.252.889,38
1402 - CONTADORIA E AUDITORIA-GE			109.326.250,31
1403 - SUBSEC. TESOIRO DO ESTADO			37.844.477,12
1403 - SUBSECRETARIA DO TESOIRO			94.529.348,59
1404 - SUBSEC. RECEITA ESTADUAL			230.461.888,71
1404 - SUBSECRETARIA DA RECEITA			622.104.556,52
1433 - ENCARGOS GERAIS DA SECRET			1.470.431.106,41
1433 - ENCARGOS GERAIS SEFAZ			584.083.920,86
Total Geral			3.319.107.568,03

Fonte: Sistema FPE - CAGE

4.2 DISCUSSÃO

O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe a obrigação à Administração Pública de criar sistemas de informação de custos como forma de gerir os recursos públicos e melhorar a qualidade dos gastos. A obrigação está criada, porém, apesar da edição da NBC T 16.11, uma das maiores dificuldades encontradas pelos órgãos públicos é saber como tratar os custos no setor público, o como fazer o sistema, quais valores tomar como base para custos, qual metodologia de custeio utilizar, enfim, como dar o *start* para a implantação. Este trabalho procurou mostrar, de forma resumida, como estão sendo realizadas as implantações dos sistemas de custos da União e do Estado do Rio Grande do Sul, que são formas diferentes de abordagem.

A máquina pública administrada pelos Entes é deveras grande e complexa cujos resultados são os serviços prestados à sociedade. São os mais variados serviços, sendo desenvolvidas diversas atividades em diferentes setores tanto das áreas fins, quanto das áreas meio desses órgãos. É bem fácil imaginar o quão difícil se torna a tarefa de implementação de um sistema de custos para controlar gastos públicos. Destarte, tal intrincada estrutura exige a necessidade de construção de um bom projeto, cabendo então observar o quão importante é se perguntar sobre a utilidade e importância da informação que será gerada em todo esse processo, devendo ser considerado o tempo demandado e o custo para a sua realização.

Parte-se da premissa que a prevalência dos órgãos do setor público não vende, não há que se falar em obtenção de lucro e não há, então, a necessidade de precificar seu produto final, que é o serviço prestado à sociedade. Seguindo essa lógica, pode-se tomar a metodologia de custeio direto para aqueles órgãos centrais da administração direta, ou órgãos

de primeiro nível, e alocar diretamente aos centros de custos, sendo que cada qual receberá o custo que é responsável em fiscalizar. Exemplificando, o custo de água ou luz do prédio de um órgão pode ser alocado para o setor de apoio que cuida da administração desse prédio.

Neste ponto, é oportuno e interessante salientar que, caso seja proveitoso para o órgão proceder ao rateio, observa-se que para a metodologia de rateio por atividades, ou método ABC, quanto mais complexa a estrutura da entidade, maior será o custo despendido para a estruturação do sistema e o tempo demandado em fazê-lo, dado todo o estudo envolvido em rastrear tais atividades, e que sempre podem ser subdivididas em outras, o que torna, na maioria dos casos, quase que inviável a utilização deste método.

Para os próximos níveis, vale lembrar que o sistema de custos é do gestor e ele é quem tem que definir o objeto de custos o qual quer custear, assim, e conforme nos ensina o método adotado pela União, é importante que cada uma das entidades do segundo nível em diante recebam o poder de desenvolver seus próprios sistemas de custos auxiliados pelo órgão central, o qual se responsabiliza em passar o valor de custo tratado e reconhecido para esta entidade. Aí sim pode interessar saber os valores unitários de custos, e por consequência a necessidade de rateio aos diversos centros de custos dentro de uma entidade, segundo a metodologia de custeio que mais lhes aprouver. Pode-se tomar como exemplo, o custo de um aluno em uma determinada escola da rede pública, o de um preso em um determinado presídio, etc...

Vale lembrar que muitos órgãos referem seus organogramas para definir os centros de custos, podendo ser um centro de custos a menor unidade no organograma. Então, um centro de custos, em uma estrutura organizacional, é o menor nível de agregação que é o responsável por gastar os recursos. A escolha de um centro de custos vai depender da definição do objeto de custos que se quer medir.

Para os valores que compõe os custos na União, foi utilizado o regime de competência e são buscados aqueles da contabilidade centralizada, que é a despesa orçamentária liquidada, sendo recorrido todo um estudo de que este valor se compara ao de gasto no mundo empresarial, pois, é nessa fase da despesa que é reconhecido o direito do credor e atestado o cumprimento da obrigação contratual e, por conseguinte, as despesas liquidadas consideradas como custos, durante o exercício, relativamente aos bens e serviços consumidos, sendo, contudo, necessários alguns ajustes contábeis.

Destaca-se, por oportuno, que a NBC T 16.11 comenta a obrigatoriedade da adoção dos princípios contábeis na geração das informações de custos e em especial o da competência. Neste ponto vale destacar que o regime de competência considera a ocorrência do fato gerador das informações financeiras e não o do desembolso, que é o de caixa. Assim, por exemplo, num serviço continuado de fornecimento de luz, o fato gerador ocorre quando é reconhecido o serviço e esse momento se dá quando é atestado, pelo responsável do centro de custo, o recebimento do serviço. Esse momento ocorre, na prática, na fase de liquidação no serviço público.

O modelo adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul utiliza o que foi chamado de competência do consumo e não são utilizados dados da contabilidade para o sistema de informação de custos. Atualmente, são adotados os valores das faturas para alguns casos e outros, como os bens de almoxarifado, o valor consumido no momento da autorização da solicitação do material e atribuído este custo ao centro de custos solicitante. Para tanto, o sistema de informação de custos se estrutura por meio de subsistemas, ou como podem também ser apelidados, de “sistemas satélites”. A implantação utiliza o princípio do gradualismo e as abordagens por dimensões de custos hierárquico-estrutural, que está constituída na primeira fase, e funcional-programática, que tem a ver com as ações de governo.

Toda a implantação é centralizada na Contadoria e Auditoria Geral do Estado –

CAGE, o que faz com que, todo o sistema seja desenvolvido por essa Subsecretaria, inclusive os daqueles chamados de segundo nível, a exemplos de escolas, hospitais, presídios entre outros.

Esta centralização trouxe a vantagem de que todo o processo é desenvolvido em um único sistema de informação de custos, que é o Sistema de Finanças Públicas do Estado, o qual já é utilizado pelos órgãos dos três poderes e que contempla toda a parte orçamentaria e financeira, sendo um sistema já conhecido por essas entidades. Dessa forma, contemplar mais os custos no FPE, uniformiza e padroniza a implantação, facilitando o controle dos custos pelo Estado como um todo.

A dificuldade encontrada para o desenvolvimento do sistema do Rio Grande do Sul, é que, pelo fato de não buscar as informações para a constituição dos valores de custos na contabilidade centralizada, a estruturação e o tratamento dos dados, envolvendo os ditos sistemas satélites, se torna mais trabalhosa e morosa. Considerando que a implantação está em andamento, ainda restam ser implementados alguns contratos de serviços.

Outro ponto que se torna um desafio na implementação do sistema do Rio Grande do Sul, é o fato de, em sendo a construção do sistema centralizado na CAGE, as unidades administrativas referenciadas como de segundo nível, tais como escolas e presídios, por exemplo, dentre outros, não tem a autonomia de criar o seu próprio sistema. Assim, para definição do objeto de custo, infere-se que estas unidades deverão apresentar um projeto à CAGE, demonstrando a forma como querem tratar a informação de custos para ser levada ao objeto de custo.

Dessa forma, observa-se que são dois métodos diferentes de abordagem para o tratamento de dados e estruturação dos sistemas de informação, e que se utiliza de conceitos diferentes para a formação dos valores de custos.

É oportuno destacar, que distintamente aos trabalhos desenvolvidos e abordados na seção 2.3, este estudo menciona o avanço da implantação de custos do sistema FPE, o qual teve algumas modificações desde 2014, comentando alguma dificuldade e desafio enfrentados na implementação, sendo que toda a discussão foi delineada de forma a esclarecer de maneira objetiva alguns pontos que geram dificuldade de entendimento no momento de projetar a implementação de um sistema de custos no setor público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo propôs-se, por meio da questão abordada, a orientar um direcionamento para o planejamento e estruturação de um sistema de informação de custos no setor público. O trabalho foi organizado conforme os objetivos elencados e documentada a implantação do Sistema de Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul – FPE, bem como comentado o modelo adotado pela União.

Para responder o problema da pesquisa, a partir do desenvolvimento proposto, foram discutidos, na seção 4.2, entre outros, a necessidade da definição do objeto de custo, bem como a metodologia de custeio a ser adotada, salientando a importância de se perguntar sobre a utilidade da informação que será gerada em todo esse processo.

O trabalho se justificou pela dificuldade enfrentada, pelos entes públicos, na implantação dos sistemas de custos, que pode variar entre a falta de informações nesta área, a decisão a tomar quanto a forma de alocação dos custos e até a peculiaridade de cada Órgão. Então, procurou-se comentar, por intermédio das metodologias utilizadas na União e no Estado do Rio Grande do Sul, alguns pontos que foram abordados em ambos modelos.

Pode-se concluir que, ao construir um sistema de informação de custos, é importante definir qual o objeto de custo que se deseja medir, considerar toda a operacionalização para a construção do sistema, sua estruturação e tempo e custo demandados. Salienta-se que adaptar

o sistema existente, que já contemple dados da contabilidade orçamentária e financeira, para buscar o valor que comporá a base para a formação do custo, realizando os devidos ajustes, torna a construção do sistema mais célere e de estrutura menos complexa.

Esta pesquisa abordou a primeira das 3 fases de implantação, no Rio Grande do Sul, e que ainda está em andamento, sendo que o estudo continuará sendo realizado e pretende-se acompanhar e documentar todas as fases da implantação em futuros artigos.

E, finalmente, dado que a implantação de sistemas de custos está em fase inicial no Brasil, apesar da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, e considerando a falta de regras, que vão além daquelas elencadas na NBC T 16.11, ainda há muita dificuldade por parte dos órgãos e, mesmo com a realização de eventos em todo o país, ainda se considera escasso o material existente para a orientação de todos os entes da federação, o que pode ser considerado como uma limitação para a pesquisa. O ideal é que seja feito um estudo e criação de um instrumento legal que padronize a metodologia de implantação de custos em sistemas no setor público e que seja abrangente para todos os entes da federação facilitando, assim, a construção e implementação destes sistemas, sendo que no futuro os municípios podem se conectar aos seus estados e estes à União.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto Alexandre Elias. Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. **Informe-se**, Rio de Janeiro, n. 18, p.1-6, ago. 2000. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_18.pdf>. Acesso em 10 out. 2016.

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p.579-607, jul./ago. 2009. Disponível em: <<http://www.conhecer.org.br/download/cp/ADMINISTRACAO PUBLICA/LEITURA 2.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 50, n. 1, p.37-63, Jan - Mar 1999. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>>. Acesso em 10 out. 2016.

ANJOS, Elaine dos; MAZZII, Lauro Panichi. Análise do Processo de Implantação do Sistema de Custos Realizado pela CAGE nos Órgãos do Governo do Estado do Rio Grande do Sul. 2015. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147326>>. Acesso em: 08 dez. 2016. (NO PRELO)

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 10 out. 2016.

_____. Lei nº 4.320/64, 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 mar. de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 10 out. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas

voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 10 out. 2016.

_____. Comissão Interministerial de Custos: Relatório Final. Brasília, DF, jun.2006. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/biblioteca/publicacoes_publicacoes/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em, 21 dez.2016.

CONSELHO FEDERAL DE COTABILIDADE (CFC). Resolução do CFC n. 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: **Publicação Eletrônica**, 2012. 56 p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2016.

BRUYNE, Paul de, HERMAN, Jacques, SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1977.

CONTADORIA E AUDITORIA GERAL DO ESTADO - CAGE. Instrução Normativa CAGE nº 04, de 23 de agosto de 2010. Dispõe sobre o módulo de Integração Estado Fornecedor – IEF, instituído junto ao Sistema de Finanças Públicas do Estado – FPE, que visa ao aperfeiçoamento da gestão e do controle sobre os serviços prestados pelos fornecedores ao Estado do Rio Grande do Sul. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 25 ago. 2010. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=176310&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>> Acesso em: 05 jan. 2017.

_____. Instrução Normativa CAGE nº 01, de 28 de março de 2014. Estabelece as etapas de implantação do Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul - CUSTOS/RS, os procedimentos a serem observados pelos gestores quanto à sua utilização e às informações extraídas ou relacionadas ao sistema que deverão acompanhar os processos de tomada de contas e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 31 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=229426&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>> Acesso em: 10 out. 2016.

FERNANDES, Elisângela Santos; BEZERRA FILHO, João Eudes. Subsistema de Informação de Custos no Setor Público: Proposta de um Modelo de Mensuração e Acumulação com Base no Regime de Competência. **ASAA - Advances In Scientific And Applied Accounting**, São Paulo, v. 9, n. 2, p.204-223, mai/ago. 2016. Bimestral. Disponível em: <<http://www.asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/viewFile/244/163>>. Acesso em: 08 dez. 2016.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora **FGV**, 2010. 161 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

LORENZATO, Nadine Tomasel; BEHR, Ariel; GOULARTE, Jeferson Luís Lopes. Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul (2014). **Contexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p.126-141, jan/ dez. 2016. Quadrimestral. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/66327/pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2016.

MACHADO, Nelson. Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. 2002. 221 f. Tese (Doutorado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em:

<http://antigo.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

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

MACHADO, Nelson. Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. Natal: **Instituto Social Iris**, 2015. 37 slides, color. Disponível em:

<<http://socialiris.org/gerenciador/imagem/arq56717fc4de720.pdf>>. Acesso em: 24 dez. 2016.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p.791-820, jul/ago. 2010. Disponível em:

<<http://w.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 07 out. 2016.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010. 370 p.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira et al. O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil. 2010. Disponível em:

<http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 07 out. 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Luciano Gomes; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custos. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005. **Anais**. 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, p.959-992, jul/ago. 2010. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955/5522>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

RIBEIRO, Luiz Cesar de Souza. Sistemas de Informação de Custos do Estado do Rio Grande do Sul CUSTOS/RS. Rio de Janeiro: Contadoria e Auditoria Geral do Estado - CAGE, 2014. 31 slides, color. **Workshop de Sistemas de Custos Públicos** – Escola de Administração Fazendária - SEFAZ/RJ.

RIBEIRO, Luiz Cesar de Souza; BORN, José Silvio. Custos no Setor Público: Porto Alegre: Contadoria e Auditoria Geral do Estado - CAGE, 2014. 13 slides, color.

RIBEIRO, Luiz Cesar de Souza; BORN, José Silvio. Custos/RS: Porto Alegre: Contadoria e Auditoria Geral do Estado - CAGE, 2015. 21 slides, color.

RIBEIRO, Luiz Cesar de Sousa; BORN, José Silvio. Sistema de Custos do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 18, p.10-12, fev. 2014. Mensal. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/revista-do-crcrs/>>. Acesso em: 28 dez. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. 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. **Diário Oficial do Estado**,

Porto Alegre, 30 out. 2012. Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.766.pdf>>. Acesso em 10 out. 2016

_____. Lei Complementar 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. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 26 abril 2010. Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lec%20n%C2%BA%2013.451.pdf>>. Acesso em 10 out. 2016.

_____. Lei nº 501, de 28 de dezembro de 1948. Cria a Contadoria-Geral do Estado, extingue a Diretoria da Contabilidade do Tesouro do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, de 28 dez. 1948. Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=107525>>. Acesso em: 04 jan. 2017.

SIVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e Indicadores de Desempenho na Administração Pública. 2004. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2016.

TESOURO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Instrução Normativa nº 01, de 27 de janeiro de 2016. Dispõe sobre a contratação pela Administração Pública Estadual, de serviços, continuados ou não, e sobre o submódulo “Contratos de Serviços Terceirizados – CST, do sistema Finanças Públicas do Estado – FPE. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 29 jan. 2016. Disponível em:

<<http://www.servico.corag.com.br/diarioOficial/verJornal.php?pg=16&jornal=doe&dt=29-01-2016>> Acesso em: 05 jan. 2017.

Tesouro Nacional. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em: 24 dez. 2016.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. Técnicas de Pesquisa. 3. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2013. 104 p. Adaptação: Eleonora Milano Falcão Vieira, Marialice de Moraes.