Projeto do Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança
Custeamento de Baixo para Cima para Marcos de Gastos de Médio Prazo no Brasil e na Indonésia

Revisão das Práticas Internacionais para Determinação das Necessidades de Recursos de Médio Prazo das Agências Executoras

**Produto 2 - Relatório Final**

Dezembro de 2014

**Dr. Michael Di Francesco**

Professor Sênior de Gestão do Setor Público

Escola de Governo da Austrália e Nova Zelândia (ANZSOG) e Universidade de Melbourne

**Rafael Barroso**

Economista do Banco Mundial

*A equipe do projeto gostaria de agradecer os seguintes funcionários do governo que gentilmente responderam ao nosso questionário: Sr. Gareth Hall, Dr. Leanne Blackley, Sra. Amanda Lee e Sra Jennifer Torres (Austrália); Sr. Tobias Orischnig (Áustria); Sra. Sally Thornton e o Sr. George Samiotis (Canadá); e Sr. Lucas van den Akker (Holanda).*
Este livro foi elaborado pela equipe do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Banco Mundial). As afirmações, interpretações e conclusões expressas neste volume não refletem necessariamente as opiniões dos Diretores Executivos do Banco Mundial ou dos governos que eles representam.

O Banco Mundial não garante a exatidão dos dados incluídos neste documento. As fronteiras, cores, denominações e outras informações mostradas em qualquer mapa neste trabalho não implicam em nenhum julgamento da parte do Banco Mundial em relação à situação jurídica de qualquer território ou no endosso da aceitação dessas fronteiras.

Direitos e permissões

O material desta publicação está protegido por direitos autorais. A cópia e/ou transmissão de partes ou da integralidade desta obra sem permissão poderá se constituir em uma violação da lei aplicável. O Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento/Banco Mundial estimula a disseminação deste documento e em geral concede imediatamente permissão para a reprodução de partes da publicação.

Para solicitar autorização para fotocopiar ou reproduzir qualquer parte deste livro, envie um pedido contendo informações completas para Copyright Clearance Center Inc., 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923, USA; telefone: 978-750-8400; fax: 978-750-4470; Internet: www.copyright.com Todas as perguntas sobre direitos e licenças, incluindo direitos subsidiários, deverão ser dirigidas ao Office of the Publisher, The World Bank, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2422; e-mail: pubrights@worldbank.org.

Foto na capa: Gráfica e Editora Executiva
Projeto gráfico da capa: Gráfica e Editora Executiva
www.graficaexecutiva.com
PREFÁCIO

Este volume apresenta dois relatórios de pesquisa realizados com o objetivo de avançar o conhecimento prático em custos e uso de informações de custos no setor público. Ambos os relatórios foram realizados com o apoio do Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança e em colaboração entre os escritórios do Brasil e da Indonésia do Banco Mundial.

O primeiro relatório tem como objetivo analisar as práticas internacionais para determinação das necessidades de recursos de médio prazo das agências executoras (que também é conhecido como custeamento “de baixo para cima” para Marcos de Gastos de Médio Prazo). O principal objetivo é compilar informações comparativas sobre práticas e metodologias utilizadas por países selecionados da OCDE para determinar custos de programas como parte do planejamento de despesas de médio prazo.

O segundo relatório detalha as experiências de três governos subnacionais selecionados no Brasil: São Paulo, Rio Grande do Sul e Pernambuco com o desenvolvimento e o uso de informações de custos. O principal objetivo é apresentar informações comparativas das práticas adotadas por essas jurisdições. Espera-se que este volume ajude a preencher uma lacuna na literatura técnica por meio da apresentação de exemplos práticos do desenvolvimento e uso das informações de custos no âmbito de arcabouços orçamentários e de planejamento em países desenvolvidos e em desenvolvimento tanto no nível de governos nacionais como subnacionais.
<table>
<thead>
<tr>
<th>Capítulo</th>
<th>Título</th>
<th>Página</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>Sumário Executivo</td>
<td>7</td>
</tr>
<tr>
<td>1.1</td>
<td>Antecedentes</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>1.2</td>
<td>Principais questões e métodos de pesquisa</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>1.3</td>
<td>Práticas de custos para MGMP: uma lacuna na literatura técnica</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>1.4</td>
<td>Distinção entre custeamento de programas e práticas de previsão fiscal</td>
<td>11</td>
</tr>
<tr>
<td>1.5</td>
<td>Coleta, método e estrutura de dados</td>
<td>13</td>
</tr>
<tr>
<td>1.6</td>
<td>Definição dos principais conceitos operacionais</td>
<td>14</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>Definição e Implementação do MGMP</td>
<td>17</td>
</tr>
<tr>
<td>2.1</td>
<td>Definição de Marco de Gastos de Médio Prazo</td>
<td>17</td>
</tr>
<tr>
<td>2.2</td>
<td>Objetivos de um MGMP</td>
<td>18</td>
</tr>
<tr>
<td>2.3</td>
<td>Tipos comuns de MGMP</td>
<td>19</td>
</tr>
<tr>
<td>2.4</td>
<td>Vinculação do MGMP ao orçamento anual: ilustração de uma ‘linha de base móvel’</td>
<td>20</td>
</tr>
<tr>
<td>2.5</td>
<td>Onde e como o custeamento é importante para as etapas de um MGMP</td>
<td>22</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>Arranjos Institucionais e Procedimentos de MGMP</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>3.1</td>
<td>Introdução</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2</td>
<td>Arranjos institucionais, legais e de políticas</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>3.3</td>
<td>Escopo das estimativas futuras</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>3.4</td>
<td>Elementos das estimativas futuras</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>Arcabouço, Práticas e Métodos de Custeamento de Programas no Âmbito do MGMP</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.1</td>
<td>Introdução</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.2</td>
<td>Requisitos e orientações para a especificação de programas</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.3</td>
<td>Requisitos e orientações para o custeamento de programas</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4</td>
<td>Metodologias e abrangência do custeamento de programas</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>Práticas de Estimativas de Custo para o Exercício Corrente e Exercícios Futuros no Âmbito do MGMP</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>5.1</td>
<td>Introdução</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>5.2</td>
<td>Aplicação de diretrizes de custeamento no exercício corrente e em exercícios futuros</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3</td>
<td>Aplicação de abordagens de custeamento como parte das metodologias de previsão</td>
<td>49</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>Custeamento para MGMP: Principais Temas Práticos</td>
<td>52</td>
</tr>
<tr>
<td>6.1</td>
<td>Introdução e observações gerais</td>
<td>52</td>
</tr>
<tr>
<td>6.2</td>
<td>O papel do custeamento ‘de baixo para cima’ depende do ‘tipo’ de MGMP</td>
<td>53</td>
</tr>
</tbody>
</table>
6.3 O foco do custeamento e das informações de custo é em programas novos ou programas existentes ampliados .................................................................53
6.4 A capacidade para definir políticas novas e existentes é importante ...................54
6.5 A distinção analítica entre práticas de custeamento convencionais e práticas de previsão é instrutiva .................................................................54
6.6 Informações de custos (para novas políticas) são obrigatórias, mas métodos de custeamento são apenas recomendados ...........................................55
7. Resumos Institucionais dos Estudos de Casos ..................................................................................56
  Caso 1. Austrália .................................................................................................................................56
  Caso 2. Àustria ...................................................................................................................................60
  Caso 3. Canadá ..................................................................................................................................64
  Caso 4. Holanda ...............................................................................................................................69
Referências e recursos ...........................................................................................................................72
Anexo 1. Entrevistas com o Ministério da Fazenda ...........................................................................77
Anexo 2. Questionário aplicado ao Ministério da Fazenda ................................................................78
Relatório 2 - Relatório de Pesquisa sobre as Experiências dos Governos Subnacionais Brasileiros com Custos no Setor Público ...............................................................................86
  1. **Introdução** ..................................................................................................................................86
  2. **São Paulo** ....................................................................................................................................89
      2.1. Introdução .................................................................................................................................89
      2.2. Contexto Institucional .............................................................................................................90
      2.3. Metodologia ............................................................................................................................91
      2.4. Estratégia de Implementação ....................................................................................................97
      2.5. Tecnologia ...............................................................................................................................98
      2.6. Experiências Bem-Sucedidas e Problemas Relatados .............................................................100
  3. Rio Grande do Sul ............................................................................................................................102
      3.1. Introdução .................................................................................................................................102
      3.2. Contexto Institucional .............................................................................................................102
      3.3. Metodologia .............................................................................................................................103
      3.4. Estratégia de Implementação ....................................................................................................105
      3.5. Tecnologia ...............................................................................................................................107
      3.6. Experiências Bem-Sucedidas e Problemas Relatados .............................................................109
  4. Pernambuco ....................................................................................................................................111
      4.1. Introdução .................................................................................................................................111
      4.2. Contexto Institucional .............................................................................................................111
      4.3. Metodologia .............................................................................................................................112
      4.4. Estratégia de Implementação ....................................................................................................115
Relatório 1 - Revisão das Práticas Internacionais para Determinação das Necessidades de Recursos de Médio Prazo das Agências Executoras

Sumário Executivo

O presente relatório analisa as práticas adotadas internacionalmente para determinar as necessidades de recursos de médio prazo das agências executoras, processo também conhecido como ‘custeamento de baixo para cima’, para Marcos de Gastos de Médio Prazo (MGMP).

O MGMP é um conjunto de mecanismos institucionais, políticos e legais que fazem uso de estimativas plurianuais de receitas e despesas para incorporar as consequências das decisões orçamentárias do exercício corrente; como tal, trata-se de um componente integral de uma preparação orçamentária e um planejamento fiscal mais estratégicos. Do ponto de vista macrofiscal, os MGMPs são importantes porque incorporam a natureza plurianual da política fiscal ao processo orçamentário, reduzindo o viés de curto prazo do processo orçamentário anual. Eles também possibilitam a incorporação integral dos efeitos das decisões de políticas públicas e fornecem um panorama mais abrangente da sustentabilidade fiscal.

Neste sentido, a eficácia do MGMP depende da precisão das estimativas de custos das agências executoras referentes aos programas propostos e existentes. Um bom custeamento ‘de baixo para cima’ confere maior credibilidade e legitimidade ao processo. Os MGMPs também representam um passo importante na direção de processos orçamentários cada vez mais subsidiados por informações de desempenho. No entanto, ainda existem grandes lacunas em nossa compreensão da forma como as informações de custo são implantadas no âmbito dos MGMPs.

Portanto, o objetivo do relatório é reunir informações sobre as práticas empregadas em quatro países da OCDE - Austrália, Áustria, Canadá e Holanda - para determinar os custos dos programas como parte do planejamento dos gastos de médio prazo e fornecer observações preliminares sobre os pontos fortes e fracos dos mecanismos atualmente em vigor.

Para tal, este relatório faz uma distinção analítica entre diretrizes gerais para métodos de custeamento de programas e requisitos de ‘custo’ para construção de previsões e estimativas em apoio ao planejamento de gastos de médio prazo.

Os resultados globais do relatório demonstram que as práticas atuais de custeamento - bem como sua integração aos processos orçamentários dos MGMPs - ficam aquém dos objetivos declarados na concepção dos MGMPs e que, como consideração limiar, existe a necessidade de esclarecer e reforçar o papel das agências executoras na estimativa de custos referentes às despesas de base.
O relatório faz algumas observações específicas sobre o estado das práticas de custeamento de programas nos MGMPs dos países que fizeram parte do levantamento. Estas constam da Seção 6 e indicam que:

- embora não exista um MGMP típico, algumas características tendem a ser mais compatíveis com o papel mais importante a ser desempenhado pelo custeamento de baixo para cima - o custeamento ficou mais sistematizado, relativamente, na operação dos MGMPs indicativos na Austrália e no Canadá, onde havia também um forte compromisso com a consistência na especificação dos programas;
- onde especificadas, é esperado que as práticas de custeamento sejam usadas em todo o orçamento; porém, na prática, o foco é direcionado, esmagadoramente, aos programas novos ou em expansão. As práticas de custeamento não são rotineiras na Áustria e na Holanda; já na Austrália e no Canadá, países que emitem diretrizes de custeamento, a ênfase nas despesas novas significa que o custeamento 'de baixo pra cima' não faz parte da rotina;
- a capacidade de distinguir entre programas novos e já existentes é importante no uso de informações de custos. Essa distinção embasa o MGMP de 'base móvel' na Austrália e no Canadá - apesar de, na prática, muitas vezes os gastos aprovados e referentes a novos programas serem incorporados à base - e é menos importante na Áustria e na Holanda, onde a ênfase recai mais sobre a gestão dos gastos dentro dos limites máximo fixados;
- a distinção entre o custeamento convencional de programas e as previsões ajuda a explicar as diferenças entre as abordagens de custeamento - em todos os países, o custeamento dos programas é entendido como de responsabilidade das agências executoras; porém, no MGMP, essas práticas são condicionadas pelas metodologias de previsão e uma das principais diferenças é o papel desempenhado por órgãos independentes de projeções fiscais na Áustria e na Holanda; e
- onde especificadas, as metodologias de custeamento são recomendadas, mas não são obrigatórias - na Austrália e no Canadá, são exigidos a utilização de documentos padronizados na apresentação de informações de custos no processo orçamentário do MGMP, mas a base de custeamento (os métodos e pressupostos utilizados e específicos aos programas) fica, principalmente, a critério das agências executoras.

Após uma seção introdutória explicando o projeto e seus antecedentes, o relatório está estruturado em seis seções substantivas. A Seção 2 define e descreve o papel dos MGMPs. As Seções 3, 4 e 5 exploram os principais temas das abordagens de custeamento no âmbito dos MGMPs, incluindo os mecanismos institucionais, legais e de políticas relativos aos MGMPs; políticas e práticas referentes à especificação do programa e às metodologias de custeamento do programa; e as práticas de estimação dos custos do exercício orçamentário e seguinte no âmbito do MGMP. Essas seções adotam uma estrutura única, que define as características comuns e específicas de cada país nas quatro jurisdições pesquisadas. Cada seção inclui uma tabela resumida das respostas dos quatro países. Essas seções baseiam-se nos resumos de casos institucionais de cada jurisdição apresentados na Seção 7 e, portanto, devem ser lidas em conjunto com os mesmos.
1. Objetivo e Escopo da Análise

Esta seção:
- propiciará uma visão geral dos objetivos, principais questões e métodos da análise;
- identificará a natureza das principais lacunas na literatura técnica sobre o funcionamento e a implementação de Marcos de Gastos de Médio Prazo (MGMP); e
- definirá termos e conceitos operacionais importantes.

1.1 Antecedentes

O Banco Mundial recebeu financiamento do Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança para expandir o conhecimento dos aspectos práticos da implementação de Marcos de Gastos de Médio Prazo.

Nesse contexto, as unidades regionais do Banco para a América Latina e o Caribe, bem como para o Leste da Ásia e a região do Pacífico, iniciaram o Projeto de Custeamento de Baixo para Cima para MGMP no Brasil e na Indonésia (‘Projeto’), com o objetivo de apoiar a melhoria das práticas de custeamento de programas na Indonésia e em governos subnacionais selecionados no Brasil.

O objetivo do Projeto é analisar as práticas adotadas internacionalmente para determinar as necessidades de recursos de médio prazo das agências executoras (processo também conhecido como ‘custeamento de baixo para cima’ no MGMP). O principal objetivo é compilar informações comparativas sobre as práticas adotadas em países selecionados da OCDE para determinar os custos de programas, como parte do seu planejamento de gastos de médio prazo. As jurisdições selecionadas para estudos de casos são Austrália, Áustria, Canadá e Holanda.

Este relatório reúne dados de estudos de casos sobre práticas de custeamento para MGMP e apresenta algumas observações preliminares sobre os pontos fortes e fracos dos arranjos em vigor, bem como a situação do custeamento no âmbito de entendimentos convencionais da orientação do MGMP. Essas observações sugerem que as práticas atuais estão aquém dos objetivos declarados do desenho de MGMP, e que como uma consideração limiar é preciso esclarecer e fortalecer o papel das agências executoras na estimativa de custos para despesas de referência.

O foco deste Projeto é o custeamento de programas orçamentários, ao contrário de outras abordagens com diferentes objetos de custeamento. Portanto, a metodologia e as constatações aqui apresentadas são muito mais de uma perspectiva gerencial do que puramente do ponto de vista da contabilidade de custos. No entanto, questões mais práticas são comuns a ambos

---

1A justificativa para a seleção dos casos é apresentada na Seção 1.5, abaixo.
os casos, tornando, assim, este relatório útil tanto para especialistas em contabilidade de custos como para formuladores de políticas públicas.

1.2 Principais questões e métodos de pesquisa

O estudo do escopo do projeto identificou duas questões-chave que estruturam o relatório e sua abordagem. A primeira diz respeito à forma como o MGMP é tratado atualmente na literatura técnica de gestão das finanças públicas e como esta tende a enfatizar princípios gerais de desenho em detrimento do detalhe prático de implementação (esse é especialmente o caso da assistência técnica a países em transição e menos desenvolvidos\(^2\)). A segunda questão gira em torno da interação entre métodos gerais de orientação para o custeamento de programas, emitidos pelos ministérios da fazenda\(^3\) para uso pelas agências executoras, bem como dos requisitos específicos de custo que os ministérios da fazenda adotam para padronizar os custos de programas na elaboração de estimativas futuras de despesas.

1.3 Práticas de custos para MGMP: uma lacuna na literatura técnica

A primeira questão destaca a importância da maneira como o desenho de MGMP ‘desdobra-se’ para a implementação. As boas práticas em matéria de MGMP afirmam a importância, para o orçamento de médio prazo, do custeamento rigoroso de programas pelas agências executoras (em geral, na ausência da descrição dessas práticas em qualquer detalhe útil), e a função disciplinadora dos tetos de despesas de cima para baixo. Duas pesquisas recentes de experiências de MGMP ajudam a ilustrar a tensão.

A primeira análise tem sua origem no Banco Mundial e avalia a eficácia comparativa do MGMP (Banco Mundial, 2013). O relatório destaca que um ‘MGMP eficaz’ depende da capacidade da agência executora para ‘custear programas’ usando as ‘melhores técnicas de custeamento disponíveis’, e que na preparação das solicitações de orçamento de médio prazo, as agências executoras devem assegurar a cobertura do ‘custo de atividades atuais e novas’ (Banco Mundial, 2013, 25). As técnicas relevantes são principalmente aquelas da ‘análise de custos’ que ‘identifica programas existentes e anunciados e estima os custos dos programas com base na evolução projetada desses fatores de custo’ (Banco Mundial, 2013, 65)\(^4\).

Nesse contexto, é claro, os ministérios da fazenda muitas vezes implantarão sistemas destinados a testar exaustivamente tanto a precisão como a razoabilidade dos programas e as informações sobre custos apresentadas pelas agências executoras. Em resumo, o relatório enfatiza que um MGMP geralmente é composto por três etapas sequenciais que (a) definem

\(^2\) Muitas vezes isso acontece porque nesses países alguns dos pré-requisitos básicos para MGMP estão ausentes ou são rudimentares. Essas condições incluem execução orçamentária próxima do orçamento original, uma distinção clara entre programas existentes e novos, e planos de implementação bem desenvolvidos que permitem as agências executoras explicar ajustes incrementais (ver Oxford Policy Management 2009).

\(^3\) Termos-chave, tais como ‘ministério da fazenda’ e ‘agência executora’, são definidos mais adiante nesta seção.

\(^4\) Também cabe observar que, ao comentar a sequência dos facilitadores da implementação de MGMP nas áreas de política, orçamentária e técnica, o Banco Mundial considera que um sistema de custeio de programas é pré-requisito para a segunda etapa de um marco orçamentário de médio prazo, ao passo que a previsão fiscal é o requisito básico para a primeira etapa de um marco fiscal de médio prazo (Banco Mundial, 2013, 76-77).
as alocações iniciais às agências de acordo com um envelope de recursos de cima para baixo; (b) consideram as estimativas, pela agência executora, de suas necessidades de recursos para atividades atuais e novas; e (c) determinam as necessidades de recursos de médio prazo das agências executoras, antes de finalmente decidir sobre as alocações de despesas (Banco Mundial, 2013, 17-18). Em grande medida, a literatura atual em matéria de Gestão das Finanças Públicas (GFP) parece carregar de orientação sobre como conduzir o custeamento 'de baixo para cima', que é o segundo passo.

A segunda pesquisa, mais ampla, vem de uma recente análise de reformas de gestão das finanças públicas realizada pelo Fundo Monetário Internacional (Harris, Hughes, Ljungman e Saterialie, 2013). Essa análise incluiu, entre os benefícios técnicos de um Marco Orçamentário de Médio Prazo, uma melhor compreensão dos fatores dos custos de políticas e enfatiza, no contexto da priorização orçamentária, a necessidade de ‘uma separação clara entre o custo de manutenção de políticas existentes e o custo de iniciativas de novas políticas, em documentos orçamentários, com base em uma metodologia inequívoca e amplamente aceita’ (Harris, Hughes, Ljungman e Saterialie, 2013, 139, 156). No entanto, não há maiores esclarecimentos sobre que tipos de práticas de custeamento podem subsidiar a metodologia, quem deve assumir o custeamento, ou em que parte do processo essas informações de custos devem, idealmente, ser aplicadas.

Um dos principais objetivos do projeto, portanto, é contribuir para a discussão de aspectos dessa lacuna, confrontando informações sobre práticas e metodologias de custeamento em uma série de países da OCDE. Trata-se de uma avaliação de práticas especificadas de MGMP em termos de sua profundidade e não de sua amplitude (lógica e métodos de práticas de custeamento); e a abordagem de estudos de casos é empregada para propiciar uma análise rica da intenção e do âmbito das práticas de custeamento, a título de ilustração.

1.4 Distinção entre custeamento de programas e práticas de previsão fiscal

A segunda questão relacionada com a interação entre custeamento de programas e práticas de previsão é crucial por sugerir que, para fins analíticos, é preciso estabelecer a distinção entre dois conjuntos de práticas: diretrizes gerais para métodos de custeamento de programas e desenvolvimento de sistemas de custos, de um lado e, do outro, requisitos de custos que são específicos para determinar os custos de programas, em apoio ao planejamento de despesas de médio prazo.

---

5A aplicação consistente de metodologias de custeamento de programas é essencial para gerar informações mais precisas sobre custos, com vistas a apoiar a alocação de recursos e a tomada de decisões de gestão. Ao mesmo tempo, e especialmente durante os períodos de consolidação fiscal, os governos envidam esforços para incentivar uma maior eficiência ou identificar oportunidades de repriorizar os gastos (funções de revisão de gastos e relatórios Value for Money); as informações sobre custos devem subsidiar esses esforços, mas são, em geral, questões distintas e que vão além do escopo deste documento. Por exemplo, desde o final da década de 1980, o governo australiano tem aplicado um ‘dividendo de eficiência’ - uma redução geral nas despesas operacionais dos ministérios que varia de 1 a 4% ao ano -, que é incorporada a todo o orçamento e a estimativas futuras. A redução é aplicada na esperança de que os ministérios venham a reconfigurar suas operações para aumentar sua produtividade.
O primeiro conjunto de práticas abrange diretrizes gerais que definem conceitos de custos, métodos de alocação de custos, relação entre os custos e classificações de programas orçamentários, gestão de custos e construção de sistemas de informação de custos. Essas diretrizes geralmente se destinam a padronizar as definições de metodologia de custeamento (e o objeto de custo), melhorar a precisão de informações básicas e custos e apoiar o desenvolvimento de capacidades no setor público (ver, por exemplo, Tesouro da Nova Zelândia 1994; Departamento do Tesouro e Fazenda de Victoria, 1997; Tesouro de New South Wales, 2007; Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá, 2008).

O segundo conjunto de práticas abrange uma série de requisitos que garantem a comparabilidade entre custos de programas para uso em processos de formulação de orçamento e metodologias de previsão para projetar estimativas futuras de despesas (e, cada vez mais, nos procedimentos de custeamento independente de compromissos de políticas de partidos políticos durante períodos eleitorais) (ver, por exemplo, em uma literatura surpreendentemente limitada, Vasche, Williams e Ingenito, 2008; Mikesell, 2011). Esses requisitos são geralmente destinados a assegurar a coerência (ou a aplicação coerente de abordagens diferenciais) em parâmetros econômicos, pressupostos de base de custos e ajustes de preços durante o período de planejamento de despesas futuras.

A distinção pode ser ilustrada com o exemplo de um programa de prestação de serviços de treinamento para ajudar desempregados a encontrar emprego. No custeamento de um programa desse tipo, as diretrizes gerais de custeamento podem exigir que uma agência executora atribua custos indiretos (tais como a depreciação de sistemas centrais de tecnologia da informação) de formas específicas para a função custo desse tipo de serviço, enquanto as metodologias de processo orçamentário para a elaboração de estimativas podem exigir a aplicação de reajustes de preços padronizados para despesas diretas de pessoal (como gestores de projetos) para exercícios futuros, a fim de assegurar a comparabilidade desses tipos de custos em todos os programas que estão sendo considerados no processo de orçamento do MGMP. Em outras palavras, seria de se esperar que as agências executoras aplicassem as diretrizes gerais em iniciativas de custeamento, independentemente de o exercício de custeamento ter sido realizado no contexto de um processo de orçamento de MGMP.

Em última análise, em um MGMP os dois conjuntos de práticas são integrados, mas é conveniente estabelecer a distinção entre ambos para ajudar a explicar os requisitos básicos para o custeamento de programas e os requisitos adicionais para permitir que esses

---

6 Em algumas jurisdições, como Austrália e Nova Zelândia, há leis que criam procedimentos para o custeamento de compromissos de políticas assumidos pelos principais partidos políticos durante períodos eleitorais (arranjos muito semelhantes operam por convenção em outras jurisdições, como na Holanda). Essa função de custeamento está localizada nos ministérios da fazenda ou em órgãos independentes especialmente constituídos, tais como escritórios orçamentários parlamentares. O MGMP nesses países é a linha de base para a atualização da posição fiscal no momento da eleição - por exemplo, o relatório Pré-eleitoral de Perspectiva Econômica e Fiscal na Austrália (Commonwealth da Austrália, 2012), bem como para estimar o impacto fiscal de compromissos de políticas assumidos durante a campanha. Os procedimentos normalmente especificam metodologias e pressupostos de custos coerentes com as práticas de custeamento convencionais. As metodologias adotadas no caso australiano correspondem às práticas de custeamento convencionais, e são discutidas mais adiante no relatório.
custeamentos apoiam o período de planejamento para exercícios futuros. Portanto, as práticas de estudos de casos no presente relatório ‘desatrelarão’, na medida do possível, os dois conjuntos de práticas para fins de descrição e análise.

1.5 Coleta, método e estrutura de dados

O relatório constitui, essencialmente, uma análise comparativa de estudos de casos de instituições, regras e práticas que regem o custeamento para processos orçamentários de MGMP: a intenção é discutir temas práticos de alto nível. As fontes de dados primários compreendem respostas ao questionário pelos ministérios da fazenda, entrevistas com servidores selecionados de ministérios da fazenda e análise de documentos de políticas públicas e procedimentais. As fontes de dados secundários incluem a análise de bibliografia técnica e acadêmica relevante de GFP. O relatório resume as semelhanças e diferenças entre as quatro jurisdições dos estudos de casos.

O objetivo da análise dos estudos de casos é contrastar e comparar práticas de custeamento para processos orçamentários de MGMP no governo nacional de uma série de economias avançadas. Quatro países - Austrália, Áustria, Canadá e Holanda - foram selecionados para análise, com base nos seguintes critérios:

- ser membro do grupo de economias avançadas da OCDE;
- apresentar evidência de liderança na reforma da GFP ou experiência de reforma recente e significativa;
- ser representante de diferentes ‘tradições administrativas’, para demonstrar práticas de MGMP em vários arranjos institucionais e contextos culturais; e
- contar com um nível razoável de acesso à documentação oficial e análises por terceiros das reformas (principalmente em inglês).

O questionário também foi enviado aos ministérios da fazenda da Espanha e da França, a fim de avaliar as experiências de países com tradições administrativas mais semelhantes às dos países latino-americanos, mas nenhuma resposta foi recebida. A Tabela 1 abaixo apresenta as principais características de cada jurisdição.

---

7 O questionário do ministério da fazenda é apresentado no Anexo 2. Foram recebidas respostas ao questionário da Austrália, da Áustria e do Canadá; a Holanda apresentou documentação explicativa geral. Todas as respostas estavam incompletas e, em particular, não houve respostas aproveitáveis à secção D do questionário sobre ‘facilitadores e inibidores sistêmicos’. Como resultado, a secção D foi omitida do escopo final do projeto.
Tabela 1 – Seleção de estudos de caso da OCDE

<table>
<thead>
<tr>
<th>País</th>
<th>Experiência em Reforma de GFP</th>
<th>Tradição Administrativa8</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Austrália</td>
<td>Liderança em Reforma</td>
<td>Westminster</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Direito consuetudinário/ federalista</td>
</tr>
<tr>
<td>Austria</td>
<td>Reforma recente de MGMP</td>
<td>Codificada</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Germânica / federalista</td>
</tr>
<tr>
<td>Canadá</td>
<td>Liderança em Reforma</td>
<td>Westminster</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Direito consuetudinário/ federalista</td>
</tr>
<tr>
<td>Holanda</td>
<td>Reforma recente de MGMP</td>
<td>Codificada</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Germânica</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Após o capítulo de visão geral (Seção 2) que investiga o desenho e a implementação de MGMP, o relatório está estruturado em torno das principais áreas práticas do MGMP: arranjos institucionais e procedimentos (Seção 3); estruturas e práticas de custeamento de programas (Seção 4); e estimativas de custos para os exercícios correntes e futuros (Seção 5). Experiências relevantes de estudos de casos são apresentadas nessas seções, e a Seção 7 contém resumos institucionais. A Seção 6 apresenta a conclusão do relatório, com observações sobre a situação atual das práticas de custeamento do MGMP informadas pelos ministérios da fazenda. Os leitores familiarizados com a literatura sobre MGMP podem pular a Seção 2 e ir direto para a Seção 3.

1.6 Definição dos principais conceitos operacionais

Os termos e conceitos operacionais abaixo serão adotados ao longo do relatório. Embora algumas definições sejam mais específicas no contexto dos estudos de casos individuais, as seguintes definições são apresentadas como um ponto de partida comum.

Ministério da Fazenda – órgão(s) central(is) e executivo(s) do governo, com responsabilidade precípua pelo arcabouço fiscal, pelo processo orçamentário e pelos sistemas de gestão financeira.

Agência Executora – órgão setorial e executivo que recebe dotação orçamentária para prestar ou adquirir serviços públicos.

Custos - valor monetário dos recursos (humanos, físicos ou financeiros) usados para a consecução de um determinado objetivo; os custos estão relacionados com um objeto de custo (atividade, programa, projeto, produto, serviço, cliente ou organização); os custos podem ser diferenciados das despesas, que são os montantes de recursos financeiros gastos durante um período de tempo definido.

Custos diretos - custos que podem ser diretamente atribuídos a um objeto de custo de uma forma economicamente viável; um exemplo de custo direto é o salário de um empregado cujo trabalho está inteiramente associado a um único projeto.

8 Os descritores de tradições administrativas são baseados em tipologias estabelecidas em (Painter & Peters, 2010).
**Custos indiretos** - custos que não podem ser diretamente atribuídos a um objeto de custo de uma forma economicamente viável; um exemplo de custo indireto é a depreciação de um sistema corporativo de tecnologia da informação ou de centros de serviços compartilhados, tais como gestão de recursos humanos ou de frota.

**Sistema de Custos** - sistema de informação que coleta e atribui custos a objetos de custo relevantes; esses sistemas não são sistemas do tipo transacional como os SIAFI (Sistemas de Informação de Administração Financeira Integrada), mas sim sistemas do tipo BI (*Business Intelligence* ou Inteligência nos Negócios) que coletam informações de diferentes fontes e as organizam a partir de uma perspectiva de custos.

**Custeamento integral** - abordagem de informações sobre custos que leva em conta tanto os custos diretos como indiretos de um objeto de custo; geralmente está associado ao uso da contabilidade por competência e requer três elementos: a) um cadastro preciso de ativos; b) estimativas de depreciação (como um custo indireto essencial) e c) um sistema de custos para apoiar a atribuição de custos indiretos a objetos de custo.

**Programa** - classificação de despesas orçamentárias categorizadas conforme a finalidade (ou os objetivos) das atividades às quais a despesa está relacionada; um programa é o mais alto nível na classificação programática do orçamento e deve, idealmente, ser integrado às atividades, financiadas pelo orçamento, de uma organização.

**Estimativas futuras** - projeções feitas, pelo ministério da fazenda, de gastos ao longo de um período determinado, geralmente de quatro anos; constituem a base para o planejamento de gastos de médio prazo e podem ser usadas como base para o estabelecimento de limites de despesas.

**Programas existentes e novos** - um programa existente está relacionado a atividades que contem com dotação orçamentária atualmente no âmbito das estimativas futuras do planejamento de gastos de médio prazo; um novo programa está relacionado a novas atividades (ou uma ampliação das atividades existentes) que não contem com dotação orçamentária atualmente no âmbito das estimativas futuras; o termo ‘novos gastos’ também é usado genericamente para designar despesas com novos programas e /ou programas existentes ampliados.

**Sem mudanças de políticas** - estimativas futuras de gastos elaboradas com base na suposição de que leis, políticas públicas, pressupostos comportamentais e econômicos empregados no cálculo do custo de referência dos programas (linha de base) permanecerão constantes.

**Mudanças de políticas e parâmetros** - principais tipos de variações das despesas em relação à linha de base durante o período definido das estimativas futuras; uma mudança de política é uma decisão do governo de dotar com recursos orçamentários um novo programa ou a ampliação de um programa já existente, que não está contida nas estimativas futuras; uma mudança de parâmetro é uma variação seja em um parâmetro não econômico (como suposições sobre o número de beneficiários de um programa existente) ou em um parâmetro
econômico (como suposições sobre as taxas de inflação ou de emprego que afetam os programas existentes).

**Previsão e projeção** - uma previsão leva em conta a variação cíclica da atividade econômica (como mudanças futuras nas taxas de câmbio) e reflete o que se espera que aconteça; a projeção baseia-se em suposições (tais como taxas médias de crescimento de longo prazo da inflação) e demonstram o que aconteceria se tais suposições permanecessem em vigor.
2. Definição e Implementação do MGMP

Esta seção:
- definirá e descreverá o papel de um Marco de Gastos de Médio Prazo;
- delineará os objetivos técnicos comuns do MGMP;
- distinguirão tipos comuns do MGMP e como estes estão relacionados aos objetivos técnicos;
- descreverá a ligação entre um processo típico do MGMP e elaboração do orçamento anual; e
- descreverá onde e como o custeamento é importante para as etapas de um MGMP típico.

2.1 Definição de Marco de Gastos de Médio Prazo

O Marco de Gastos de Médio Prazo é uma das principais práticas de planejamento e gestão orçamentária que define as reformas contemporâneas na gestão das finanças públicas nos países avançados. Em sua pesquisa de práticas orçamentárias de 2012, por exemplo, a OCDE informou que quase 90% das economias avançadas haviam implementado alguma forma de MGMP como parte de seu arcabouço orçamentário nacional (ver Base de Dados de Práticas e Procedimentos Orçamentários da OCDE, 2012).

Junto com outros avanços na gestão das finanças públicas, tais como regras fiscais e orçamento subsidiado por informações de desempenho, o MGMP é uma importante forma de abordar algumas das deficiências fundamentais reconhecidas na elaboração do orçamento anual. Um orçamento anual de receitas e despesas muitas vezes não leva em conta as consequências das decisões orçamentárias do exercício corrente em exercícios subsequentes. Para entender melhor o impacto fiscal das políticas, definir de forma mais eficaz as prioridades de políticas atuais e futuras e controlar os resultados orçamentários, o MGMP integra o ciclo de formulação do orçamento anual a um processo de planejamento de médio prazo (onde ‘médio prazo’ é geralmente definido como três a cinco anos).

Um MGMP não é, portanto, simplesmente a documentação das estimativas plurianuais de receitas e despesas ao lado do orçamento anual, mas sim ‘todos os sistemas, regras e procedimentos que assegurem que os planos fiscais do governo sejam elaborados tendo em vista o seu impacto ao longo de vários anos’ (Harris, Hughes, Ljungman e Sateriale, 2013, 1379). Como isso sugere, há uma grande variedade de abordagens para a implementação de um MGMP, bem como de termos usados para descrever essa implementação (discutido na

---

9 Embora o foco deste relatório sejam as estimativas de despesas e o tratamento de ‘novos gastos’ no âmbito de um processo de orçamento de MGMP, é importante observar que novas medidas de políticas podem incluir despesas e/ou iniciativas de receitas.
Seção 2.3, abaixo). Para fins ilustrativos, um MGMP pode ser definido como um arcabouço plurianual de planejamento e gestão de despesas, que normalmente contém três elementos:

1. um envelope de médio prazo de recursos agregados definidos pelo ministério da fazenda, consistente com a estabilidade macroeconômica e as prioridades das políticas públicas do governo (o componente ‘de cima para baixo’);
2. uma estimativa das necessidades de recursos (ou custos) no médio prazo das atividades existentes das agências executoras (o componente ‘de baixo para cima’); e
3. um processo iterativo de tomada de decisões orçamentárias que concilia o custo das atividades existentes e as novas com os recursos disponíveis no médio prazo (ODI, 2003, 5 e Banco Mundial, 2013, 17-18).

A sequência para a implementação de um MGMP geralmente começa com o primeiro elemento (a especificação de cima para baixo dos recursos agregados e sua alocação entre políticas setoriais ou agências executoras) e prossegue para incorporar os segundo e terceiro elementos (a determinação de baixo para cima das necessidades de recursos das agências executoras e sua integração ao processo orçamentário anual). O primeiro elemento depende da qualidade das metodologias de previsão macroeconômica, e os segundo e terceiro elementos, como será discutido mais tarde, dependem da qualidade da definição de programa orçamentário e da aplicação consistente de metodologias de custeamento.

2.2 Objetivos de um MGMP

Coerente com um horizonte de planejamento plurianual para a elaboração do orçamento, um MGMP geralmente está associado aos três principais objetivos técnicos de elaboração do orçamento público:

- disciplina fiscal agregada, ou maior controle sobre resultados orçamentários;
- eficiência alocativa, ou distribuição mais estratégica de recursos entre prioridades; e
- eficiência técnica, ou uso mais eficiente dos recursos pelos ministérios executores.

Esses objetivos recebem tratamento detalhado em muitos lugares (ver, por exemplo, Banco Mundial, 1998; Allen e Tommasi; 2001; Schick, 2009). Em resumo, podemos observar dois pontos. Em primeiro lugar que, quando integrado ao processo orçamentário anual, um MGMP pode contribuir para esses objetivos de várias maneiras:

- a disciplina fiscal agregada pode ser melhorada por meio da indicação, aos tomadores de decisão, da sustentabilidade dos programas de gastos existentes, da definição do impacto plurianual de um novo programa antes da sua adoção e do estabelecimento de limites de despesas plurianuais que ajudem a conter as expectativas em relação ao gasto total futuro;
- a eficiência alocativa pode ser fortalecida pelo fornecimento, aos tomadores de decisão, de informações mais detalhadas sobre o custo e o desempenho dos programas, bem como pela flexibilidade de um prazo mais longo para realocar recursos entre programas de menor e maior prioridade; e
• a eficiência técnica pode ser promovida pela garantia, as agências executoras, de maior estabilidade nos níveis de dotação orçamentária e o aumento da capacidade para planejar e administrar recursos ao longo de uma autorização orçamentária plurianual (em vez de anual).

Em segundo lugar, embora os três objetivos sejam muitas vezes enumerados como finalidades independentes em reformas orçamentárias sistêmicas, na realidade eles podem entrar em conflito - por exemplo, a certeza crescente necessária para a disciplina fiscal agregada nem sempre é coerente com a flexibilidade necessária para a redefinição das prioridades de gastos - e, portanto, o desenho do MGMP também terá, com a mesma frequência, que equilibrar-se entre eles.

2.3 Tipos comuns de MGMP

Uma vez que os MGMPs podem ser configurados por meio de diferentes arranjos institucionais e, ao mesmo tempo, devem encontrar um equilíbrio entre os três objetivos técnicos, há diferentes variantes do MGMP. É importante distinguir os tipos mais comuns de MGMP, já que diferentes ênfases atribuídas à natureza das estimativas de despesas de médio prazo têm consequências para a geração e o papel da informação de custo. Existem duas categorias comuns de MGMP.

A primeira categoria é a de MGMP de ‘previsão v. programação’ (Allen e Tommasi, 2001, 182-3; Schiavo-Campo, 2007). Nessa categoria, os MGMP são classificados com base em onde e como as estimativas de despesas de médio prazo são geradas. Em um 'MGMP de previsão' o ministério da fazenda produz projeções de médio prazo das despesas agregadas estimadas e pode, então, distribuí-las entre os setores e agências executoras, que deverão gerenciar os orçamentos dentro do limite. Um MGMP de previsão é, portanto, um processo "de cima para baixo", baseado nas melhores estimativas do ministério da fazenda (e muitas vezes, sem sujeição às restrições de receita no contexto de países em transição e menos desenvolvidos). Em um ‘MGMP de programação’, o ministério da fazenda constrói projeções de médio prazo das despesas agregadas estimadas com base no custeamento dos programas existentes, pelas agências executoras. Um MGMP de programação é, portanto, um processo ‘de baixo para cima’ - as estimativas futuras são construídas com base nas necessidades de recursos dos programas custeados - e como ela é pensada para estar sujeita às restrições de receita, essa variante faz uma distinção clara entre programas 'existentes' e 'novos'.

A segunda categoria é a de MGMP ‘indicativo v. vinculativo’ (Allen e Tommasi 2001, 184-5; Harris, Hughes, Ljungman e Sateriale 2013). Nessa categoria, os MGMP são classificados com base em se as estimativas de médio prazo apresentadas com o orçamento têm como objetivo vincular decisões futuras, ou seja, se são tetos de despesas ‘rígidos’ ou ‘flexíveis’. Em um 'MGMP indicativo, 'as estimativas de médio prazo de receitas e despesas são revistas anualmente, sem referência às estimativas estabelecidas no exercício anterior. Em um marco dessa natureza, os exercícios futuros são destinados a estimar custos futuros e podem definir a composição das despesas em detalhes, mas nem sempre oferecem certeza de recursos as agências executoras. Em um ‘MGMP vinculante’, as projeções de médio prazo têm como
objetivo tanto estimar custos futuros como restringir decisões futuras, embora possam fazê-lo de diferentes maneiras, como, por exemplo, fixando limites a um nível mais agregado (em que o processo orçamentário anual trata da alocação entre agências executoras) ou ao nível das agências executoras (em que os limites tendem a ser redefinidos com maior frequência por meio do processo orçamentário) (ver Harris, Hughes, Ljungman e Sateriale, 2013, 143-144).

2.4 Vinculação do MGMP ao orçamento anual: ilustração de uma ‘linha de base móvel’

Embora não exista um MGMP ‘típico’, vale descrever sucintamente a forma como um marco de médio prazo pode ser integrado ao processo orçamentário anual e pode apoiar uma abordagem mais estratégica de elaboração orçamentária. Isso pode ser explicado com base no mecanismo de ‘linhas de base móveis’ e no conceito de ‘espaco fiscal’.

A Figura 1 ilustra um MGMP ‘móvel’. O MGMP abrange um período de planejamento de quatro anos, compreendendo o exercício corrente (ano t) e três exercícios futuros (t + 1 a t +3). Os três exercícios futuros compreendem projeções da linha de base do custo de todos os programas existentes, que refletem as decisões do governo sobre os agregados de despesa e prioridades de políticas, e não permitem a introdução de novos programas. Diz-se que essas estimativas de custos estabelecidas nos exercícios futuros baseiam-se em um cenário ‘sem mudanças de políticas’ - as despesas com os programas existentes são consideradas constantes, de modo que qualquer variação na linha de base pode ser explicada. O objetivo do processo orçamentário anual é certificar-se de que quaisquer decisões orçamentárias incrementais - quer novos programas ou uma ampliação de atividades existentes - sejam avaliadas e explicadas em termos do seu impacto nas estimativas para exercícios futuros. Dessa forma, e quando combinadas com informações quer sobre a necessidade ou o desempenho dos programas, as estimativas de médio prazo têm como finalidade tornar mais estratégicas as decisões sobre o orçamento anual.

Portanto, como um tipo de painel para a tomada de decisão sobre o orçamento anual, o MGMP funciona por meio do mecanismo de ‘projeções de linha de base móveis’: uma vez finalizado o orçamento, o primeiro ano das estimativas futuras torna-se o ano-base para o orçamento do exercício seguinte, e outro exercício futuro é acrescentado às estimativas. Usando-se o MGMP ilustrativo, isso significa que uma vez finalizado o orçamento de 2012, as estimativas do MGMP 2012-2015 são ‘transferidas’ por meio de ajustes para incorporar novos programas aprovados no orçamento de 2012 (e quaisquer ajustes em parâmetros econômicos). O primeiro exercício futuro (t + 1) torna-se a alocação orçamentária inicial para o processo orçamentário de 2013, e um novo exercício futuro (t + 3) é acrescentado ao início do período do MGMP 2013-2016. E assim por diante a cada exercício.
Figura 1 - Um ‘MGMP móvel’ e o processo orçamentário anual\textsuperscript{10}

Nesse MGMP ilustrativo, o cenário ‘sem mudanças de políticas’ das projeções de custos ao longo dos exercícios futuros é o nível de despesas necessário para a continuidade das atividades existentes, ou seja, a "linha de base". Caso haja também um teto de despesas agregadas durante o período de estimativas de médio prazo, a diferença entre o teto e a linha de base é denominada ‘espaço fiscal’ (Schick 2009)\textsuperscript{11}. Ocorre que o espaço fiscal pode ser ‘positivo’ (em que a receita disponível ultrapassa a linha de base) ou ‘negativo’ (em que a linha de base excede a receita disponível). Ambos os casos ilustram a importância fundamental da distinção entre programas ‘existentes’ e ‘novos’ em um MGMP, bem como a necessidade de capacidade sistêmica para definir e custear essas programações. Em circunstâncias de espaço fiscal positivo, o processo orçamentário distribui os recursos disponíveis entre programas novos ou ampliados, e no caso de espaço fiscal negativo torna-se um arcabouço para a revisão e redefinição das prioridades de gastos existentes. É necessário um alto nível de integração entre o processo orçamentário anual e o MGMP para que isso funcione (Schick, 2009; ver também Robinson, 2013a).

\textsuperscript{10} Diagrama adaptado do (Overseas Development Institute, 2003).

\textsuperscript{11} O conceito de ‘espaço fiscal’ é usado aqui, especificamente, para ilustrar a interação entre os tetos e as linhas de base do mecanismo de estimativas móveis. No entanto, ele pode ser definido em termos macro-prudenciais mais amplos - por exemplo, como a capacidade do governo de realizar gastos sem prejudicar sua solvência, ou seja, sem prejudicar sua capacidade atual e futura de pagar suas dívidas (Banco Mundial 2006, 14).
2.5 Onde e como o custeamento é importante para as etapas de um MGMP

Diferentes tipos de MGMP atribuem ênfases variadas ao papel da previsão 'de cima para baixo' e ao custeamento 'de baixo para cima' na estimativa de médio prazo. No entanto, cada categoria de MGMP, e o processo orçamentário a que se refere, implementam uma sequência básica de etapas e produtos informativos. Essas etapas podem ser usadas para identificar onde e como práticas de custeamento e informações de custos são fundamentais para um processo orçamentário de MGMP ilustrativo.

A Figura 2 define um processo básico de cinco etapas para um processo orçamentário de MGMP ilustrativo. As etapas correspondem a ambas ou a uma das responsabilidades de cima para baixo (ministério da fazenda) ou de baixo para cima (agência executora). Na etapa 1, o ministério da fazenda estabelece o arcabouço estratégico macroeconômico, incluindo projeções plurianuais de receitas, despesas e níveis de dívida. Na etapa 2, o ministério da fazenda elabora previsões plurianuais de gastos em programas existentes que podem envolver a alocação de tetos no nível setorial ou ministerial. Na etapa 3, as agências executoras reveem seus gastos em programas existentes e geram estimativas plurianuais de custos de programas existentes, novos programas e programas existentes ampliados, ou novos projetos de capital.

A etapa 4 é o processo orçamentário anual liderado pelo ministério da fazenda, que avalia a prioridade relativa das estimativas de custos dos programas da agência executora, no contexto de tetos de gastos plurianuais indicativos. Na etapa 5, o orçamento anual é finalizado no contexto das estimativas plurianuais, identificando variações nas linhas de base e ajustando as estimativas ao longo do período plurianual; essa função geralmente é compartilhada entre o ministério da fazenda e a agência executora. Diferentes tipos de informações de custos apoiam o processo em diferentes etapas - embora, sem dúvida, subsidie todos elas - e seja de importância crucial de maneira combinada nas Etapas 2 e 3, e na Etapa 4.

Nas etapas 2 e 3, as estimativas plurianuais podem ser construídas com base tanto nas projeções do ministério da fazenda de tendências de gastos atuais, no custeamento pela agência executora de programas existentes ou numa combinação de ambos. Na maioria das vezes, essas estimativas usam como fonte, dados históricos sobre gastos de ministérios ou funções do governo, em vez de construir estimativas de custo com base no custeamento real das atividades (ou programas) existentes. Os ministérios da fazenda tenderão a aplicar pressupostos gerais de custeamento a programas existentes, como parte de metodologias de previsão (tais como deflatores de custos de mão de obra e de custos não relacionados a mão de obra para dimensionar despesas) e a exigir que as agências executoras, no âmbito do processo orçamentário, apliquem metodologias de custeamento mais específicas ao elaborar estimativas de custos de programas novos ou programas existentes ampliados (tais como dados demográficos ou econômicos para estimar a demanda de programas de benefícios). Portanto, a precisão e a consistência do custeamento de novos programas assumem uma prioridade mais alta na tomada de decisão incremental do processo orçamentário anual. Em resumo, há dois tipos de exercício de ‘custeamento’ que subsidiam um processo orçamentário de MGMP: a forma como pressupostos de custos subsidiam metodologias de previsão, e a
forma como metodologias de custeamento subsidiam a consideração de programas no ciclo orçamentário anual, geralmente restritas a programas novos ou ampliados.  

Figura 2 – Etapas básicas de um processo orçamentário de MGMP ilustrativo

Informações sobre custos têm sido um componente fundamental da reforma da gestão das finanças públicas ao longo do último quarto de século. Em grande parte, isso pode ser atribuído ao foco geral dessas reformas no orçamento programático, que exige que as despesas orçamentárias sejam alocadas e controladas com base em programas e subprogramas fundados em objetivos. Como as estruturas dos programas constituem instruções às unidades organizacionais sobre como administrar e controlar seus recursos orçamentários, isso traz duas consequências importantes (Robinson, 2013b). A primeira é que as estruturas do programa precisam ser definidas de forma viável, a fim de garantir que as alocações possam ser mapeadas entre programas e estruturas organizacionais, bem como permitir uma abordagem factível para a atribuição de custos indiretos – geralmente serviços de apoio internos - aos programas. Nesse contexto, os custos dos programas incluem todos os custos diretos (como salários) e custos indiretos (como o uso imputado de frotas de veículos). A segunda consequência é que as estruturas do programa devem ser integradas tanto às classificações de despesas orçamentárias como ao plano de contas. Informações de custos, bem como os sistemas de custeamento usados para coletar e fornecer informações de custos, devem estar estreitamente alinhadas à estrutura do programa (Robinson, 2007).

Em princípio, portanto, as estimativas para o exercício corrente e exercícios futuros no âmbito de um MGMP devem ser construídos com base na estimativa do custo real dos programas governamentais existentes em todos os ministérios e setores, em contraposição à adoção de níveis históricos de despesas orçadas como ponto de partida e ao repasse mecânico para alterações, digamos, nos níveis de preços. Em outras palavras, a eficácia do MGMP tanto ‘de previsão’ (de cima para baixo) como ‘programático’ (‘de baixo para cima’) depende da precisão das estimativas de custo da agência executora para programas existentes e propostas, o que, por sua vez, depende da viabilidade da definição da estrutura do programa.

12 Além disso, e como discutido brevemente no capítulo anterior, em algumas jurisdições a aplicação de métodos de custeamento consistentes também é importante para o custeamento plurianual de compromissos de políticas assumidos pelos principais partidos políticos em períodos eleitorais.

13 Diagrama adaptado do (Overseas Development Institute, 2003) e (Dorotinsky, 2006).
Dessa forma, as metodologias de custeamento, e a capacidade para aplicá-las, constituem a base da implementação do MGMP.
3. Arranjos Institucionais e Procedimentos de MGMP

Nesta seção serão descritas as características comuns e excepcionais dos MGMP nos quatro países pesquisados, em três áreas temáticas:

- arranjos institucionais, legais e de políticas para MGMP (incluindo calendário orçamentário, bem como nível de integração com o processo orçamentário anual);
- escopo das estimativas futuras (incluindo horizonte de projeção, base para a sua elaboração e a maneira como são informadas); e
- principais elementos das estimativas futuras (incluindo responsabilidade pela sua preparação, frequência de suas atualizações, bem como a medida em que se estabelece a distinção entre programas existentes e novos).

3.1 Introdução

Esta seção apresenta as características distintivas dos arranjos e procedimentos institucionais para MGMP em operação nos quatro países pesquisados. O objetivo é isolar os princípios temáticos correntes dos estudos de casos individuais e contextualizar o tratamento mais específico das práticas de custeamento abordadas nas seções 4 e 5. O método consiste em comparar e contrastar contextos institucionais para o MGMP, usando as perguntas da pesquisa. A Tabela 3.1 apresenta um resumo dos arranjos e procedimentos institucionais.

3.2 Arranjos institucionais, legais e de políticas

Esse tema abrange a base jurídica e de políticas do MGMP nas jurisdições da pesquisa, bem como a medida em que o MGMP é integrado ao processo orçamentário anual.

Em três das jurisdições pesquisadas, o MGMP é implementado por meio de política e/ou convenção administrativa\(^{14}\). Na Austrália e no Canadá, que são sistemas parlamentares do tipo Westminster, os ministérios da fazenda gerenciam um conjunto inter-relacionado de arranjos administrativos em torno de comissões de orçamento do Conselho de Ministros, e a função de planejamento de estimativas futuras constitui a base de uma "política" de MGMP. Além disso, na Austrália as práticas de políticas das estimativas futuras são refletidas na legislação de "regras fiscais", que exige a apresentação de informações fiscais de médio prazo como parte da documentação do orçamento anual. Na Holanda, como em outros sistemas continentais codificados, os processos orçamentários são especificados na legislação básica (e delimitados pela adoção legal das regras fiscais da União Europeia); no entanto, aspectos cruciais do MGMP, inclusive limites de despesas de médio prazo, são regidos por normas políticas, com destaque para o papel central dos Acordos de Coalizão na determinação de

\(^{14}\) Ou seja, o MGMP não é obrigatório por lei, mas sim baseado em orientações do Ministério da Fazenda ou em práticas geralmente aceitas.
compromissos orçamentários durante o mandato de um governo. A exceção de nossa amostra é a Áustria, igualmente um sistema administrativo codificado, que também tem o MGMP implementado mais recente. Lá, como parte do pacto político exigido para reformas orçamentárias, o prazo, os limites de despesas e os elementos para a prestação de informações sobre o MGMP são previstos na legislação (Lei Orgânica Federal do Orçamento de 2009).

Tabela 3.1 – Arranjos institucionais comparativos de MGMP: resumo de respostas

<table>
<thead>
<tr>
<th>Base jurídica e/ou de política?</th>
<th>Austrália</th>
<th>Áustria</th>
<th>Canadá</th>
<th>Holanda</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Integrado ao processo orçamentário anual?</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Alta integração</td>
<td>Alta integração</td>
<td>Alta integração</td>
<td>Alta integração</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Qual é o horizonte de projeção?</th>
<th>Quatro exercícios (corrente + três exercícios futuros)</th>
<th>Quatro exercícios (t+1 a t+4)</th>
<th>Três exercícios</th>
<th>Quatro exercícios + 1 (Orçamento anual no âmbito dos limites de despesas de 4 exercícios é definido no AC + ano de extrapolação)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
<td>Três exercícios</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
</tr>
<tr>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>Exercícios futuros excluem: novas políticas, mas incluem previsões de parâmetros econômicos e não econômicos, que são a base do custeio de políticas existentes</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
</tr>
<tr>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>Limites de despesas futuros têm dois componentes: 75% nominal fixo e 25% variável</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
</tr>
<tr>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>‘AANR - ‘custo de programas não obrigatórios existentes’ Exercícios futuros excluem: novas políticas, mas incluem previsões de parâmetros econômicos e não econômicos, que são a base do custeio de políticas existentes</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Como os exercícios futuros são informados?</th>
<th>Portfólios ministeriais e programas</th>
<th>Títulos (setores) e capítulos (ministérios)</th>
<th>Departamentos (ministérios) e programas</th>
<th>Capítulos (ministérios) e artigos (programas)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>As estimativas são determinadas pelo Ministério da Fazenda?</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Fazenda aprova processo para atualizações pelos ministérios</td>
<td>Ministério da Fazenda da Áustria prepara estimativas em consulta aos ministérios</td>
<td>Secretaria do Conselho do Tesouro determina AANR em consulta aos departamentos</td>
<td>AC define totais orçamentários</td>
<td>Fazenda administra um sistema de ‘compensação’ no âmbito dos totais</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Com que frequência as estimativas são atualizadas?</th>
<th>Três vezes ao ano: - Orçamento - Perspectiva semestral - Consideração do comité de análise das despesas</th>
<th>‘Limites de despesas de ‘título’ nominal para quatro exercícios: revistos somente quando necessário e exigem aprovação do parlamento</th>
<th>Anual Também, atualização de Projeções Econômicas e Fiscais no exercício corrente (out.-nov.)</th>
<th>Quatro vezes ao ano: Mais importantes são Primavera e Dia Fiscal Escritório Central Independente de Políticas fornece parâmetros econômicos</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sim</td>
<td>Sim</td>
<td>‘Limites de despesas de ‘título’ nominal para quatro exercícios: revistos somente quando necessário e exigem aprovação do parlamento</td>
<td>Anual Também, atualização de Projeções Econômicas e Fiscais no exercício corrente (out.-nov.)</td>
<td>Quatro vezes ao ano: Mais importantes são Primavera e Dia Fiscal Escritório Central Independente de Políticas fornece parâmetros econômicos</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>O Marco estabelece</th>
<th>Sim</th>
<th>Não</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
<td>Não</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Há um alto nível de integração do horizonte de planejamento de MGMP com o processo orçamentário anual. Um MGMP indicativo opera na Austrália e no Canadá, de modo que as estimativas futuras atuam como uma linha de base móvel para a avaliação do impacto de decisões de gastos tomadas no processo orçamentário anual. Por sua vez, um MGMP vinculante opera na Áustria e na Holanda, de forma que um limite de despesas atua para limitar novos programas e obrigar as agências a gerenciar os recursos dentro do limite das alocações setoriais.

Um calendário orçamentário semelhante é adotado em todas as quatro jurisdições, integrando as estimativas futuras seja como um instrumento de planejamento ou um conjunto de limites de despesas. O calendário inclui etapas distintas que abrangem a questão de normas operacionais para o orçamento, atualização preparatória das estimativas futuras, definição de prioridades, apresentação de propostas orçamentárias pelas agências executoras, análise e decisão pelos ministérios da fazenda e Conselhos de Ministros, e atualização final das estimativas futuras. Para conhecer os calendários detalhados, consulte os estudos de casos individuais na Seção 7.

### 3.3 Escopo das estimativas futuras

Esse tema abrange os seguintes tópicos: (i) horizonte do MGMP; (ii) se as estimativas futuras são definidas com base em um cenário ‘sem mudanças de políticas’; e (iii) estrutura dos relatórios orçamentários.

O horizonte de planejamento do MGMP varia entre jurisdições e depende do tipo de MGMP (i.e., indicativo ou vinculante). Na Austrália, o médio prazo é definido claramente como um período de quatro anos, compreendendo o exercício ‘corrente’ e três exercícios futuros; as estimativas futuras são elaboradas numa base móvel, de forma que o primeiro exercício torna-se o ano-base para o orçamento do exercício seguinte, e mais um exercício futuro é acrescentado às estimativas. No Canadá, as estimativas futuras do Orçamento são apresentadas externamente para dois anos, compreendendo o exercício corrente e um exercício futuro. Isso contrasta com o processo de ajuste de estimativas - a Atualização Anual do Nível de Referência (AANR) - que contém efetivamente um período de estimativas de três exercícios (ou seja, o exercício atual e dois exercícios futuros). Na Áustria e na Holanda, onde as estimativas futuras são usadas como tetos vinculantes, o médio prazo está alinhado à formação do governo e é definido como um período de quatro anos, com um quinto ano de ‘extrapolação’ para fins das linhas de base móveis. Em todas as jurisdições, entretanto, no
último ano do ciclo eleitoral as estimativas futuras avançam para o próximo ciclo eleitoral e se destinam a servir como uma base contínua para o planejamento fiscal.

As estimativas futuras são em grande parte elaboradas com base em um cenário ‘sem mudanças de políticas’ - ou seja, as leis, as políticas, os pressupostos comportamentais e econômicos no cálculo do custo de referência (linha de base) dos programas permanecem os mesmos - mas tratam programas existentes e novos de forma bem diferente. Na Austrália e no Canadá, os exercícios futuros excluem decisões de gastos baseadas em novas políticas; ao mesmo tempo, o processo de estimativas futuras australiano leva em consideração mudanças de previsão referentes aos parâmetros não econômicos (como o número de beneficiários de um programa de benefícios). Em ambos os casos, em várias etapas do processo de formulação do processo orçamentário para o exercício seguinte, as estimativas futuras são ajustadas - ou 'escalonadas' - para refletir as previsões atualizadas nos níveis de preços ou mudanças nas previsões referentes ao nível de adoção em despesas atribuídas à demanda; ao longo do processo orçamentário, o impacto das novas decisões de gastos é incorporado às estimativas na forma de ‘painel’. Em contraste, os exercícios futuros nos MGMPs tanto austriaco como holandês servem como limites de despesas e tratam os ajustes de políticas de forma diferente. Na Áustria, os limites de despesas de exercícios futuros têm dois componentes: um elemento nominal fixo (aplicável a 75% do orçamento) e um elemento variável (aplicável aos demais 25%), que se refere a pagamentos obrigatórios de transferência de renda. Na Holanda, os limites de despesas de exercícios futuros são definidos em termos ‘reais’. Em ambos os casos, os novos programas devem ser acomodados dentro dos limites dos ministérios, e na Áustria quaisquer modificações nos limites só podem ser aprovadas pelo Parlamento.

Todas as quatro jurisdições informam suas estimativas orçamentárias futuras usando alguma forma de estrutura programática, que abrange todas as despesas no orçamento anual. A estrutura dos programas, a definição de programas, o nível de desagregação e o grau de padronização variam significativamente. Na Austrália, o orçamento é estruturado com base em portfólios ministeriais e programas: em 2013 havia 21 portfólios e cerca de 300 programas. No Canadá, as estimativas são apresentadas com base em ‘tipos de despesas (por exemplo, operacionais ou de capital)’, ‘organizações’ e ‘resultados e programas estratégicos’: em 2013 havia 135 organizações e aproximadamente 450 programas. Na Áustria, a estrutura orçamentária compreende ‘títulos’ (equivalentes a setores de políticas) e ‘capítulos’ (equivalente a ministérios ou unidades menores): em 2013 havia cinco títulos e cerca de 30 capítulos. Na Holanda, as estimativas orçamentárias são organizadas em torno de "capítulos" e "artigos": em 2013 havia 21 capítulos e cerca de 130 artigos. Uma discussão mais detalhada da estrutura do programa é apresentada na Seção 4; as práticas jurisdicionais são explicadas nos estudos de casos individuais na Seção 7.

15 Na Austrália, um ‘portfólio’ corresponde às responsabilidades funcionais de um ministro e compreende duas ou mais entidades (ou órgãos), e um ‘programa’ é a estrutura de relatórios orçamentários que cada entidade usa para agrupar atividades e despesas correlatas. Ambos os conceitos são definidos mais detalhadamente na Seção 4.
3.4 Elementos das estimativas futuras

Esse tema abrange o processo para a aprovação de estimativas, a frequência das atualizações de estimativas de exercícios futuros e a medida em que o Marco estabelece a distinção entre programas existentes e novos.

As estimativas futuras são elaboradas e mantidas pelo ministério da fazenda em cada jurisdição, embora haja diferenças importantes nos arranjos institucionais na definição de parâmetros para projeções de exercícios futuros e o estabelecimento de tetos agregados. Esse assunto será discutido mais detalhadamente nas Seções 4 e 5, e é apenas resumido aqui. Na Austrália, o Ministério da Fazenda é responsável pela manutenção das estimativas futuras e gerencia o processo central de aprovação para atualizar as estimativas ministeriais em todo o processo orçamentário. No Canadá, a Secretaria do Conselho do Tesouro gerencia as estimativas futuras por meio de um processo de ajuste técnico – AANR - em consulta a ministérios e órgãos. Em ambos os países, as mudanças de parâmetros em projeções para exercícios futuros são determinadas pelos respectivos ministérios da fazenda. A título de contraste, enquanto na Áustria e na Holanda as estimativas futuras são mantidas pelos respectivos ministérios da fazenda, em ambos os países a construção de estimativas no início de um mandato governamental e seu posterior ajuste devem ser baseadas em mudanças de parâmetros fornecidas por órgãos consultivos legalmente independentes. Além disso, como os limites de despesas agregadas são determinados pelo governo - no caso da Holanda por meio do Acordo de Coalizão - , o papel dos ministérios da fazenda está cada vez mais voltado à gestão de um sistema de ‘compensação’ dentro dos tetos.

A frequência das atualizações também varia entre jurisdições e, como mencionado acima, sua fonte depende dos contextos institucionais vigentes. Por exemplo, na Austrália, as estimativas futuras são atualizadas três vezes durante o exercício fiscal: no início do processo orçamentário, após o processo semestral de informação das perspectivas econômicas e financeiras; na preparação para a revisão, pelo Conselho de Ministros, de novas propostas de despesa; e como parte da finalização do orçamento para apreciação parlamentar. Uma frequência de atualização semelhante ocorre na Holanda, embora as mudanças de parâmetros, como observado, sejam fornecidas pelo Escritório Central Independente de Políticas. Uma atualização anual é a norma no Canadá, por meio do processo técnico de AANR, com ajustes feitos três vezes ao ano por meio de processos de estimativas complementares. Na Áustria, limites nominais de gastos são usados para alocações setoriais, e estes somente são revisados, quando necessário, pelo Parlamento (e corroborados por uma explicação do governo para as mudanças nos pressupostos de planejamento).

Como observado anteriormente, a distinção entre programas existentes e novos é mais explícita em alguns marcos do que em outros. Por exemplo, na Austrália e no Canadá, o processo orçamentário anual distingue claramente a consideração de propostas de novas políticas (ou economias) da linha de base extrapolada das despesas dos programas continuados no âmbito das estimativas futuras. Além disso, em ambos os países as

---

16 Destacando que, na Áustria, esses arranjos se aplicam somente ao componente variável dos limites de despesas.
estimativas orçamentárias, tal como apresentadas ao Parlamento, divulgam todas as decisões relativas a novas políticas. Tanto na Áustria como na Holanda, os ministérios podem gerenciar gastos a maior ou a menor dentro dos limites de despesas, realocando gastos entre 'programas'. No entanto, na Holanda, itens extraordinários de receitas ou despesas podem ser utilizados para financiar novas medidas de política, que só podem ser aprovadas pelo Conselho de Ministros no contexto do Acordo de Coalizão.
4. Arcabouço, Práticas e Métodos de Custeamento de Programas no Âmbito do MGMP

Nesta seção serão descritas as características comuns e excepcionais das práticas de custeamento de programas no âmbito do MGMP nas quatro jurisdições da pesquisa, em três áreas temáticas:

- requisitos e orientações para a especificação de programas (incluindo a definição das estruturas dos programas e se o ministério da fazenda emite diretrizes obrigatórias para a especificação de programas);
- requisitos e orientações para custeamento de programas (incluindo a finalidade das informações de custo de programas e se o ministério da fazenda emite diretrizes obrigatórias para o custeamento de programas); e
- metodologias e abrangência do custeamento de programas (incluindo metodologias específicas cobertas pelas diretrizes, seu tratamento de custos diretos e indiretos, sua aplicação em programasnovos e existentes, e sua aplicação em ambientes orçamentários de com base em regime de caixa e em regime de competência).

4.1 Introdução

Esta seção descreve as características distintivas de arcabouço, práticas e métodos de custeamento de programas para MGMP em operação nas quatro jurisdicções pesquisadas. O objetivo é isolar os principais temas decorrentes dos estudos de casos individuais e contribuir para diferenciar arranjos mandatórios para orientar o custeamento de programas pelas agências executoras, das disposições obrigatórias mais específicas para orientar práticas de estimativas de custos do orçamento corrente e exercícios futuros no âmbito do MGMP. O método consiste em comparar e contrastar práticas de especificação e custeamento de programas, com base nas perguntas da pesquisa, e identificar exemplos instrutivos de métodos de custeamento e sua aplicação. A Tabela 4.1 apresenta as práticas de custeamento de programas de forma resumida. Cabe observar que as diretrizes para a especificação e o custeamento de programas não estavam disponíveis nos casos da Áustria e da Holanda.

4.2 Requisitos e orientações para a especificação de programas

Esse tema abrange os requisitos e as orientações para a especificação de programas, incluindo a definição de estruturas de programas e se o ministério da fazenda emite diretrizes obrigatórias para a especificação de programas.

Como observado anteriormente, todas as jurisdições adotam uma estrutura programática para apresentar estimativas orçamentárias. No entanto, a especificação de programas e o seu nível de desagregação (ou seja, os níveis da estrutura do programa), bem como a padronização com
base na qual os ministérios apresentam informações sobre seus programas variam significativamente. Das quatro jurisdições, apenas a Austrália e o Canadá parecem emitir políticas formais para a apresentação de relatórios de programas orçamentários.

A política australiana para programas é obrigatória. Todas as entidades do governo central geral (dependentes do orçamento) são obrigadas a fazer orçamentos, medir desempenho e apresentar informações com base em 'resultados e programas'. As informações sobre orçamento na Austrália compreendem três níveis: portfólios ministeriais (das quais existem 21), entidades (departamentos e agências, dos quais existem 111) e programas (aproximadamente 300). Cada entidade é obrigada a informar os gastos do orçamento e o desempenho por meio de uma ‘declaração de resultados’, especificando os resultados de alto nível pretendidos para a entidade e os ‘programas’ (atividades) que contribuem para a consecução desses resultados. Para cada portfólio ministerial, informações detalhadas sobre programas e alocações orçamentárias referentes às entidades relevantes são agrupadas em uma Declaração Orçamentária do Portfólio (DOP).

Um programa é o nível mínimo de informações necessário para a documentação do orçamento e é registrado tanto no sistema de gestão de informações sobre estimativas - Sistema Central de Gestão Orçamentária (SCGO) - como na DOP; os dados dos programas devem ser coerentes entre o SCGO e a DOP. As diretrizes de programas estipulam quatro critérios fundamentais para a especificação de programas:

- os programas devem ser atividades ou grupos de atividades que contribuam para os resultados pretendidos de cada declaração de resultado;
- os programas devem ser de natureza contínua (duração mínima de 5 anos);
- os programas devem ser substanciais em volume de despesas anuais (acima de $ 50-100 milhões), para assegurar que a lista de programas seja "administrável e relevante para a análise e a elaboração do orçamento de programas pelo conjunto do governo"; e
- Os programas devem corresponder a uma única subfunção das Estatísticas Financeiras do Governo e a uma única declaração de resultados do governo.

Cabe observar, contudo, que no caso australiano os ‘programas’ definidos para fins de informações do SCGO e da DOP poderão não corresponder necessariamente à estrutura organizacional das entidades ou à abordagem preferida das entidades para gerenciar e informar internamente o desempenho financeiro e não financeiro dos programas (o que significa que as entidades tendem apenas a cumprir o requisito mínimo para usar as estruturas dos programas para fins de informações orçamentárias externas).

O Ministério da Fazenda da Austrália administra a 'Lista de Programas do Commonwealth' para garantir a precisão, a materialidade e a consistência das informações divulgadas nos programas orçamentários, incluindo um processo central de aprovações para modificar a lista de programas.
### Tabela 4.1 – Práticas comparativas de custeamento de programas no âmbito do MGMP

<table>
<thead>
<tr>
<th>O ministério da fazenda emite diretrizes para programas? Elas são obrigatórias?</th>
<th>Austália</th>
<th>Austria</th>
<th>Canadá</th>
<th>Holanda</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sim</td>
<td>Política de Programas e Processo de Aprovações Obrigatórios</td>
<td>Não</td>
<td>Sim</td>
<td>Política de Estrutura de Gestão, Recursos e Resultados (PEGRR) e Arquitetura de Alinhamento de Programas (AAP)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Há definição de programas? O ministério da fazenda emite diretrizes para a especificação de programas?</th>
<th>Sim</th>
<th>Não</th>
<th>Sim</th>
<th>Sim</th>
</tr>
</thead>
</table>

| Qual a finalidade das informações de custo? | Avaliar o impacto financeiro das políticas propostas | Prestar apoio ‘implícito’ ao processo de avaliação de impactos voltados para resultados | Determinada por ‘finalidade’: - recuperação de custos - decisões de fazer ou comprar - decisões de custo-benefício - custeamento de uma nova iniciativa (financiamento suplementar) | Não especificado |

<table>
<thead>
<tr>
<th>O ministério da fazenda emite diretrizes para o custeamento de programas? Elas são obrigatórias?</th>
<th>Sim</th>
<th>Não</th>
<th>Sim</th>
<th>Não especificado</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Não</td>
<td>Não são obrigatórias, mas a ‘planilha de custeamento convencional’ deve ser usada para pessoal e custos adicionais de pessoal (como pensões e outros benefícios)</td>
<td>Não</td>
<td>Sim</td>
<td>Guia de Custeamento (2008)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Que metodologias são cobertas por essas diretrizes de custeamento? | Diferenciadas por: - Itens Departamentais (planilha de custeamento convencional [Custo = Quantidade x Preço] + índice salarial) - Itens Administrados (pressupostos de políticas, principais fatores de custo, métodos para modelos grandes – abrange apenas efeitos comportamentais diretos) | Não especificado | Leque de métodos - Relações causais - custos comuns - Custos-padrão e percentuais fixos | Não especificado |

| Como as diretrizes para o custeamento de programas tratam custos indiretos/ custos fixos (de capital)? | Não especificado | Não especificado | Orientação geral sobre alocação de custos indiretos, especialmente o uso de custos comuns. | Não especificado |
As diretrizes de custeamento para programas abrangem todos os programas ou apenas programas novos?

<table>
<thead>
<tr>
<th>Seção 5)</th>
<th>Novos programas apenas (novos programas ou alterações em programas existentes)</th>
<th>Não especificado</th>
<th>Novos gastos apenas (Submissão para novas iniciativas ou despesas fora dos níveis de referência do órgão)</th>
<th>Não especificado</th>
</tr>
</thead>
</table>

Orçamento por competência ou regime de caixa (receitas e despesas)?

<table>
<thead>
<tr>
<th>RegIME de competência</th>
<th>Regime de caixa e regime de competência</th>
<th>Regime de caixa e regime de competência</th>
<th>Regime de caixa e regime de competência</th>
</tr>
</thead>
</table>

A política equivalente de programas do Canadá também é obrigatória. Ela estabelece uma abordagem comum para o conjunto do governo para a especificação de programas e para garantir a consistência na coleta, gestão e divulgação de informações financeiras e não financeiras. A política exige que cada departamento ou agência desenvolva uma ‘Arquitetura de Alinhamento de Programas’ (AAP) para explicar como os recursos são alocados e administrados. As diretrizes para programas estipulam cinco critérios fundamentais para a especificação da arquitetura de programas:

- os programas devem identificar e agrupar atividades e vinculá-las de forma lógica aos resultados estratégicos que apoiam;
- a arquitetura deve vincular alocações planejadas de recursos a cada programa em todos os níveis e em relação a quais resultados financeiros podem ser informados;
- a arquitetura deve vincular medidas de desempenho a cada programa em todos os níveis e para quais resultados efetivos são informados;
- a arquitetura deve estruturar a apresentação de Estimativas (plano detalhado de despesas departamentais) e os relatórios legislativos; e
- a arquitetura deve servir de base comum para informar a alocação de recursos pelo Parlamento, Conselho do Tesouro e gestão dos departamentos (observando que a aprovação ainda ocorre com base no ‘tipo de despesa’, e.g. operacional e de capital).

Como na Austrália, a Secretaria do Tesouro aprova o AAP de cada departamento e também deve aprovar quaisquer alterações.

Como observado anteriormente, tanto a Áustria como a Holanda dispõem de estruturas de programas orçamentários, mas definidas de formas diferentes. Na Áustria, ‘títulos’ e ‘capítulos’ são desagregados com base em setores de políticas e ministérios, com declarações orçamentárias subdivididas em ‘orçamentos globais’, que compreendem as categorias de atividades. Na Holanda, ‘capítulos’ e ‘artigos’ são desagregados com base em ministérios e programas de política; há cerca de 130 artigos, cada um responsável, em média, por cerca de €1 bilhão. No entanto, como a Tabela 4.1 indica, nos casos tanto da Áustria como da Holanda, as diretrizes de programas não estão disponíveis.
4.3 Requisitos e orientações para o custeamento de programas

Esse tema abrange os requisitos e as orientações para o custeamento de programas, incluindo a finalidade das informações de custo de programas e se o ministério da fazenda emite diretrizes obrigatórias para o custeamento de programas.

Como mostra a Tabela 4.1, apenas a Austrália e o Canadá emitem diretrizes de custeamento. Além disso, foi apenas nessas duas jurisdições que os ministérios da fazenda apresentaram de forma clara as finalidades das informações de custo no processo orçamentário. O denominador comum é a necessidade de custear ‘novos propostas de gastos’. Na Austrália, o processo orçamentário de ‘estimativas futuras’ exige o custeamento de Propostas de Novas Políticas’ (PNP) para avaliar o impacto financeiro de uma proposta de política de governo no equilíbrio orçamentário; permitir que Governo decida sobre a dotação de recursos das agências; e subsidiar futuras avaliações dos programas. Além disso, o processo de custeamento permite que o Ministério da Fazenda avalie os custos das PNP apresentadas pelas agências para:

- determinar e concluir se o custo é uma estimativa razoável e robusta;
- garantir a consistência do custeamento com o objetivo declarado da política; e
- avaliar os potenciais impactos em outras áreas no fluxo de gastos públicos.

No Canadá, os objetivos de custeamento são mais amplos e definidos mais ou menos de acordo com o usuário e a decisão: ‘o custeamento é feito para a finalidade pretendida’. Estimativas de custos são exigidas para propostas de novas políticas ou novos programas submetidos à apreciação do Conselho de Ministros, e estimativas de custo mais depuradas são desenvolvidas para serem submetidas à apreciação do Conselho do Tesouro (comissão oficial do Conselho de Ministros).

O Ministério da Fazenda da Austrália emite um ‘modelo padronizado de custeamento’ para ser usado por todos os ministérios e órgãos no cálculo do financiamento de PNP. Estas também são refletidas nos protocolos relativos ao custeamento de compromissos eleitorais - Carta de Honestidade Orçamentária: Diretrizes do Custeamento de Políticas -, emitida em conjunto pelos Ministérios da Fazenda e do Tesouro. O objetivo do modelo de custeamento é proporcionar uma abordagem consistente para o cálculo de salários e outros custos marginais relacionados com PNP, tal como instalações de escritório. O modelo de custeamento não é obrigatório para todos os programas, embora ministérios e órgãos devam adotar a abordagem padrão para determinadas categorias de ‘despesas ministeriais’, especialmente custos de pessoal (as metodologias serão discutidas mais detalhadamente abaixo). Na verdade, isso significa que apenas novas despesas que estejam sendo consideradas no processo orçamentário requerem custeamento.

As diretrizes para o custeamento de programas no Canadá são definidas em dois documentos. O primeiro é o Guia para o Custeamento, emitido pela Secretaria do Conselho do Tesouro (2008). Embora não seja obrigatório, o Guia destaca que ‘o custeamento é feito para a finalidade pretendida’ e que, portanto, exercícios de custeamento específicos devem ser formulados com base nas metodologias do Guia para atender às necessidades específicas do
referido exercício de custeamento. Por exemplo, o documento identifica um rol de aplicações comuns de custos para fins de gestão de programas ministeriais - incluindo recuperação de custos, decisões de ‘fazer ou comprar’ e decisões de níveis de serviços - destinadas principalmente a apoiar a forma como os serviços são financiados e prestados de forma mais efetiva. No entanto, o Guia também especifica como as informações de custos se destinam a subsidiar o processo orçamentário, de duas maneiras:

- elas são ‘recomendadas’ como abordagem de custeamento para determinar custos em cada nível da arquitetura de alinhamento de programas, ou seja, programas e subprogramas; e
- elas devem ser ‘aproveitadas’ como abordagem de custeamento para determinar os custos diretos e indiretos de todas as novas iniciativas (conhecidas como "dotação suplementar") elaboradas como propostas ao Conselho do Tesouro.

O segundo conjunto de diretrizes se refere especificamente à elaboração de propostas ao Conselho do Tesouro. Trata-se de propostas de políticas ministeriais que buscam a aprovação do Conselho do Tesouro para financiar novas iniciativas que não estão incluídas nos níveis de referência das despesas de um ministério (estimativas futuras) e fornecem detalhes sobre o desenho de programas, custos específicos, resultados e efeitos esperados, e entrega e implementação de programas.

4.4 Metodologias e abrangência do custeamento de programas

Esse tema compreende as metodologias e a abrangência do custeamento de programas, incluindo as metodologias específicas cobertas pelas diretrizes, seu tratamento de custos diretos e indiretos, sua aplicação em programas novos e existentes, e sua adoção em ambientes orçamentários de regime de caixa e regime de competência 17.

As diretrizes de custeamento na Austrália e no Canadá, embora de aplicação obrigatória para novas propostas de orçamento, definem um rol de métodos e práticas para padronizar abordagens. As principais práticas e exemplos serão destacados na discussão a seguir.

Na Austrália, o custeamento de propostas de novas políticas deve abranger quatro elementos: entendimento da política, custeamento de itens departamentais, custeamento de itens administrativos e custeamento de capital e de itens de TIC. Ao abordar esses elementos, o exercício de custeamento deve cobrir todos os custos diretos da implementação de uma iniciativa, bem como os efeitos diretos no fluxo de gastos de outros programas do governo (por exemplo, uma proposta para expandir os serviços de vacinação infantil também pode resultar em aumento do custo do reembolso de despesas médicas). Os quatro elementos são definidos no mapa do processo de custeamento apresentado na Figura 2.

---

17 Como se aplicam ao custeamento de propostas orçamentárias cabe observar que as diretrizes de custo nas duas jurisdições fornecem cobertura insuficiente de métodos para a alocação de custos indiretos, tais como custos comuns.
Figura 2 – Mapa do processo de custeamento – Ministério da Fazenda da Austrália18,19

Preparação

Entender o papel do Ministério da Fazenda no custeamento de política
Entender o protocolo do Ministério da Fazenda para custeamento
Obter / desenvolver uma descrição clara de política, RPAT e custo completo

Entendimento e Esclarecimento de Políticas

Verificar se a política está sendo financiada corretamente
Esclarecer questões de implementação da política
Interpretar política

Avaliar pressupostos gerais de custo e informacionais
Avaliar os custos de pessoal e padrão de custos ou custos gerais
Avaliar os custos operacionais não-padrão

Avaliar pressupostos por trás dos principais direcionadores de custo
Avaliar premissas de implementação e avaliação
Avaliar premissas gerais e dados de custo

Avaliar a proposta com abordagem de custeamento de ciclo de vida útil
A proposta exige?
1. Um caso de negócio completo
2. Validação por filtros de análise
3. Validação em 2 estágios

Identificar claramente as despesas operacionais associadas à proposta de despesa de capital
Aplicar indexação aos custos de exercícios futuros conforme exigido

Aprovação do custo pelo Ministério da Fazenda

Calcular impactos sobre recursos e resultados orçamentários (Administrativas e Ministeriais)

Fluxo de processo
Legenda
Fluxo de comunicação de duas vias

Notas da Figura 2. Abreviações: RPAT (Ferramenta de Avaliação do Potencial de Risco); FMG (Orientação de Gestão Financeira); AMPS (Gestão de Ativos e Serviços Parlamentares); AGIMO (Escritório de Gestão da Informação do Governo Australiano). A avaliação de riscos – RPAT - apoia o processo de submissão de propostas ao Conselho de Ministros e determina a necessidade de propostas de financiamento de capital a serem objeto de um caso de negócios, de uma revisão do tipo ‘OGC Gateway’ como garantia externa adicional, ou de um processo de aprovação de obras de capital ‘em duas fases’ em busca de aprovação e fundos antes da preparação do caso de negócios completo. O ‘dividendo de eficiência’ é uma redução anual do orçamento operacional dos ministérios, na expectativa da ocorrência de ganhos de eficiência.
O primeiro elemento é entender a política. Isso requer que as agências definam descrições de políticas que expliquem o objetivo da política (incluindo grupos-alvo e produtos) e os principais componentes que devem ser custeados, ou seja, os direcionadores de custo mais significativos. O segundo e terceiro elementos estão relacionados com as duas categorias de dotação no âmbito do arcabouço orçamentário australiano: itens departamentais (despesas operacionais de um departamento) e itens administrados (despesas de programas que um ministério administra em nome do governo). O ‘modelo de custeamento padronizado’ é aplicado às despesas ministeriais para PNP, para fornecer ‘dotação razoável para salários e outros custos marginais’, com base em tabelas padrão de salário atualizadas para incorporar as últimas pesquisas de remuneração no setor público e ajuste pela inflação para outros custos de pessoal. O custeamento dos itens administrados, que se referem principalmente as atividades regidas por regras de elegibilidade estabelecidas pelo Parlamento, deve isolar pressupostos de implementação, como, por exemplo, o comportamento do grupo-alvo, para estimar projeções de volume. Esses aspectos também são discutidos mais detalhadamente na Seção 5.

O processo de custeamento de despesas departamentais geralmente aplica o princípio de 'Custo = Quantidade de Insumos x Preço dos Insumos'. O custo total é determinado decompondo-se o custeamento de uma política em elementos de custo (por exemplo, salários, materiais, etc.), realizando-se uma análise baseada no preço e na quantidade de cada elemento, e somando-se os subtotais de custos para calcular uma estimativa global de custos. Essa abordagem também é acompanhada por uma série de convenções:

- o custeamento deve ser calculado com base em preços correntes;
- o custeamento deve ser preparado em termos de regime de caixa e de competência (para que tanto o impacto no equilíbrio fiscal como o saldo de caixa subjacente sejam calculados);
- o custeamento deve ter em conta respostas comportamentais diretas (ou efeitos de primeira ordem), mas geralmente não incorpora efeitos de segunda ordem; e
- os pressupostos usados no custeamento (por exemplo, o número de pessoas que fazem uso de um determinado desconto) devem ser transparentes e, para manter a consistência, os pressupostos usados no custeamento de uma política geralmente serão usados novamente para o custeamento políticas semelhantes.

A Figura 3 apresenta o exemplo de um processo de custeamento convencional para uma política fictícia de inspeção de passageiros em aeroportos.

Figura 3 – Exemplo de metodologia de custeamento para uma proposta de nova política - Ministério da Fazenda da Austrália

---

**Custeamento de uma proposta de introdução de um novo processo de inspeção de passageiros e bagagens despachadas em aeroportos australianos.**

Passo 1. Determinar o número de aeroportos afetados sem os procedimentos de inspeção de segurança em vigor.
Passo 2. Estimar o preço e os custos de instalação de cada equipamento necessário para implementar a inspeção (por exemplo, Sistemas de Detecção de Explosivos, máquinas de raio-X (bagagem despachada), máquinas de Detecção de Vestígios de Explosivos, Detectores de Metal (passageiros), máquinas de raio-X (bagagem de mão dos passageiros) e outros itens, detector de metal manual, mesa para inspeção de itens pessoais, cordões de isolamento, etc.).

Passo 3. Avaliar os custos de operação dos equipamentos. Estes incluem custos associados à comunicação de novos procedimentos aos viajantes (que irão variar dependendo do tipo de comunicação – e.g., folhetos impressos, cartazes, cartões de linguagem, e assim por diante - multiplicados pelo custo e pela quantidade necessária); custo de funcionários com conhecimento técnico para ajudar os aeroportos na implementação desta forma de inspeção (com base no número e tipo de funcionários necessários, suas faixas salariais e período de tempo necessário); fóruns consultivos entre o órgão administrador e os aeroportos afetados (inclui despesas de viagens e reuniões, tais como passagens aéreas e aluguel de locais); bem como o custo das atividades de auditoria e de conformidade contínuas (calculado sobre o número estimado de funcionários, faixas salariais, número de visitas e tempo necessário para realizar essas atividades).


Cabe, ainda, observar, que um custeamento também pode considerar a forma mais eficaz para a consecução dos objetivos da política com economicidade, e.g. se é mais custo-efetivo alugar em vez de comprar os equipamentos ou usar consultores ou funcionários de departamentos para algumas ou todas as atividades.


Semelhante à abordagem australiana, o *Guia para o Custeamento* do Canadá é baseado em práticas comumente aceitas de contabilidade gerencial, e estabelece um processo de custeamento genérico para ser usado em todos os exercícios de custeamento:

- Finalidade do Custo – para que finalidade as informações de custos serão usadas?
- Objeto de custo - o que está sendo custeado, ex. uma atividade, um produto ou um serviço?
- Base de custos - que custos são relevantes para a finalidade e o objeto?
- Classificação de Custos - quais são os custos diretos e indiretos relevantes?
- Atribuição de custos - quais são as metodologias mais adequadas e de maior custo-efetividade para atribuir custos aos objetos do custo?
- Calcular, validar e confirmar - aplicar as metodologias, validar os cálculos e pressupostos e confirmar a consistência com a finalidade do custo.

O *Guia* enfatiza que ‘o custeamento é feito para a finalidade pretendida’ e que, portanto, exercícios de custeamento específicos devem ser formulados com o uso de metodologias que atendam às necessidades específicas do exercício de custeamento em questão. Por exemplo, o documento identifica um rol de aplicações comuns de custos para fins de gestão de programas ministeriais - incluindo recuperação de custos, decisões de ‘fazer ou comprar’ e decisões de níveis de serviço - que se destinam principalmente a apoiar a forma como os serviços são efetivamente financiados e prestados.
Como discutido anteriormente, o guia tem como finalidade apoiar o custeamento de novas iniciativas orçamentárias por meio do processo de submissão de Propostas ao Conselho do Tesouro. Essas propostas devem conter detalhes do desenho do programa, custos diretos e indiretos relevantes, resultados e impactos esperados e entrega e implementação do programa. Em particular, a proposta deve identificar todos os custos por categoria, seu cronograma de incorporação ao orçamento no exercício corrente e em exercícios futuros, custo total da iniciativa proposta e, se pertinente, a fonte de recursos.

As diretrizes para a preparação da proposta ao Conselho do Tesouro oferecem uma ilustração instrutiva de como informações de custo podem ser apresentadas para propostas de orçamento. Em particular, as diretrizes exigem o uso de uma ‘Tabela de Custos, Requisitos de Dotação e Fonte de Recursos’ padronizada para acompanhar as propostas de orçamento com impactos nos custos (Secretaria do Conselho do Tesouro 2014). A Tabela 4 é o modelo dessa tabela-padrão; a Tabela 5 apresenta um exemplo de tabela preenchida para uma organização fictícia ‘Iniciativas Canadá’ - e a Tabela 6 descreve os tipos de custos que normalmente devem ser considerados na construção de estimativas de custos.

Com cálculos baseados em regime de caixa, as Tabelas 4 e 5 ilustram como, no nível organizacional, os custos totais são discriminados por crédito orçamentário, classificação econômica (como ‘pessoal’ ou ‘operação e manutenção’), custos de acomodação e outros itens legais. (Se a proposta for para a aquisição de ativos de capital e/ou terras por meio de novas dotações, será necessária uma tabela separada para informações sobre provisões: ver discussão abaixo). Os custos totais são estimados para o período de previsão fiscal quinquenal. É importante ressaltar que a tabela-padrão também exige que as propostas calculem a "necessidade de dotação" em uma base líquida, tendo em conta as fontes de recursos existentes e remanejamentos. Nesse sentido, cabe observar que a tabela captura informações de custo e dotação em três seções distintas: ‘Novas Dotações’, ‘Dotações Existentes’ e ‘Remanejamentos’.

Por último, cabe observar que, embora desejada, a contabilidade e orçamento em regime de competência não são pré-requisitos para a produção de informações de custos. Dos países pesquisados, apenas a Austrália adota plenamente práticas de contabilidade e orçamento em regime de competência. A Áustria adota práticas de contabilidade e orçamento em regime de competência, exceto para previdência do serviço público, enquanto o Canadá implementou apenas a contabilidade no regime de competências. A Holanda, por sua vez, não adota nem a contabilidade de competência nem a elaboração de orçamentos com base no regime de competência.

Figura 4 – Apresentação de custeamento orçamentário para o exercício corrente e exercícios futuros

<table>
<thead>
<tr>
<th>Tabela de Custos, Dotação de recursos e Fontes de Recursos por Estrutura de Estimativas de Crédito Orçamentário</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Exercício Fiscal – US$</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Novas Dotações (inclusive ajustes na receita líquida de um crédito) [Decompor por organização, crédito e classificação econômica, conforme pertinente]</td>
</tr>
<tr>
<td>Crédito [inserir no. da operação de crédito] – Despesas Operacionais e Planos de Benefícios Trabalhistas (PBT)</td>
</tr>
<tr>
<td>------------------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>Pessoal</td>
</tr>
<tr>
<td>Outros custos operacionais</td>
</tr>
<tr>
<td>PBTs a 20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Total Crédito [inserir no. da operação de crédito] e PBT</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Crédito [inserir no. crédito de capital – Gastos de Capital e PBT</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Pessoal</td>
</tr>
<tr>
<td>Outros</td>
</tr>
<tr>
<td>PBT a 20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Crédito [inserir no. crédito de capital] e PBT</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Crédito [inserir no. de créditos de subvenções e contribuições] – Subvenções e Contribuições</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Subvenções</td>
</tr>
<tr>
<td>Contribuições</td>
</tr>
<tr>
<td>Crédito Total [inserir no. de créditos de subvenções e contribuições]</td>
</tr>
<tr>
<td>Total Créditos</td>
</tr>
<tr>
<td>Prêmio acomodação PWGSC a 13%</td>
</tr>
<tr>
<td>Outros itens legais</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Ajustes na Receita Líquida de um Crédito [Decompor por classificação econômica conforme pertinente]</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Pessoal</td>
</tr>
<tr>
<td>Outros custos operacionais</td>
</tr>
<tr>
<td>PBT a 20%</td>
</tr>
<tr>
<td>Receita Líquida de um Crédito (exceto PBT)</td>
</tr>
<tr>
<td>Total (igual ao valor de PBT, se houver)</td>
</tr>
<tr>
<td>Total Novo Financiamento</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Financiamento Existente [Decompor por organização, crédito e fator de insumo, conforme pertinente. Usar o mesmo formato da seção “Novos Financiamentos”]</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Total Financiamentos Existentes</td>
</tr>
<tr>
<td>Remanejamentos</td>
</tr>
<tr>
<td>Organização Remetente [Decompor por crédito e fator de insumo. Usar o mesmo formato da seção “Novas Dotações”]</td>
</tr>
<tr>
<td>Subtotal</td>
</tr>
<tr>
<td>Organização Destinatária [Decompor por crédito e fator de insumo. Usar o mesmo formato da seção “Novas Dotações”]</td>
</tr>
<tr>
<td>Subtotal</td>
</tr>
<tr>
<td>Total Remanejamentos (deve ser igual a zero)</td>
</tr>
<tr>
<td>Total Geral</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Fonte: Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá 2014
Tabela 5 – Exemplo de apresentação preenchida de custeamento orçamentário para o exercício corrente e exercícios futuros

Fonte: Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá 2014

Tabela 6 – Lista de verificação de custos eventuais

<table>
<thead>
<tr>
<th>Salário e custos relacionados</th>
<th>Vencimentos, salários, bônus por turno, horas extras, remuneração por responsabilidades adicionais, reclassificações, bônus por função bilíngue, relocação, licença, pagamentos de plano de benefício de empregados (pensões e seguros).</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Custo de acomodação</td>
<td>Despesas de acomodação para imóveis de propriedade do governo ou alugados</td>
</tr>
<tr>
<td>Outros custos operacionais</td>
<td>Viagens, conferências, frete, taxa postal, capacitação, serviços pessoais e profissionais contratados, comunicações, sistemas de informação e telecomunicações, hardware e software, móveis, material de escritório, serviços profissionais internos, tais como advogados, auditores, serviços corporativos, tais como biblioteca e sala de correio.</td>
</tr>
<tr>
<td>Capital</td>
<td>Aquisição de terrenos, construção de edifícios, estruturas e obras de engenharia, frotas de veículos, navios e aviões, e grandes alterações, reparos ou reformas para prolongar a vida útil desses ativos.</td>
</tr>
<tr>
<td>GST (Imposto sobre bens e Serviços)</td>
<td>Embora não seja imputado ao orçamento operacional de um ministério, o GST (e pagamentos de harmonização de impostos de vendas estaduais) deve ser estimado e apresentado separadamente em propostas de novas dotações.</td>
</tr>
<tr>
<td>Pagamentos de</td>
<td>Estimativas de valores, bens, serviços ou ativos que são transferidos de uma</td>
</tr>
</tbody>
</table>
No caso específico dos projetos de bens de capital, o modelo de proposta ao Conselho do Tesouro também exige que o custeamento ao longo dos exercícios futuros leve em conta o custo total dos projetos, ou seja, as despesas operacionais estimadas de aquisição e manutenção de um ativo. Embora as dotações sejam baseadas em regime de caixa, o processo orçamentário canadense exige que as propostas incluam informações em regime de competência quando os recursos forem incrementais (ou seja, não incluídos nos níveis de referência do ministério) e as informações de contabilidade de caixa e de competência forem materialmente diferentes. No caso de alocações com base em ‘regime de caixa’, o preço total de compra ou o custo de desenvolvimento de um ativo é contabilizado no exercício da despesa. No caso do regime de pleno de competência, os custos de desenvolvimento ou aquisição do ativo são imputados aos períodos em que o ativo será usado, por meio de amortização. O Quadro 7 ilustra um processo de custeamento para despesas anuais a pagar de uma proposta de aquisição de bens de capital.

**Figura 7** – Exemplo de método para o cálculo de despesa anual a pagar para propostas de capital

### Passo 1. Custo - Determine a soma de todos os custos necessários para tornar um bem de capital operacional
- No caso de aquisição, pode incluir preço de compra, custos de transporte, honorários advocatícios, custos de instalação.
- No caso de ativos desenvolvidos ou construídos, inclui custos diretos de materiais e mão-de-obra, bem como despesas gerais diretamente atribuíveis à atividade de construção ou desenvolvimento.

### Passo 2. Período de amortização (depreciação) - Determine a vida útil do bem
- Vida útil é a estimativa do período durante o qual um bem de capital tangível deverá ser usado ou o número de unidades de produção ou similares que pode ser obtido a partir do bem de capital tangível. A estimativa de vida útil deve levar em conta fatores como uso futuro esperado, efeitos da obsolescência tecnológica, desgaste esperado em razão de uso ou tempo, programa de manutenção, estudos de itens semelhantes aposentados, e condição de itens comparáveis existentes.
- Uma vez que a estimativa da vida de um bem é estendida para o futuro, torna-se cada vez mais difícil identificar uma base razoável para estimar a vida útil. Como resultado, o período máximo de amortização de bens de capital tangíveis, com exceção de terras, fica restrito a 40 anos, exceto quando a organização federal puder comprovar claramente uma expectativa de vida útil mais longa. Alguns ativos de rede complexos, tais como sistemas de água ou esgoto, provavelmente têm vida útil superior a 40 anos. Assim, a indicação de uma vida útil mais longa para esses bens pode ser justificada.

### Passo 3. Despesa de Amortização - Atribua o custo do bem pela duração de sua vida útil
- O governo federal usa geralmente uma amortização linear, caso em que o custo do ativo é dividido igualmente pelo número de anos de vida útil para determinar a despesa anual de amortização.
- Esse valor, acrescido dos custos operacionais para o exercício, será a despesa anual a pagar.
- Esse valor será registrado para cada ano de vida útil do bem, a partir do momento em que este for posto em uso. Como a amortização é registrada mensalmente, a amortização anual pode ser reduzida no...
primeiro e no último ano exercício de vida útil do bem.

5. Práticas de Estimativas de Custo para o Exercício Corrente e Exercícios Futuros no Âmbito do MGMP

Nesta seção serão descritas as características comuns e excepcionais das práticas de estimativas de custo para o exercício corrente e exercícios futuros no âmbito do MGMP, nos quatro países pesquisados, em duas áreas temáticas:

- aplicação de diretrizes de custeamento no exercício corrente e em exercícios futuros (incluindo o tratamento de certos tipos de programas, tais como programas de capital); e
- aplicação de abordagens de custeamento como parte das metodologias de previsão (incluindo o tratamento de programas de benefícios, a aplicação de parâmetros não-economicos (por exemplo, deflatores de custos de mão de obra e de custos não relacionados a mão de obra, pressupostos demográficos e comportamentais etc.) e alterações de parâmetros (por exemplo, variações de parâmetros econômicos)).

5.1 Introdução

Esta seção apresenta as características distintivas das práticas de estimativas de custos para o exercício corrente e exercícios futuros no âmbito do MGMP, adotadas nas quatro jurisdições pesquisadas. O objetivo é isolar os principais temas decorrentes dos estudos de casos individuais e ajudar a diferenciar a aplicação de diretrizes para determinados tipos de programas, variações relevantes na sua aplicação no exercício corrente e em exercícios futuros, bem como a aplicação de abordagens de custeamento no contexto das metodologias de previsão. O método consiste em comparar e contrastar práticas de metodologias de custeamento e de previsão, com base nas perguntas da pesquisa, e identificar exemplos instrutivos de métodos de custeamento e sua aplicação. A Tabela 5.1 define as práticas de custeamento e previsão de forma resumida. Mais uma vez, cabe observar que as informações sobre metodologias de custeamento e previsão em geral não estavam disponíveis nos casos da Áustria e da Holanda.

5.2 Aplicação de diretrizes de custeamento no exercício corrente e em exercícios futuros

Esse tema abrange requisitos e orientações para a aplicação de diretrizes de custeamento no exercício corrente e em exercícios futuros no âmbito do MGMP, incluindo qualquer distinção entre propostas de (despesas de) capital e propostas (de despesas) recorrentes.

Todas as quatro jurisdições possuem um MGMP que faz uso de estimativas móveis. A distinção fundamental ocorre entre a Austrália e o Canadá (que adotam estimativas "indicativas") e a Áustria e a Holanda (que adotam as estimativas como limites de despesas).
Como já vimos, nos primeiros países as estimativas futuras compreendem projeções de linha de base do ‘custo’ de programas existentes, e a finalidade do processo orçamentário anual é assegurar que decisões orçamentárias incrementais sejam explicadas em termos do seu impacto nas estimativas futuras: uma vez finalizado o orçamento, as estimativas são 'transferidas', de forma que o primeiro exercício futuro se torna o início da alocação orçamentária para o processo dos exercícios seguintes, e um novo exercício futuro é acrescentado. Nos dois últimos países, as estimativas dos exercícios futuros representam limites de despesas - no caso da Holanda, limites ajustados à inflação – nos quais cada ministério deve administrar por meio de realocações e transferência de recursos de um exercício para o outro. Na Áustria e na Holanda, o processo orçamentário anual é organizado em torno da revisão de prioridades para novas iniciativas. Assim, quaisquer reajustes nos limites requerem aprovação parlamentar, e o uso de “estimativas móveis’ refere-se principalmente ao ano final de ‘extrapolação’, que é acrescentado anualmente.

Como vimos, diretrizes de custeamento formais são emitidas na Austrália e no Canadá. Em ambos os países, estimativas de custo são obrigatórias apenas para a preparação de propostas de novos gastos no processo orçamentário, e devem ser necessariamente fornecidas para o exercício corrente e exercícios futuros. Na Austrália, as decisões orçamentárias sobre novas políticas - conhecidas como ‘medidas’ -, geralmente se aplicam abaixo do nível de programa, o que significa que normalmente constituem subprogramas que contribuem para um programa. As estimativas geralmente são atualizadas com base em programas, elaboradas pelos departamentos, que inserem as mudanças no Sistema Central de Gestão Orçamentária, e posteriormente revistas e validadas pelo Ministério da Fazenda. Os ajustes devem refletir:

- decisões ou medidas governamentais desde a última atualização das estimativas;
- remanejamento de dotações aprovada (mudanças de custos estimadas entre exercícios sem qualquer aumento global dos custos do programa); e
- atualizações de parâmetros (alterações nos parâmetros econômicos ou parâmetros específicos dos programas, como o número de pessoas elegíveis para receberem transferências condicionais de renda); e estimativas de programas ministeriais e administrados atualizadas, para todos os exercícios.

No entanto, o Ministério da Fazenda alertou que, uma vez aprovadas no processo orçamentário anual, as ‘medidas’ geralmente são consolidadas dentro da linha de base dos programas existentes e não estão sujeitas, rotineiramente, a monitoramento e avaliação em separado.

No Canadá, a Secretaria do Conselho do Tesouro adota o processo de Atualização Anual do Nível de Referência (AANR) para definir a linha de base de despesas para programas não obrigatórios existentes (o componente direto de gastos do programa do plano fiscal refletido no orçamento anual). A maioria dos níveis de referência de despesas é definida em termos nominais, numa base móvel de três anos, e os ministérios devem gerar ganhos de eficiência para compensar eventuais aumentos de custos. As projeções na atualização interna da AANR são apresentadas para um período de cinco anos, ao passo que as projeções fiscais apresentadas no orçamento são identificadas para um horizonte de planejamento móvel de
dois anos. O processo de AANR é um exercício técnico que atualiza os níveis de referência – não pretende considerar o desempenho passado e os resultados dos programas - e não é um mecanismo para os ministérios solicitarem novas dotações. A revisão sistemática da eficácia de programas em curso só foi implementada por volta da última década.

Tabela 5.1 – Práticas de estimativas de custos para exercício corrente e exercícios futuros no âmbito do MGMP: resumo das propostas

<table>
<thead>
<tr>
<th>O MGMP é ‘móvel’?</th>
<th>Austrália</th>
<th>Austria</th>
<th>Canadá</th>
<th>Holanda</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sim</td>
<td>Sim t + 1 se torna o ponto de partida para o orçamento, novo t + 3 acrescentado</td>
<td>Sim Teto orçamentário de 4 anos Novo MGMP tem t + 4 acrescentado, com t + 3 como ponto de partida</td>
<td>Sim Teto orçamentário de 4 anos Novo MGMP tem t + 4 acrescentado, com t + 3 como ponto de partida</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Há diretrizes centrais para o custeamento de programas para propostas de orçamento? Qual é a base para as propostas, i.e., por programa, setor, etc.?</th>
<th>Sim</th>
<th>Não</th>
<th>Sim</th>
<th>Não há dados</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Modelo de Custeamento padronizado para Propostas de Novas Políticas Programa e/ou ‘medida’ (iniciativa relacionada com um programa)</td>
<td>Não AIR ( Avaliação de Impacto Regulatório) para novas propostas, mas não são específicas para custos Propostas não são baseadas em ‘programas’, mas sim em leis ou projetos</td>
<td>Sim</td>
<td>Guia de Custeamento para a Preparação de Propostas ao Conselho do Tesouro ‘Nova Iniciativa’</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Há distinção entre custos correntes e de capital? As últimas estimam os custos correntes das despesas de capital?</th>
<th>Sim</th>
<th>Não ha distinção entre custos correntes e de capital</th>
<th>Sim</th>
<th>Não há dados</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Dotações separadas para PNP identificam custos correntes e de capital separadamente Propostas de capital estimam custos para ‘todo o ciclo de vida’</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>As diretrizes tratam os programas de benefícios de forma diferente?</th>
<th>Não</th>
<th>Sim MGMP faz distinção entre teto ‘nominal’ fixo (75%) e teto ‘variável’ (25%) para atividades de benefícios</th>
<th>Não</th>
<th>Programas ‘obrigatórios’</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Programas de benefícios especificados por legislação separada – ‘dotações especiais’</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Há diretrizes separadas que estimam custos dos programas no exercício corrente e em exercícios futuros ou ambos?</th>
<th>Não</th>
<th>Não AIR é exigida para todas as novas leis e projetos; no entanto, ‘não está diretamente vinculada ao MGMP ou ao orçamento anual</th>
<th>Não</th>
<th>Métodos de custeamento padronizados aplicáveis ao exercício corrente e exercícios futuros</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Métodos de custeamento padronizados aplicáveis ao exercício corrente e exercícios futuros</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Quais são os principais componentes das metodologias de previsão? - parâmetros econômicos - regras para a construção de estimativas</th>
<th>Regras de construção (cenário ‘sem mudanças de políticas’) As Previsiones Económicas do Tesouro (e.g. crescimento anual) são previsões para o exercício corrente e o exercício futuro t+1 (variação cíclica na atividade econômica) e projeções</th>
<th>Não são elaborados Previsões econômicas fornecidas por órgão independente (WIFO)</th>
<th>Não há dados</th>
<th>Não há dados</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>políticas’)</td>
<td>- fatores de reajuste de custos</td>
<td>para médias de longo prazo dos exercícios futuros t+2 e t+3.</td>
<td>Não há dados</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>-------------</td>
<td>---------------------------------</td>
<td>-------------------------------------------------</td>
<td>--------------</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>As metodologias de previsão fazem distinção entre mudanças de parâmetros?</td>
<td>Sim</td>
<td>Medidas orçamentárias – políticas novas ou alteradas - Mudanças de parâmetros – Variações em parâmetros econômicos</td>
<td>Não Requisitos de AIR aplicam-se apenas a novos gastos</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Como observado, iniciativas de novas políticas são tratadas em um processo separado. Quando a dotação necessária é requerida além dos níveis de referência, os ministérios solicitam a inclusão da dotação adicional nas Estimativas, por meio de uma proposta ao Conselho do Tesouro. Essas estimativas incluem propostas para financiamento de novos programas já aprovados pelo Conselho de Ministros, ou que busquem dotação adicional para programas existentes. Quaisquer ajustes são, então, incluídos no próximo período de suplementação orçamentária, e as atualizações dos níveis de referência são incluídas no próximo exercício de AANR. Os documentos de Estimativas fazem distinção entre políticas novas e existentes, com destaque para políticas novas.

Previsões de despesas de caráter mandatório em vigor são desenvolvidas para inclusão no processo de AANR e inclusão na apresentação das Principais Estimativas e dos Relatórios de Planos e Prioridades (RPP). As previsões são baseadas nas informações demográficas, econômicas e/ou de demanda mais recentes. Mudanças significativas nas previsões durante um exercício podem ser apresentadas em Estimativas Suplementares.

Uma questão final é a medida em que as despesas correntes e de capital são diferenciadas no processo de formulação de orçamento no âmbito do MGMP, e se isso se reflete na necessidade de identificar as implicações em termos de custos correntes das propostas orçamentárias de despesa de capital. Até certo ponto, isso é muitas vezes uma função da estrutura legal de ‘orçamento duplo’ das dotações orçamentárias. Na Austrália, por exemplo, há uma exigência constitucional de apresentar as alocações separadamente como ‘correntes’ e ‘de capital’, ao passo que na Áustria essa exigência não existe nas leis orçamentárias básicas. Em princípio, no entanto, é preferível assegurar que a análise das propostas de capital (incluindo custos correntes de operação e manutenção de ativos) seja integrada a um único processo de formulação do orçamento anual.

O exemplo mais instrutivo de orçamento integrado de capital vem da Austrália. Como em muitas outras economias avançadas, o processo orçamentário de MGMP australiano contém um processo de revisão do tipo 'filtros’ para grandes projetos, com foco na aquisição dos principais itens de tecnologias de informação e comunicação (TIC) (Escritório de Gestão da Informação do Governo australiano 2012). O processo está voltado para o fortalecimento da preparação de casos de negócios para propostas de TIC de grande porte ou complexas, consideradas novas políticas no âmbito do processo orçamentário anual. Em particular, o
processo de revisão do caso de negócios destina-se a assegurar que os custos de novas despesas de capital sejam totalmente mapeados antes da solicitação de dotação. Por exemplo, propostas de projetos de capital de TIC devem refletir uma ‘opção preferencial’, com base em uma análise de custo-benefício que tenha em conta os custos de ‘todo o ciclo de vida’, associados ao uso e à manutenção do ativo (como depreciação) e despesas operacionais (como pessoal), projetadas para serem requeridas ao longo do período das estimativas futuras. Esse processo é apresentado na Figura 2.

5.3 Aplicação de abordagens de custeamento como parte das metodologias de previsão

Esse tema abrange os requisitos e as práticas para metodologias de previsão, incluindo o tratamento de programas de benefícios, a aplicação de parâmetros não econômicos (por exemplo, deflatores de custos de mão de obra e de custos não relacionados a mão de obra, pressupostos demográficos e comportamentais, etc.) e ‘mudanças de parâmetros’ (por exemplo, variações em um parâmetro econômico ou no ambiente operacional do órgão) ao custeamento durante o período das estimativas futuras.

A aplicação de métodos de custeamento e metodologias de previsão para a construção de estimativas não é uma área de prática bem apoiada por documentação oficial de fonte aberta. Além disso, apenas na Austrália e no Canadá os ministérios da fazenda estavam em condições de fornecer informações detalhando essas abordagens, e mesmo assim em um nível mais geral. Mais uma vez, a Austrália fornece o exemplo mais elucidativo de como parâmetros não econômicos devem ser aplicados na construção e manutenção de estimativas com um MGMP. O papel das mudanças de parâmetros econômicos está mais estabelecido nos quatro países da pesquisa, mas é caracterizado por arranjos institucionais muito diferentes para a obtenção e avaliação de hipóteses de previsão.

Na Austrália há três aspectos dos ‘métodos de custeamento convencionais’ que são importantes para a construção e manutenção das estimativas futuras no MGMP da Austrália: pressupostos comportamentais para o custeamento de programas e políticas; tratamento de efeitos diretos e indiretos; e uso da reserva de contingência como provisão ‘de colchão’ nos exercícios futuros (ver Comunidade da Austrália 2012).

No âmbito do processo de orçamento de MGMP, as políticas de custeamento para ‘novas medidas’ devem explicar e levar em consideração o impacto de uma mudança no comportamento de grupos-alvo (o Ministério da Fazenda usa o exemplo de uma nova isenção de tributação que beneficia uma atividade em detrimento de outra e, portanto, busca movimentar recursos para a atividade beneficiada). Esse tipo de análise, no entanto, depende de conhecimento da lógica pretendida das intervenções de políticas e do nível de confiança em antecipar as mudanças comportamentais. Muitas vezes, informações confiáveis sobre esses tipos de efeitos de mudanças de políticas frequentemente estão indisponíveis, e embora as respostas comportamentais possam ser subsidiadas pela experiência de políticas anteriores, estudos acadêmicos ou modelos, essas estimativas requerem o exercício de julgamento profissional significativo. Consequentemente, a documentação de custeamento deve sempre
exigir explicações claras de quais pressupostos comportamentais são usados e dos intervalos de confiança aplicados (incluindo um de ausência de mudança comportamental devido à falta de informações).

Um problema correlato é o fato de que os custeamentos somente devem levar em conta os efeitos comportamentais diretos de uma mudança de política, e não os efeitos indiretos (ou 'de segunda ordem'). Os efeitos diretos podem incluir, por exemplo, mudanças nos preços de bens e serviços, ou na sua oferta e demanda, afetadas por uma mudança de política produzida pela movimentação de recursos entre as atividades afetadas pela mudança de política. Na Austrália, por exemplo, os efeitos indiretos não são incluídos nos custeamentos, devido à incerteza associada à estimativa da magnitude e tempestividade dos efeitos e, como esses efeitos também podem ocorrer durante um período de tempo mais longo, eles muitas vezes poderão não ocorrer no horizonte das estimativas futuras.

Uma prática final de interesse na construção de estimativas é a chamada Reserva de Contingência (RC). Trata-se de uma provisão agregada dentro das estimativas futuras para refletir eventos esperados que não podem ser atribuídos a programas individuais quando as estimativas orçamentárias são elaboradas. Não é uma reserva de contingência geral, uma vez que os recursos não são alocados nesta rubrica orçamentária. Para os nossos propósitos, o componente mais importante da RC é o viés de alocação conservadora (conservative bias allowance - VAC) - definida como um percentual do total das despesas do governo central -, que reconhece a tendência de as estimativas de programas existentes serem revistas para cima ao longo do tempo. O VAC é particularmente importante para programas sensíveis à demanda, em que estimativas de custos precisas podem ser problemáticas. O VAC é reduzido para os anos iniciais das estimativas futuras na medida em que as estimativas são progressivamente atualizadas, diminuindo, assim, o viés. Esses ajustes não geram economias orçamentárias reais, nem compensam medidas de gastos: em outras palavras, o VAC é um dispositivo para aumentar o grau de precisão das estimativas futuras.

A previsão de parâmetros econômicos e fiscais, obviamente, desempenha um papel fundamental na construção de projeções de receitas e despesas para a formulação do orçamento no âmbito de um MGMP. As mais importantes delas são as hipóteses e projeções relativas às taxas médias de crescimento econômico, taxas de emprego e desemprego e taxas de inflação geral e específicas. Cada uma das jurisdições pesquisadas dispõe de arranjos institucionais distintos para a previsão econômica, que ajudam a caracterizar o papel dos insumos de previsão econômica para exercícios de custeamento e, por conseguinte, a construção de estimativas.

Na Austrália e no Canadá, outros ministérios econômicos, que não o ministério da fazenda, são os principais responsáveis pela previsão econômica: o Tesouro na Austrália e o Ministério da Fazenda no Canadá. No entanto, ambas as instituições adotam abordagens diferentes para obter as projeções e avaliar as premissas. Na Austrália, os dados vêm do Escritório Australiano de Estatísticas (EAE), e são apenas complementados por dados de pesquisa com empresas e consumidores. O Tesouro usa modelos econométricos internos para construir previsões, que estão sujeitas a exame pelo Grupo Conjunto de Previsão Econômica,
composto por representantes dos principais órgãos econômicos e de políticas públicas do Governo australiano. Em contrapartida, o Ministério da Fazenda canadense faz previsões pesquisando um grupo de entidades do setor privado especializadas em previsão a cada trimestre, a fim de apurar previsões médias anuais do setor relativas ao crescimento real do PIB, inflação, indicadores do mercado de trabalho e taxas de juros e de câmbio. O Ministério da Fazenda do Canadá é reconhecido pela ‘prudência’ que incorpora as suas projeções fiscais: suas convenções de previsão tendem a garantir que, quando intervalos de previsão de receitas são fornecidos, o limite inferior seja rotineiramente adotado, e que os números das receitas sejam sempre arredondados para baixo.

Os arranjos institucionais para a previsão econômica na Áustria e na Holanda são um contraste gritante. Na Áustria, os parâmetros econômicos comuns usados para subsidiar o MGMP e as previsões orçamentárias, bem como o processo de avaliação de impacto para novos gastos propostos, são provenientes de um órgão estatutário independente, o Instituto Austríaco de Pesquisas Econômicas (IAPE). Da mesma forma, na Holanda o Escritório de Análise de Políticas Econômicas (EAPE) fornece previsões econômicas independentes, que devem ser usadas na definição de tetos de despesas no âmbito do MGMP. Além disso, o EAPE tem um papel baseado em convenções, na avaliação das consequências fiscais (ou seja, nos custos) de plataformas de políticas de partidos concorrentes. Ambos os arranjos se destinam a assegurar que a previsão econômica e fiscal seja percebida como transparente e independente da influência do governo.
6. Custeamento para MGMP: Principais Temas Práticos

Nesta seção:
- serão apresentados os principais temas práticos extraídos da análise dos estudo de casos dos países;
- serão descritas quaisquer convergências e divergências nas práticas de custo correntes para MGMP; e
- serão descritos os pontos fortes e fracos das estratégias de reforma de práticas de custo.

6.1 Introdução e observações gerais

O objetivo deste projeto foi realizar uma pesquisa dos arranjos institucionais e processuais que regem os MGMP e o papel das práticas de custeamento 'de baixo para cima' nesses marcos, em uma seleção de países da OCDE. A pesquisa descreve as práticas e, quando disponíveis, apresenta exemplos de práticas atuais. A pesquisa foi baseada em três métodos de coleta de dados primários: um questionário enviado aos ministérios da fazenda da Austrália, da Áustria, do Canadá e da Holanda; entrevistas complementares com funcionários relevantes do ministério da fazenda em todas as jurisdições (exceto na Holanda); e revisão de documentos disponíveis publicamente de políticas e de material instrucional proveniente dessas jurisdições. Esses dados descritivos foram apresentados e resumidos nas três seções temáticas anteriores.

Esta seção final apresentará algumas observações provisórias sobre a forma como as práticas de custeamento apoiam esses sistemas de MGMP. As observações ainda são provisórias, uma vez que os conjuntos de dados aos quais as observações estão relacionadas permanecem incompletos. Não obstante, as entrevistas complementares com funcionários dos ministérios da fazenda confirmaram efetivamente que o escopo limitado das práticas descritas pelos ministérios da fazenda em suas respostas ao questionário é um reflexo preciso das áreas de práticas em desenvolvimento nos seus sistemas de orçamento e custeamento.

Uma observação geral é que a alegada lacuna na literatura técnica sobre MGMP e custeamento existe, sim, e reflete um entendimento desigual da relação na prática. Em certos contextos os vínculos são fortes (por exemplo, o custeamento de gastos em novos programas e em algumas jurisdições - de compromissos eleitorais em marcos plurianuais), mas em outros as desconexões são ainda mais fortes (por exemplo, projeções fiscais com base em níveis históricos de despesas orçadas, pouca ou nenhuma expectativa em relação ao custeamento de programas existentes fora de exercícios de revisão especiais, e a variabilidade aparente de convenções de custeamento para os exercícios futuros). Isso significa que os MGMPs, sendo principalmente um mecanismo de disciplina fiscal agregada, continuam a enfatizar o papel do custeamento em termos de ‘incrementalismo estratégico’: a noção de que
a despesa incremental é aprovada com conhecimento mais estratégico do seu impacto fiscal
em exercícios futuros. Com base nos estudos de casos há, portanto, algum apoio à proposição
de que os MGMP em economias avançadas continuam a operar como estimativas de gastos
‘de cima para baixo’, com base mais em níveis históricos de despesas orçamentárias do que
no custeamento sistemático ‘de baixo para cima’, idealizado, tanto de programas existentes
como de novos programas. As seções a seguir apresentam observações mais específicas.

6.2 O papel do custeamento ‘de baixo para cima’ depende do ‘tipo’ de MGMP
Como observado anteriormente, e como os estudos de casos confirmam, embora não haja um
MGMP ‘típico’, a maioria das variações contém componentes tanto 'de cima para baixo'
como 'de baixo para cima', e há também alguma evidência de uma visão predominante de
que os elementos estratégicos dos processos de previsão fiscal e orçamentário devem excluir
as agências executoras (também discutidos abaixo). Em princípio, um MGMP tem maior
eficácia técnica quando elabora as estimativas com base no custo dos programas informado
pela agência executora, do que na extrapolapção pelo ministério da fazenda de níveis
históricos de dotação. (Ambas as orientações podem, naturalmente, ser diferenciadas de
custeamento ‘de baixo para cima’ como um tipo de exercício de elaboração de orçamento
anual ‘base zero’, o que está claramente além do que é administrativamente viável para
qualquer ministério da fazenda). Este, por sua, vez depende de:

- como e em que nível de desagregação os programas orçamentários são definidos;
- com que nível de desagregação as estimativas futuras são informadas; e
- em que medida os tetos de despesas são ‘rígidos’ e os custos reais dos programas estão
  relacionados com os tetos orçamentários (ou seja, o foco é o controle agregado).

Por exemplo, o material dos estudos de casos sugere que o foco no custeamento é mais forte
na Austrália, onde um MGMP móvel opera com estimativas para o exercício corrente e
exercícios futuros, aplicáveis ao equivalente ao nível de programa e - em termos
comparativos – uma estrutura de programas altamente especificada. Em contrapartida, os
limites plurianuais ‘vinculantes’ de despesas adotados na Áustria e na Holanda categorizam
os gastos em níveis setorial e ministerial relativamente altos, e atribuem um bônus as
agências executoras que redefinem a priorização de recursos dentro do teto.

6.3 O foco do custeamento e das informações de custo é em programas novos ou
programas existentes ampliados
Quando especificadas, espera-se que as práticas de custeamento sejam geralmente usadas em
todo o orçamento nos países dos estudos de casos, mas, na prática, o foco recai
esmagadoramente sobre novos gastos em novos programas ou programas existentes
ampliados. Isso também parece ser uma função do tipo do MGMP e do nível de integração ao
ciclo orçamentário anual. Na Austrália, como no Canadá, os respectivos processos
orçamentários no âmbito do MGMP orbitam em torno do incremento, e a ênfase de
custeamento convencional recai sobre ‘propostas de novas políticas’ para exame durante o
ciclo orçamentário anual: na Austrália, o cenário 'sem mudanças de políticas’ para as estimativas futuras cria uma separação clara entre mudanças de ‘política’ e de 'parâmetro', e no Canadá atualizações automáticas de ‘níveis de referência’ significam que o foco do processo do orçamento de estimativas recai sobre novos gastos fora dos níveis de referência.

Em ambos os países a concentração em novos gastos significa que o custeamento 'de baixo para cima' não é rotina para a base (exceto, claro, quando as iniciativas de exame de 'revisão de prioridades' são realizadas, por exemplo, de forma cada vez mais sistemática, como no Canadá). Na Áustria e na Holanda, tetos 'rígidos’ de despesas para períodos plurianuais significam que novos gastos são entendidos em termos de realocação de gastos de programas existentes. Na Áustria, isso parece ser reforçado pela localização de ferramentas de 'custeamento’ de alto nível no processo de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR) que, embora designado como um ‘filtro’ para avaliar as iniciativas de gastos recentemente realocados, não está (de acordo com o BMF) direta e tecnicamente vinculado nem ao MGMP nem ao processo orçamentário anual. Além disso, na Áustria e na Holanda, as variações nos tetos (daí 'novos' gastos fora desses limites) requerem aprovação parlamentar e são, por definição, muito rigorosas na sua aplicação.

6.4 A capacidade para definir políticas novas e existentes é importante

Por definição, todos os estudos de caso de MGMP consideram "novas políticas” no ciclo orçamentário anual. No entanto, como adotam MGMP móveis, a Austrália e, em menor grau, o Canadá, atribuem maior ênfase à distinção entre a linha de base (programas existentes) e novos programas (embora, na prática, as medidas orçamentárias aprovadas sejam rapidamente incorporadas à linha de base e na Austrália, especialmente, com pouca ou nenhuma revisão posterior). Em parte, isso se reflete nos detalhados requisitos para a especificação de programas e subprogramas: a estrutura de ‘resultados e programas’ na Austrália e a ‘arquitetura de alinhamento de programas’ no Canadá (observando, também, que a estrutura de programas orçamentários na Holanda está sendo aperfeiçoada no âmbito das reformas mais recentes de ‘responsabilização orçamentária ’ ou reformas VBTB). Além disso, tanto a Austrália como o Canadá - e prospectivamente a Áustria e a Holanda - promovem uma integração estreita entre a estrutura dos programas orçamentários e a gestão de programas e orçamento das agências executoras, na expectativa de que os ministérios executores produzirão e usarão informações de custos para ambos os fins. Categorias de orçamento altamente agregadas - e responsabilidades de administração financeira ministeriais altamente descentralizadas - tanto na Áustria como na Holanda parecem atribuir menor ênfase ao papel do custeamento de baixo para cima de programas do que simplesmente à gestão dentro dos tetos fixados.

6.5 A distinção analítica entre práticas de custeamento convencionais e práticas de previsão é instrutiva

Implicitamente, em todas as jurisdições dos estudos de casos o custeamento convencional de programas e atividades é considerado uma responsabilidade da agência executora, que exige
capacidades técnicas especializadas. No entanto, para o fim específico do MGMP, o custeamento convencional é condicionado por metodologias de previsão das estimativas e por hipóteses de como os custos devem ser projetados para exercícios futuros. Na Austrália e no Canadá, métodos de previsão de despesas incluem tanto os métodos gerais de previsão (por exemplo, deflatores de custos de mão de obra e de custos não relacionados à mão de obra, custos médios de mão de obra, etc.) e métodos diferenciados com maior probabilidade de serem aplicados a certas categorias de atividades dos programas (por exemplo, ajustes no número de casos ou previsão de benefícios regidos por critérios legais). A interação entre custeamento convencional e métodos de previsão, bem como a natureza e a razoabilidade de pressupostos de custo unitário, demanda e mudança de comportamento, significa que o custeamento é uma ciência inexata e altamente contestável. Na Áustria e na Holanda, o papel dos órgãos independentes de previsão fiscal é uma importante diferença. Nessas países, os ajustes de parâmetros econômicos e, em alguns casos, os pressupostos de custos de programas são determinados externamente - por exemplo, na Holanda, exercícios de custeamento fiscal de programas partidários apresentados durante as eleições, o que significa que o papel dos ministérios da fazenda está mais voltado para a adimplementação de tetos de despesas plurianuais do que para a contestação do mérito de novas políticas e da razoabilidade dos custos associados.

6.6 Informações de custos (para novas políticas) são obrigatórias, mas métodos de custeamento são apenas recomendados

Esse é, geralmente, o caso, e por razões inteiramente justificáveis. Os ministérios da fazenda tanto na Austrália como no Canadá emitem modelos para a apresentação de informações de custos de programas no âmbito do ciclo orçamentário anual (e de forma mais geral, em apoio à apreciação de novas políticas pelo Conselho de Ministros), mas a base de custeamento - os métodos selecionados e os pressupostos utilizados - muitas vezes são deixados a critério das agências executoras. O caso canadense é uma boa ilustração. Lá, diretrizes abrangentes e detalhadas de custos são estruturadas em termos de ‘custeamento para uma finalidade’, ou seja, a aplicação de métodos de custeamento, o objeto de custo e os pressupostos subjacentes à atribuição de custos devem ser específicos para o exercício do custeamento. Nessas circunstâncias, o custeamento é efetivamente um cardápio de técnicas cuja aplicação no contexto de estimativas do exercício corrente e de exercícios futuros é negociada e não imposta. Também cabe observar que, como o custeamento é na verdade baseado em contingências, torna-se difícil, caso seja um objetivo, comparar objetos comuns de custos em todas as atividades do governo de uma forma sistemática. Mesmo assim, as comparações no âmbito de programas e ministérios ainda são possíveis.
7. Resumos Institucionais dos Estudos de Casos

Caso 1. Austrália

O governo federal australiano foi a primeira economia avançada a implementar o que passou a ser considerado a infraestrutura básica para o Marco de Gastos de Médio Prazo (MGMP) (Banco Mundial 2013, 10). O sistema do MGMP compreende dois componentes principais: o sistema de estimativas futuras, e o sistema da comissão de orçamento do Conselho de Ministros (a discussão a seguir baseia-se em Blöndal et.al. 2008).

O sistema de estimativas futuras

O sistema de estimativas futuras evoluiu do início até meados da década de 1980, tendo assumido sua forma atual em 1987, quando as estimativas orçamentárias anuais foram substituídas por projeções de linha de base móveis das receitas e despesas do governo para o exercício corrente e exercícios futuros em um cenário ‘sem mudanças de políticas’ em que:

- 'projeções de linha de base móveis’ significam que, uma vez aprovado o orçamento, o primeiro ano das estimativas futuras torna-se o ano-base para o orçamento do exercício seguinte, e outro exercício futuro é acrescentado às estimativas (ver Figura 2.1, acima); e
- 'sem mudanças de políticas’ significa que as despesas de programas existentes são entendidas como constantes de forma a explicar quaisquer variações (ver abaixo).

As estimativas futuras incluem as projeções de custo de todos os programas existentes e não permite a introdução de novos gastos (novos programas ou programas existentes ampliados); a finalidade do processo orçamentário anual é garantir que decisões incrementais de orçamento sejam ‘estratégicas’ em termos de seu impacto nas estimativas futuras. Isso significa que o orçamento de cada ano concilia as estimativas do exercício corrente com o primeiro exercício das estimativas futuras do ano anterior, e explica variações como:

- decisões de novas políticas, ou seja, novos programas ou ampliação de programas existentes;
- mudanças de parâmetros não econômicos, ou seja, número de beneficiários de um programa de benefícios; e
- ajustes em parâmetros econômicos, ou seja, deflatores de preços ou previsões de crescimento econômico.

As estimativas futuras são publicadas duas vezes por ano: no Orçamento, como parte da Perspectiva Econômica e Fiscal de Meio do Ano (MYEFO) (exigida pela Lei de Honestidade Orçamentária de 1998, ver também abaixo).
As estimativas futuras são gerenciadas pelo Departamento da Fazenda (o ministério da fazenda, ver abaixo) durante o exercício fiscal, para garantir que o impacto das decisões de novas políticas e das mudanças de parâmetros seja incorporado. As agências executoras preparam o custeamento inicial de iniciativas de novos gastos, e o papel da Fazenda é validar a exatidão e a razoabilidade do custo. O Ministério da Fazenda determina a metodologia para o custeamento contínuo de programas (discutido na Seção 5).

O sistema da comissão de orçamento do Conselho de Ministros

O sistema da comissão de orçamento do Conselho de Ministros também tem evoluído ao longo do tempo, mas, em essência, compreende duas comissões permanentes de ministros, presididas quer pelo Primeiro-Ministro ou pelo Ministro da Fazenda, cujos papéis são definir e adimplementar objetivos fiscais estratégicos. Essas comissões incluem uma Comissão Estratégica de Orçamento, que define os objetivos orçamentários e de políticas e metas globais para a redução de despesas no início do processo orçamentário anual, e a Comissão de Revisão de Despesas (ERC), que tem um papel operacional permanente durante o processo para determinar novos gastos e compensar poupança, monitorar o cumprimento do orçamento do exercício corrente e conduzir um programa de revisão de gastos para subsidiar processos orçamentários futuros.

As comissões do Conselho de Ministros são apoiadas por três agências centrais que trabalham em conjunto, mas que têm papéis distintos e complementares no processo orçamentário:

- O Departamento de Finanças e Desregulamentação (Fazenda), que coordena o lado da despesa do orçamento e administra o marco orçamentário. Seu principal papel é manter as estimativas futuras, examinar os gastos do governo e propor relocações. É o principal assessor da ERC.
- O Tesouro, que coordena o lado das receitas do orçamento. Seu principal papel durante o processo orçamentário é assessorar em matéria de medidas de tributação, bem como sobre o impacto na economia do "ajuste estrutural" de despesas existentes e propostas.
- O Departamento do Primeiro-Ministro e do Conselho de Ministros, que coordena os procedimentos do Conselho apoiando o processo orçamentário e, como principal órgão de assessoria do Primeiro-Ministro tem um papel principal na definição da agenda de políticas que condicionam o processo orçamentário anual.

Austrália: cronograma do MGMP e do orçamento (exercício fiscal de 1º de julho a 30 de junho)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Setembro-Outubro</th>
<th>O Departamento de Finanças emite circular sobre o processo e o cronograma orçamentário e normas operacionais para a submissão das propostas de orçamento, etc. O Primeiro-Ministro convida os ministros setoriais a apresentar novas propostas de gastos.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Novembro-Dezembro</td>
<td>A ERC de Pré-orçamento define prioridades para o próximo orçamento e aprecia as propostas dos ministros e eventuais pressões sobre os orçamentos dos órgãos - estimativas</td>
</tr>
</tbody>
</table>
futuras (linhas de base) são atualizadas pela MYEFO.

| Janeiro-Fevereiro | As agências apresentam propostas de orçamento para novas políticas e opções de economia com base nos resultados da ERC de pré-orçamento e na revisão "trilateral" de propostas - estimativas futuras (linhas de base) atualizadas para o processo da ERC. |
| Março | O ERC reúne-se para definir propostas dos órgãos a serem recomendadas à Comissão de Orçamento para fins de dotação. |
| Abril | A Comissão de Orçamento aprova recomendações do ERC e finaliza o Orçamento - estimativas futuras (linhas de base) atualizadas para o orçamento final. |
| Maio | Orçamento (propostas orçamentárias) é apresentado ao Parlamento. |

Nenhum desses arranjos institucionais tem base legal. No entanto, a *Carta da Lei de Honestidade Orçamentária de 1998* estabelece um marco jurídico baseado em princípios para a definição de objetivos fiscais e informação do desempenho fiscal, que incorpora as práticas de políticas do sistema de estimativas futuras. Em particular, a Lei exige que os governos publiquem uma ‘Declaração de Estratégia Fiscal’ como parte da documentação do orçamento anual que:

- Especifica objetivos fiscais de longo prazo e medidas fiscais em relação às quais a política fiscal será avaliada, por exemplo, para manter o equilíbrio fiscal no médio prazo.
- Especifica para o exercício corrente e os três exercícios futuros, as metas fiscais do governo e os resultados esperados das medidas fiscais.
- Explica como os objetivos fiscais estão relacionados como os princípios de boa gestão fiscal previstos na lei.

O Marco fiscal australiano é notável por ser, em grande parte, ‘baseado em princípios’ e não ‘baseado em regras’, ou seja, não impõe metas fiscais, mas sim deixa a interpretação dos princípios fiscais - e, em última análise, sua justificativa - para o governo que está no poder.

*Estruturas e diretrizes do programa orçamentário*

Na Austrália, todas as entidades do setor público são obrigadas a elaborar orçamento, medir desempenho e apresentar relatórios com base em 'resultados e programas'. A ‘declaração de resultados’ define a finalidade das dotações orçamentárias, e as Declarações do Portfólio do Orçamento definem os programas mais detalhadamente.

Um programa é definido na Política de Programas e Processo de Aprovação como: "Os programas proporcionam benefícios, serviços ou pagamentos de transferências a indivíduos,
indústrias/empresas ou a comunidades como um todo, e são veículos principais para que os órgãos do governo alcancem os resultados pretendidos de suas declarações de resultados’ (Secretaria da Fazenda e Desregulamentação da Austrália 2009). O Ministério da Fazenda emite diretrizes que contêm quatro critérios essenciais para a especificação de programas:

- atividades ou grupos de atividades que contribuam para os resultados pretendidos;
- devem ser de natureza contínua (mínimo de 5 anos);
- devem ser substanciais em termos do volume de despesas anuais (acima $50 milhões);
  
  e
- devem estar associados a uma única subfunção das Estatísticas Financeiras do Governo (GFS) e a uma única declaração de resultados do governo.

Um programa é o nível mínimo de informações necessárias para a documentação do orçamento, e está registrado tanto no Sistema Central de Gestão Orçamentária como nas Declarações do Orçamento de Portfólio – os dados do programa devem ser coerentes entre o SGCO e o DOP.
Caso 2. Áustria

O governo federal austríaco é relativamente um retardatário na implementação de um MGMP, e suas reformas atuais ainda estão em andamento. Até meados da década de 1990, a elaboração de seu orçamento era ‘muito tradicional, baseada em regime de caixa, altamente legalista e voltada para insumos’, e as incursões iniciais na reforma estratégica orçamentária, que incluiu a elaboração orçamentária de cima para baixo e a introdução de forma piloto de novas formas de flexibilidade orçamentária, foram bastante experimentais (Steger 2010, 2).

Foi somente em 2004 que o Ministério da Fazenda da Áustria (BMF) iniciou o desenvolvimento e a negociação de uma reforma fundamental dos sistemas orçamentários. Um pacote abrangente, que inclui um Marco de Gastos de Médio Prazo, orçamentos globais, orçamento com informações de desempenho, regime de competência e mecanismos de incentivo de gestão financeira, está atualmente sendo implementado em duas etapas (BMF 2010; 2011a; Steger 2010).

1ª Etapa da reforma orçamentária

A 1ª etapa da reforma orçamentária começou em 2009 e é baseada em emendas à Constituição. A estratégia do BMF foi resguardar a implementação da reforma, incluindo novos princípios orçamentários e um cronograma para a sua conclusão (até 2012) na Constituição (Steger 2010, 6-8). Na sequência de um processo multipartidário prolongado de formulação de políticas, em 2007 o Parlamento aprovou por unanimidade dois projetos de lei de reforma - um para alterar a Constituição e um segundo projeto detalhado de reforma. As emendas constitucionais (artigo 51 da Constituição) concentraram-se nos ‘princípios orçamentários’, substituindo os princípios orçamentários tradicionais de economia e regularidade por quatro princípios 'voltados para resultados' - resultados, eficiência, transparência e 'visão verdadeira e fidedigna’ – a serem iniciados em 2013. O projeto detalhado de reforma (Lei Orgânica Federal do Orçamento de 2009) introduziu tanto o MGMP como a flexibilidade orçamentária para as agências executoras.

O MGMP contém tetos de despesas legalmente vinculantes para títulos com quatro anos de antecedência em base móvel (i.e., t+4 é acrescentado anualmente). A estrutura orçamentária no âmbito do MGMP compreende ‘títulos’ (que são equivalentes a setores de política) e ‘capítulos’ (que são equivalentes a ministérios ou unidades menores), embora os capítulos orçamentários sejam usados para estruturar a lei orçamentária anual. Os capítulos orçamentários são vinculantes para o exercício orçamentário. Atualmente há cinco títulos, cada um constituindo um grupo de capítulos; e cada capítulo é atribuído a um ministério específico. Por exemplo, o título ‘lei e segurança’ agrupa seis capítulos que se alinham aos ministérios da Justiça, do Interior, da Defesa, das Relações Exteriores, da Fazenda e à chancelaria.

O MGMP distingue dois tetos de despesas diferentes:
As projeções para exercícios futuros no âmbito do MGMP não são preparadas com base no cenário 'sem mudanças de políticas': um cenário 'sem mudanças de políticas' é usado apenas para uma projeção fiscal de longo prazo de 30 anos, que é elaborada separadamente. (No entanto, como discutido, o MGMP faz distinção entre tetos fixos e variáveis, de modo que o componente variável permite flexibilidade). Além disso, as projeções de exercícios futuros não fazem distinção entre programas 'existentes' e 'novos'.

O MGMP apenas define autorizações orçamentárias agregadas, ou seja, tetos de despesas para títulos e capítulos. Estes somente podem ser alterados pelo Parlamento, por meio de emendas às leis do MGMP, caso em que o governo deve explicar por que os pressupostos de planejamento orçamentário precisam ser alterados. O primeiro MGMP para o período 2009-2013 foi aprovado pelo Parlamento em 2009, e somente tem sido revisto, em média, uma vez ao ano.

O MGMP aplica um princípio de reforma orçamentária de "cada ministro é seu próprio ministro da fazenda". Ele permite que o BMF adimpla os tetos de despesas vinculantes e oferece incentivos de 'transferências de dotações de um ano para outro' para promover a eficiência das agências executoras: se os ministérios economizarem recursos dentro dos tetos de despesas, eles podem reter fundos para uso em exercícios posteriores, inclusive para fins diferentes (Steger 2010, 8-9). O MGMP também define tetos para a maior capacidade de pessoal admissível para cada ministério (BMF 2011a).

**2ª etapa da reforma orçamentária**

A 2ª etapa da reforma orçamentária (Lei Orgânica Federal do Orçamento de 2009) começou no início de 2013 e está em andamento. Essas mudanças se destinam a apoiar a gestão de recursos no âmbito do novo MGMP e incluem:

- racionalização das dotações orçamentárias dentro dos capítulos de mais de 1000 para menos de 100 'orçamentos globais'. Isso significa que os orçamentos detalhados dos ministérios são indicativos e não vinculantes, e que os ministérios têm flexibilidade para realocar fundos no seu orçamento global; e
- orçamento como parte de um modelo de desempenho em que (a) a estratégia orçamentária no âmbito do MGMP estabelece os resultados para os ministérios e as estratégias para sua consecução no quadriênio; (b) a lei orçamentária anual define os resultados e as informações de desempenho de cada capítulo orçamentário que fazem parte da autorização orçamentária; e (c) o orçamento global dentro dos capítulos definem os produtos e as informações de desempenho que fazem parte da autorização orçamentária.
Diretrizes e práticas para o custeamento de programas

Na Áustria, as informações de custo devem ser incluídas em todas as explicações de leis apresentadas ao Parlamento, bem como de grandes projetos: de acordo com o BMF ‘elas não são usadas apenas implicitamente para o MGMP, mas também para o impacto de longo prazo e outros impactos nos orçamentos públicos’.

Como parte da segunda etapa da reforma orçamentária, a Lei Orgânica Federal do Orçamento de 2013 (artigos 17 e 18), dispõe sobre a ‘avaliação de impacto voltada para resultados’, apoiada por uma ferramenta de processo automatizada de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR), destinada a identificar as dimensões do impacto dos resultados e produtos no início do processo legislativo. A ferramenta do processo de AIR é habilitada para a internet e o portal da casa se refere a "calculadoras", embora não esteja claro se são calculadoras de custo (www.wfa.gv.at/English_start.htm). A Diretriz de Avaliação de Impacto Regulatório anexa (BFM 2012c) define a forma como o processo de AIR subsidia a preparação de declarações de resultados e produtos em apoio ao ciclo orçamentário anual; no entanto, as informações de custo e sua produção não são descritas como requisito principal. As diretrizes da AIR se aplicam apenas a novos gastos ou novos projetos.

O MGMP austríaco estabelece tetos de despesas "rígidos" para o exercício corrente e os três exercícios subsequentes. Quando o novo MGMP é preparado, o ano t + 4 é acrescentado e o ano t + 3 é o ponto de partida para o novo ano t + 4. Previsões econômicas revistas ou novas decisões governamentais também podem alterar o MGMP existente para anos t + 1 a t + 3, mas quaisquer alterações nos tetos de despesas necessitam de aprovação parlamentar.

As propostas orçamentárias não são preparadas com base nos programas orçamentários, mas sim na estrutura de gastos altamente agregada de ‘título’ e ‘capítulo’, ou seja, a estrutura setorial e ministerial. Nos arranjos de ‘compensação’ do MGMP, os ministérios individuais têm a responsabilidade de financiar suas atividades dentro dos tetos orçamentários. Da mesma forma, não há distinção entre custos correntes e de capital nas propostas orçamentárias – as agências executoras devem financiar suas atividades (incluindo projetos de capital), dentro dos tetos do MGMP. De acordo com o BMF, nenhuma informação de custo é necessária para a proposta orçamentária, ‘uma vez que o orçamento é baseado em cálculos e/ou propostas internas do BMF provenientes das agências executoras, que são validadas pelo BMF’.

Todos os novos projetos estão sujeitos ao processo ‘de avaliação de impacto voltada para resultados’ (BFM 2012), ‘que inclui informações sobre custos de médio e longo prazo’. De acordo com o BMF, ‘eles de alguma forma não estão diretamente vinculados ao MGMP ou ao orçamento anual, uma vez que as agências executoras têm total responsabilidade por seus orçamentos individuais’.

O processo de ‘avaliação de impacto voltada para resultados’ usa parâmetros econômicos padronizados como base para as previsões do MGMP e orçamentárias - estas são obtidas de um órgão independente, o Instituto Austríaco de Pesquisas Econômicas (IAPE). No entanto,
o processo de avaliação de impacto somente se aplica aos novos gastos propostos no orçamento.

O BMF alertou que as metodologias de previsão não fazem distinção entre mudanças de políticas e mudanças de parâmetros, exceto para observar que (a) o processo orçamentário anual considera apenas novos gastos; e (b) o componente de teto variável do MGMP reconhece mudanças ligadas a parâmetros de programas predefinidos.

O BMF alertou, ainda, que embora não haja provisões explícitas para contingências de custos, os tetos do MGMP são, em parte, 'variáveis' (i.e., o componente relativo ao financiamento de programas de benefícios).
Caso 3. Canadá

O governo federal canadense não dispõe de um processo único para o MGMP. Ao contrário, vários processos distintos, mas inter-relacionados, são adotados no âmbito do Sistema de Gestão de Despesas (SGD), o marco para o desenvolvimento e a implementação de planos de gastos e prioridades do governo dentro dos limites estabelecidos pelo Orçamento. Um novo SGD foi implementado em junho de 2007. É a mais recente iteração da reforma orçamentária estratégica no Canadá, que pode ser remontada ao processo de envelope orçamentário plurianual do Sistema de Gestão de Políticas e Despesas (SGPD) do início dos anos 1980 (Good e Lindquist 2010, 96-105).

O novo SGD compreende quatro processos inter-relacionados:

- processo orçamentário;
- planejamento plurianual para organizações individuais;
- arquitetura de alinhamento de programas e maior ênfase nos resultados dos programas; e
- revisões de gastos.

**O processo orçamentário**

O Orçamento Federal estabelece objetivos de políticas, bem como metas fiscais e projeções macroeconômicas. O orçamento é compilado pelo Ministro da Fazenda e é o plano fiscal geral do governo, incluindo iniciativas de novas políticas.

Seguindo o Orçamento Federal, as organizações preparam propostas para o Conselho do Tesouro do Canadá, para análise e contestação pela Secretaria do Conselho e aprovação pelo Conselho. O Conselho do Tesouro aprova esses planos detalhados de alocação de recursos para iniciativas previamente aprovadas pelo Conselho de Ministros ou incluídas no orçamento federal.

Após a aprovação do Conselho do Tesouro, informações sobre despesas previstas são submetidas ao Parlamento por meio de compilação das Estimativas e da introdução de leis de dotações que, uma vez incluídas na legislação tornam-se leis orçamentárias. As ‘Estimativas’ são apresentadas pelo Presidente do Conselho do Tesouro e constituem os planos detalhados para gastos do governo, por ministério e órgão.

As estimativas compreendem três componentes:

- Parte I - Plano de Gastos do Governo (fornece uma visão geral das despesas previstas detalhadas na parte II e de mudanças nas despesas em relação aos exercícios anteriores, bem como informações sobre os principais pagamentos de transferências obrigatórias e encargos da dívida pública).
- Parte II - Principais Estimativas (planos detalhados das despesas obrigatórias e despesas que serão votados para exercício seguinte, por ministério, mas podem não
incluir dotação para novas políticas anunciadas no Orçamento que exijam aprovação do Conselho do Tesouro e do Parlamento, que, normalmente, seria solicitada em Estimativas Suplementares).

- Parte III - Relatórios de Planos e Prioridades (RPP), que definem planos de gastos, prioridades, objetivos e medidas de desempenho para cada agência com dotação orçamentária, num horizonte temporal de três anos. Os Relatórios de Desempenho dos Departamentos (RDD) correspondentes são produzidos 18 meses mais tarde e descrevem o desempenho em relação às despesas e aos resultados previstos no RDD (Muhleisen, Danninger, Hauner, Krajnyak e Sutton 2005, 13-14).

O primeiro exercício do documento de RPP complementa informações contidas nas Principais Estimativas. Os RPP são apresentados ao Parlamento e utilizados pelos parlamentares em suas apreciações das Estimativas.

Canadá: cronograma do MGMP e do orçamento (exercício fiscal de 1º de abril a 31 de março)

<table>
<thead>
<tr>
<th>Junho a Setembro</th>
<th>Retiro do Conselho de Ministros para a definição de prioridades; atualizações do arcabouço fiscal (Ministério da Fazenda atualiza os parâmetros econômicos, ministérios elaboram e apresentam propostas de novas políticas).</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Setembro a Novembro</td>
<td>Comissões do Conselho de Ministros examinam iniciativas de novas políticas; Fazenda emite Atualização Econômica e Fiscal; Secretaria do Conselho do Tesouro atualiza custos operacionais por meio da Atualização Anual do Nível de Referência.</td>
</tr>
<tr>
<td>Janeiro</td>
<td>Conselho de Ministros avalia estratégia orçamentária</td>
</tr>
<tr>
<td>Início de fevereiro</td>
<td>PM e Ministro da Fazenda tomam decisões finais sobre o orçamento.</td>
</tr>
<tr>
<td>Final de fevereiro</td>
<td>Ministro da Fazenda apresenta Orçamento; Presidente do Conselho do Tesouro apresenta Estimativas; Comissões Permanentes começam a examinar Estimativas.</td>
</tr>
<tr>
<td>Final de março</td>
<td>Presidente do Conselho do Tesouro apresenta Relatórios de Planos e Prioridades para cada ministério; Parlamento concede Crédito Provisório até ao final de junho.</td>
</tr>
<tr>
<td>1º de abril</td>
<td>Início do exercício fiscal.</td>
</tr>
<tr>
<td>Final de maio</td>
<td>Comissões permanentes apresentam informações sobre as Estimativas.</td>
</tr>
<tr>
<td>Final de junho</td>
<td>Aprovação das Estimativas.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Planejamento plurianual para organizações individuais**

O processo de Atualização Anual do Nível de Referência (AANR) reúne planos orçamentários correntes para programas não obrigatórios das agências executoras individuais, com base em aprovações anteriores do Conselho do Tesouro. Os níveis de referência são, na realidade, as estimativas futuras de despesas preparadas em uma base móvel de três anos. Todavia, o Parlamento aprova gastos previstos em uma base anual.

Além disso, as previsões de gastos obrigatórios (ou seja, já aprovadas pelo Parlamento por meio de legislação específica) são desenvolvidas para inclusão nas Principais Estimativas e nos RPP. As previsões são baseadas nas informações demográficas, econômicas e/ou de demanda mais recentes. Mudanças significativas nas previsões durante um exercício fiscal poderão ser apresentadas em Estimativas Complementares.
As projeções para exercícios futuros nos RPP dos ministérios incluem os valores aprovado para despesas obrigatórias e discricionárias, de acordo com a estrutura de programas de cada ministério. Informações sobre uma mesma estrutura de programas são apresentadas nas Estimativas Principais e Complementares e nos Relatórios de Desempenho dos Ministérios.

O Orçamento Federal anuncia novos programas. A partir do exercício fiscal 2013-14, os documentos das Estimativas Complementares destacam as dotações para novas iniciativas identificadas em um Orçamento. As projeções feitas no Orçamento Federal são atualizadas no final do exercício fiscal, na Atualização de Projeções Econômicas e Fiscais.

Arquitetura de alinhamento de programas (Política de Gestão, Recursos e de Estrutura Resultados)

Introduzida em 2005, essa política garante uma abordagem comum para a coleta, gestão e relatórios de informações financeiras e não financeiras. A política se aplica a todos os ministérios e órgãos e fornece informações detalhadas sobre todos os programas do governo. Ela vincula recursos aos resultados esperados e estabelece a mesma estrutura para a tomada de decisão interna e responsabilização externa (accountability).

O principal mecanismo é a ‘arquitetura de alinhamento de programas’ (PAA), que é uma estrutura comum de programas baseada em uma metodologia lógica de programas. A hierarquia de programas está vinculada a resultados estratégicos e tem três níveis: ‘programa’, ‘subprograma’ e ‘sub-subprograma’. Os ‘resultados estratégicos’ e as atividades no nível de ‘programa’ são aprovados pelo Conselho do Tesouro e o conjunto de ‘subprogramas’ e ‘sub-subprogramas’ são validados pela Secretaria do Conselho do Tesouro.

Os principais critérios para uma AAP são:

- Identificar e agrupar atividades correlatas e vinculá-las de maneira lógica aos resultados estratégicos que as corroboram;
- Vincular alocações de recursos previstas a cada programa em todos os níveis e em relação as quais resultados financeiros são informados;
- Vincular medidas de desempenho a cada programa em todos os níveis e para o qual os resultados reais são informados;
- Estruturar a apresentação de Estimativas e informações ao Parlamento; e
- Servir de base para (subsidiar) a alocação de recursos pelo Parlamento, Conselho do Tesouro e gestão ministerial.

Revisões Estratégicas e de Gastos

Os processos de Revisão Estratégica e Revisão Operacional Estratégica buscam melhorar a economicidade dos gastos públicos, além de reforçar a disciplina fiscal e a priorização estratégica. Sob o novo SGD, todos os ministérios e órgãos federais que recebem dotações são obrigados a proceder a uma revisão estratégica de todos os seus gastos diretos em programas e dos custos operacionais de seus principais programas de despesas obrigatórias em uma base cíclica (quatro anos).
As revisões usam o PAA como estrutura para avaliar a necessidade de continuidade de um programa, a eficiência e eficácia das atividades e o desempenho de gestão. Uma vez que os departamentos tenham concluído uma revisão abrangente de todos os seus programas, devem identificar um total de 5% dos seus gastos em programas dentre seus programas de menor prioridade e pior desempenho. Esses recursos são propostos para realocação para programas de maior prioridade. As revisões estratégicas são feitas no mesmo período todos os anos, de forma a gerar recomendações para serem consideradas como parte do processo de planejamento do orçamento anual. As economias obtidas por meio de revisões estratégicas são redirecionadas para prioridades orçamentárias. Os resultados das revisões estratégicas são divulgados por meio do orçamento anual.

Um ciclo de revisões estratégicas foi realizado de 2007 a 2010, e em 2011 o Governo completou uma Revisão Estratégica e Operacional. Essas revisões renderam uma série de resultados positivos, incluindo tomada de decisão deliberada e subsidiada, reduções substantivas em gastos com programas, e maior capacidade de resposta aos imperativos de mudanças fiscais.

A Secretaria do Conselho do Tesouro está atualmente liderando uma série de melhorias para fortalecer a gestão de despesas e aprimorar as ferramentas usadas para desenvolver e implementar os planos de gastos do governo. Essas medidas irão melhorar as decisões de gastos e fortalecer a capacidade do governo para conter custos. Essas melhorias estão voltadas para três áreas: novos gastos, gastos existentes e renovação de dotações prestes a expirar.

- Novas decisões de gastos serão baseadas em informações mais robustas, por meio da integração de uma análise de custo mais rigorosa e de informações contextuais mais sólidas à tomada de decisões. Para tanto, a Secretaria do Conselho do Tesouro está exigindo Atestados mais rigorosos dos gestores financeiros, desenvolvendo melhores ferramentas e padrões de custeamento e fazendo um uso mais eficaz dos sistemas financeiros de cada órgão; e reforçando a capacidade de contestar informações de custo por meio da criação de um novo Centro Especializado de Custos na Controladoria-Geral.

- A Secretaria do Conselho do Tesouro também está instituindo um ciclo de revisões contínuas de gastos existentes. Essas revisões assegurarão que os recursos sejam direcionados a programas e atividades que continuam a ser prioridades do governo e gerem custo-benefício para os contribuintes. O foco e os termos dessas revisões serão customizados a cada ano, para refletir objetivos e metas específicos de cada revisão.

- Gastos em iniciativas com data para expirar, conhecidas como iniciativas ‘sun-setting’ (ao pôr do sol), serão examinadas cuidadosamente pelo Conselho do Tesouro, anualmente, para determinar se e em que termos a dotação deve ser renovada.

O SGD é supervisionado por quatro principais atores institucionais:

- O Ministério da Fazenda assegura disciplina fiscal agregada. Ele Mantém modelos macroeconômicos que projetam receitas e despesas (o arcabouço fiscal), determina os
níveis totais de gastos e prepara o Orçamento Federal e a Atualização de Projeções Econômicas e Fiscais, que são apresentadas pelo Ministro da Fazenda.

- O Escritório do Conselho Privado apoia a definição de prioridades no âmbito do processo orçamentário. Ele assessoria o Primeiro-Ministro e seu Gabinete, além de gerenciar o sistema do Gabinete de apoio ao processo orçamentário.

- O Conselho do Tesouro do Canadá é um comitê estatutário do Conselho de Ministros criado ao amparo da Lei de Administração Financeira. É composto por seis ministros, incluindo o presidente do Conselho do Tesouro (Presidente) e o Ministro da Fazenda, que se reúnem regularmente para analisar propostas submetidas por órgãos federais. O Conselho do Tesouro é responsável pela elaboração do plano de gastos do governo apresentado anualmente ao Parlamento (Estimativas) e pelo monitoramento de gastos nos programas dos ministérios e órgãos do governo.

- O Conselho do Tesouro é apoiado pela Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá. A Secretaria é a gestora das despesas. Assessoria o Conselho do Tesouro na alocação efetiva de gastos e garante eficiência operacional. A Secretaria apoia a aprovação pelo Conselho do Tesouro de planos operacionais, a alocação de recursos para novos programas e a mobilização de recursos para programas existentes, além de monitorar o cumprimento das diretrizes gerenciais.
**Caso 4. Holanda**

O MGMP da Holanda não é baseado em leis, mas sim implementado por meio de acordos de coalizão para a formação do governo (Ministério da Fazenda dos Países Baixos 2013). A formulação do processo orçamentário na Holanda compreende duas fases: na primeira, um novo governo, ao assumir o poder, define a política orçamentária global para o seu mandato e, na segunda, o processo orçamentário anual traduz a política orçamentária em termos operacionais para todas as atividades do governo (Blöndel e Kristensen, 2002). Um novo processo de formulação do orçamento foi adotado em 1994, na esteira do relatório do Grupo de Estudos sobre a Margem Orçamentária. Em parte, as reformas foram uma resposta às exigências de gestão fiscal necessária para a adesão do país à União Monetária Europeia.

**Acordo de Coalizão**

A primeira fase é o processo do Acordo de Coalizão. A formação de governo na Holanda depende de coalizões partidárias no Parlamento. Quando um novo governo é criado, anuncia os principais objetivos de política em um documento conhecido como Acordo de Coalizão. Os principais elementos de um Acordo de Coalizão incluem:

- solicitar um mandato governamental de quatro anos;
- fixar limites máximos de despesas em cada setor;
- os limites máximos são fixados em termos reais, com base em pressupostos econômicos cautelosos (para reduzir o risco de que os resultados orçamentários sejam piores do que o esperado) fornecidos por uma entidade de previsão independente, o Escritório de Análise de Políticas Econômicas da Holanda (ou Escritório de Planejamento Central, CPB);
- definir regras explícitas para o tratamento de receitas inesperadas e receitas previstas, mas não realizadas.

**Processo orçamentário**


---

**Holanda: cronograma do MGMP e do orçamento (exercício fiscal de 1º de janeiro a 31 de dezembro)**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Novembro</th>
<th>Ministro da Fazenda emite circular aos ministros sobre procedimentos orçamentários.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Janeiro-Março</td>
<td>CPB fornece atualizações de parâmetros econômicos; Ministério da Fazenda atualiza projeções de despesas plurianuais; agências executoras elaboram propostas de gastos em políticas; discussões bilaterais sobre o orçamento.</td>
</tr>
<tr>
<td>Março</td>
<td>Agências executoras apresentam Cartas de Políticas ao Ministério da Fazenda delineando propostas de novos gastos em políticas (com foco apenas em quaisquer mudanças em</td>
</tr>
</tbody>
</table>
relação as previsões plurianuais anteriores para políticas existentes ou quaisquer iniciativas de novas políticas).

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abril</th>
<th>Gabinete (Conselho de Ministros) se reúne para definir o arcabouço orçamentário; Ministério da Fazenda emite Cartas de Totais estabelecendo o nível máximo de despesas para cada ministério no exercício seguinte.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Maio-Julho</td>
<td>Ministros apresentam minutas de orçamentos ao Ministério da Fazenda para análise e negociação; Ministério da Fazenda prepara Memorando sobre o Orçamento apresentando a política fiscal e previsões econômicas.</td>
</tr>
<tr>
<td>Agosto</td>
<td>CPB fornece parâmetros econômicos revistos; decisões finais sobre o orçamento são tomadas.</td>
</tr>
<tr>
<td>Setembro</td>
<td>Ministro da Fazenda apresenta projeto do orçamento (Memorando sobre o Orçamento acompanhado de 23 projetos de lei separados) ao Parlamento.</td>
</tr>
<tr>
<td>Outubro</td>
<td>Parlamento aprova o orçamento (Sessões de Exame do Orçamento são realizadas por comissões setoriais, mas não há um exame minucioso dos totais do Orçamento).</td>
</tr>
</tbody>
</table>


São permitidos remanejamentos entre setores e entre subtetos dentro do setor central, mas superávits em uma área somente podem ser usados para financiar políticas existentes que estejam com problemas de custos mais elevados do que o previsto, e o consentimento do Conselho de Ministros é necessário para o financiamento de novos programas ou a ampliação de programas existentes. Caso o limite orçamentário seja excedido, é responsabilidade do ministro correspondente administrar a situação, geralmente reduzindo outra parte de seu orçamento para cobrir a insuficiência orçamentária.

*Estrutura dos programas orçamentários*

Na Holanda, as estruturas dos programas orçamentários são determinadas pelas agências executoras na fase de elaboração do orçamento anual, mas estão sujeitas à aprovação tanto do Ministério da Fazenda como do Conselho de Ministros (Gabinete). A lei orçamentária anual é dividida em capítulos, e cada capítulo é subdividido em artigos orçamentários denominados ‘artigos de políticas’, que são o nível ao qual as dotações orçamentárias são consignadas (Ministério da Fazenda dos Países Baixos 2013; de Jong, van Beekand Posthumus 2013).
O artigo de políticas é a unidade (nível de programa) para o planejamento e a elaboração de relatórios orçamentários, e integra despesas previstas, planejamento de desempenho e contabilidade de custos. Cada artigo de políticas tem um objetivo geral e é composto por três ou quatro ‘subartigos’ (nível de subprograma), cada um com objetivos operacionais e indicadores de desempenho. Há também uma segunda categoria de artigo de orçamento denominada artigos ‘não relacionados a políticas’, que ‘existem mais por razões técnicas, tais como a divisão de custos indiretos residuais ou a cobertura de custos imprevistos' (Ministério da Fazenda dos Países Baixos 2013; de Jong, van Beek e Posthumus 2013). Em 2013, havia aproximadamente 90 artigos de políticas e 35 artigos não relacionados a políticas.

No âmbito das reformas do orçamento de desempenho (1999-2012) do ‘Orçamentos de Políticas e Responsabilização por Políticas’ (VBTB), o Parlamento reduziu seu controle sobre insumos orçamentários em troca de informações ampliadas sobre produtos e resultados. Isso significava que há informações financeiras menos detalhadas nos artigos de políticas, e durante esse período somente se fazia a distinção entre custos diretos e indiretos no nível de ‘subartigo’. De acordo com o VBTB, para cada ministério os artigos de políticas eram informados com duas rubricas altamente agregadas: despesas de programas e ‘despesas organizacionais’ dos ministérios (distribuída entre artigos de políticas). Em conformidade com as atuais reformas de "Responsabilização Orçamentária (2013), alterações substanciais foram feitas na elaboração de relatórios orçamentários, de forma que agora cada ministério divulga ‘artigos de políticas’ separados e um único artigo de ‘despesas organizacionais’. O artigo de políticas informa gastos dos programas (em termos de doze categorias econômicas, tais como subsídios, subvenções, compras do setor privado, etc.) e o artigo de despesas organizacionais é um único artigo não relacionado a política por ministério (abrangendo a formulação de políticas e os custos de execução das políticas de cada ministério) (ver de Jong, van Beek e Posthumus 2013, 21-22; Ministério da Fazenda dos Países Baixos 2012, 3).
Referências e recursos

Geral – Marco de Gastos de Médio Prazo e outros


Geral – Metodologias de custeamento e/ou previsão


Especificas dos Estudos de Casos – Austrália


---

**Especificas dos Estudos de Casos – Áustria**


---

**Especificas dos Estudos de Casos – Canadá**


Especificas dos Estudos de Casos – Holanda


Anexo 1. Entrevistas com o Ministério da Fazenda

Entrevistas complementares foram realizadas com os seguintes funcionários:

Departamento de Finanças da Austrália

Sr. Gareth Hall, Secretário Adjunto do Setor do arcabouço de Recursos e Informações

Dra. Leanne Blackley, Diretora de Apoio a Decisões e Ligação do Setor de Coordenação do Orçamento

Sra. Amanda Lee, Secretária Adjunta do Setor de Coordenação do Orçamento

Sra. Jennifer Torres, Secretária Adjunta Interina do Setor de Análise Orçamentária

(Data da entrevista: 19 de dezembro de 2013)

Ministério Federal da Fazenda da Áustria

Sr. Tobias Orischnig, Especialista em Orçamento da Diretoria Geral II (Orçamento e Finanças Públicas)

(Data da entrevista: 11 de novembro de 2013)

Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá

Sr. George Samiotis, Diretor do Setor de Gestão de Despesas

Sra. Sally Thornton, Subsecretária Adjunta do Setor Gestão de Despesas

(Data da entrevista: 15 de novembro de 2013)
Anexo 2. Questionário aplicado ao Ministério da Fazenda

Projeto do Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança

Revisão de Práticas Internacionais para a Determinação de Necessidades de Recursos de Médio Prazo das Agências Executoras

Custeamento para Marcos de Gastos de Médio Prazo

QUESTIONÁRIO PARA ÓRGÃOS CENTRAIS DO ORÇAMENTO

Antecedentes

- O Banco Mundial recebeu financiamento do Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança para avançar o conhecimento de aspectos práticos da implementação de Marcos de Gastos de Médio Prazo (MGMP). O objetivo é aprimorar as práticas de custeamento de programas na Indonésia e em estados selecionados do Brasil.
- O projeto examinará práticas internacionais para a determinação de necessidades de recursos de médio prazo das agências executoras (também conhecido como ‘custeamento de baixo para cima para MGMP”). O projeto compilará informações sobre práticas e metodologias adotadas por países selecionados da OCDE para determinar custos de programas como parte de seu planejamento de despesas de médio prazo.
- Este questionário é a principal ferramenta de coleta de dados para o projeto (pode ser complementado por entrevistas com servidores públicos relevantes), e foi emitido apenas para órgãos centrais do orçamento nos países dos quatro estudos de casos. Sua jurisdição foi selecionada como um dos quatro casos para fins de comparação.
- As respostas a este questionário constituirão a base de um relatório do Banco Mundial. Uma minuta do relatório será disponibilizada para seus comentários.

Instruções

- Este questionário contém perguntas sobre práticas de custeamento de MGMP na sua jurisdição. Consiste em quatro seções:
  A. Arranjos e procedimentos institucionais
  B. Marcos, práticas e métodos de custeamento de programas
  C. Práticas de estimativas de custos para o exercício corrente e exercícios futuros
  D. Facilitadores e inibidores sistêmicos
- Cada seção contém um conjunto estruturado de perguntas. Por favor, responda a todas as perguntas. Caso julgue uma questão irrelevante para a sua jurisdição, explique sucintamente as razões.
- Você pode usar o formato de apresentação de sua escolha, por exemplo, Microsoft Word ou Excel.
- Não há limites para o tamanho das respostas. Sinta-se à vontade para fornecer exemplos e/ou anexar trechos de políticas relevantes ou documentos sobre procedimentais para ajudar a explicar as suas respostas.
- Quaisquer perguntas, bem como os questionários preenchidos, deverão ser encaminhadas ao Banco Mundial (rbarroso@worldbank.org) até 30 de Abril de 2013.
Seção A. Arranjos e procedimentos institucionais

Esta seção aborda os principais arranjos organizacionais e processos em vigor para apoiar o Marco de Gastos de Médio Prazo (MGMP) na sua jurisdição. Ela fornece um contexto importante para as perguntas detalhadas sobre as práticas a seguir. As respostas nesta seção devem focar arranjos atuais, embora reformas previstas ou em implantação também possam ser mencionadas.

A1. Que instrumentos jurídicos e de política viabilizam o MGMP?

A2. Quais são o processo e o cronograma do MGMP? O MGMP está integrado ao ciclo orçamentário anual? Em caso afirmativo, como?

A3. Quais são os principais atores institucionais que participam da preparação do MGMP? Quais são as suas principais funções e tarefas durante o processo do MGMP e processos orçamentários anuais afins?

A4. Qual é o horizonte de tempo abrangido pelo MGMP? As projeções das estimativas de custos para exercícios futuros são alocações indicativas ou um plano orçamentário?

A5. As projeções para exercícios futuros são feitas com base em um cenário ‘sem mudanças de políticas’? Como isso é definido?

A6. Os exercícios futuros do MGMP são informados com base em setores, agências ou programas? Por que sim ou por que não? Essas categorias de despesas estão alinhadas àquelas usadas nas dotações orçamentárias?

A7. As estimativas e/ou linhas de base de despesas são determinada centralmente pelo órgão orçamentário central ou pelas agências executoras? Com que frequência as projeções plurianuais são atualizadas a cada ano?

A8. O MGMP e o processo orçamentário anual fazem distinção entre programas existentes e novos? Como estes são definidos?
### Seção B. Estruturas, práticas e métodos de custeamento de programas

Esta seção aborda estruturas, práticas e métodos para a especificação e o custeamento de programas em sua jurisdição, com perguntas sobre o conteúdo das orientações de custeamento, incluindo o seu papel na padronização de metodologias de custeamento e a forma como são empregadas no processo orçamentário. As respostas nesta seção devem fornecer uma visão geral de arranjos atuais somente.

---

| B1. Qual é a finalidade das informações de custo? Elas são usadas apenas para previsões orçamentárias ou fins analíticos, tal como subsidiar avaliações da eficiência do gasto público? |
| B2. O órgão orçamentário central emite diretrizes sobre a estrutura de programas? Elas são obrigatórias? |
| B3. Qual é a natureza da estrutura de programas adotada para a elaboração e a apresentação do orçamento? Como é definido um programa? |
| B4. O órgão orçamentário central emite orientações ou diretrizes sobre metodologias de especificação de programas? Elas são obrigatórias? |
| B5. O órgão orçamentário central emite diretrizes sobre custeamento de programas? Elas são obrigatórias? |
| B6. Como as diretrizes sobre custeamento de programas estão relacionadas com os requisitos de planejamento do processo orçamentário anual? |
| B7. As diretrizes sobre o custeamento de programas abrangem os principais conceitos de custo e sua aplicação no setor público, tais como tipos de custos (pessoal vs. outros custos operacionais), objetos de custo como base para sistemas de custeamento (centros de responsabilidade, programas ou projetos) e direcionadores de custo (fatores que geram a ocorrência do custo)? |
| B8. As diretrizes sobre o custeamento de programas estipulam o uso de metodologias específicas, tais como custo padrão (com base em orçamentos unitários padronizados) ou custeamento baseado em atividade (com base na vinculação de custo e direcionadores de atividades para programas)? Quais metodologias? Por que estas foram selecionadas? |
| B9. Como as diretrizes sobre custeamento de programas tratam custos indiretos (custos compartilhados) ou fixos (como custos de capital)? Qual é a ‘base para alocação’, por exemplo, fórmula simplista do tipo ‘regra de ouro’ ou custeamento baseado em atividade? A estrutura de programas preve ‘programas de serviços de apoio’ separados? |
| B10. As diretrizes sobre custeamento de programas se aplicam a todos os programas, ou mais especificamente a 'novos' programas considerados no processo orçamentário? |
| B11. Como as informações de custo são mantidas, por exemplo, revendo estimativas de custos produzidas pelos ministérios setoriais, comparando custos comuns ou insumos de custos entre ministérios, conciliando custos previstos e efetivos? |
| B12. A contabilidade em regime de competência é usada como base para a elaboração do orçamento? Em caso afirmativo, de que forma as diretrizes de custeamento interagem com as provisões? |
Seção C. Práticas de estimativas de custos para o exercício corrente e exercícios futuros

Esta seção trata das práticas adotadas na elaboração de estimativas de custos de programas para uso no processo de Orçamento do MGMP na sua jurisdição, com perguntas específicas sobre metodologias de custeamento e/ou previsão adotadas na elaboração de propostas durante o exercício corrente e exercícios futuros. As respostas nesta seção devem fornecer uma visão geral de arranjos atuais somente.

C1. Qual é o mecanismo pelo qual o MGMP afeta decisões no processo orçamentário, por exemplo, o primeiro exercício futuro é automaticamente transferido para ser o ponto de partida do orçamento anual do exercício seguinte?

C2. Que orientações ou diretrizes o órgão orçamentário central emite para o custeamento dos programas para as propostas orçamentárias? As propostas orçamentárias são elaboradas com base em programas, setores ou despesas?

C3. Que categorias de informação de custos são necessárias para as propostas orçamentárias? Existe provisão para contingências de custo?

C4. As diretrizes para propostas orçamentárias fazem distinção entre gastos correntes e de capital? As propostas de despesas de capital devem necessariamente estimar os custos correntes (decorrentes) de despesas de capital no exercício corrente e em exercícios futuros? Como essas estimativas de custos futuros de operação são incorporadas aos processos de custeamento e do MGMP?

C5. As diretrizes para propostas orçamentárias dão tratamento separado a programas ‘especiais’, tais como programas de benefícios?


C7. Quais são os principais componentes das metodologias de previsão, por exemplo, parâmetros econômicos padronizados (e.g. pressupostos macroeconômicos), regras para a construção de estimativas (e.g. cenário ‘sem mudanças de políticas’) e os pressupostos de custeamento (e.g., fatores de reajuste, tais como deflatores de custos de mão de obra e de custos não relacionados a mão de obra, pressupostos demográficos e/ou comportamentais, etc.). Esses componentes são consistentes ao longo do exercício corrente e exercícios futuros? Em caso negativo, explique as razões. Em que nível de agregação eles se aplicam aos exercícios futuros, ou seja, no nível de programa ou de setor?

C8. As metodologias de previsão fazem distinção entre mudanças de ‘políticas’ (novas políticas ou mudanças significativas em políticas existentes) e mudanças de ‘parâmetros’ (variações em um parâmetro econômico ou no ambiente operacional do órgão) que causem impacto nas estimativas ou despesas futuras? Como elas são definidas? Como estão relacionadas com variações de demanda e custos para os programas?
# Seção D. Facilitadores e inibidores sistêmicos

Esta seção trata dos tipos de mudanças de sistemas necessárias para permitir a implementação de práticas de custeamento e sua integração ao MGMP na sua jurisdição. Essas mudanças de sistemas podem incluir fatores concretos (como reformas de estruturas, procedimentos e informações) e/ou fatores subjetivos (como reformas de liderança, culturais e de capacidade). As respostas nesta seção devem focar os pontos fortes e fracos de estratégias de reforma de apoio a arranjos atuais.

D1. A implementação de melhorias nas práticas de custeamento foi parte integrante de reformas mais amplas da gestão das finanças públicas (GFP)? Em caso afirmativo, em que etapa do sequenciamento da reforma as melhorias foram implementadas, e.g. etapas iniciais (e.g. funcionalidade central da GFP) ou etapas posteriores (e.g. aumentar a capacidade da GFP para apoiar o MGMP e um enfoque de desempenho)? Por que foi esse o caso?

D2. Que tipos de reformas de ‘fator concreto’ foram considerados críticos para a implementação bem sucedida, por exemplo, sistemas de gestão financeira integrada, sistemas de custos especializados, sistemas de gestão de desempenho, sistemas de auditoria, desenvolvimento de políticas e diretrizes, etc.? Por favor, descreva as características mais importantes de cada uma das reformas relevantes para a sua jurisdição.

D3. As reformas de ‘fator concreto’ foram implementadas centralmente e lideradas pelo órgão orçamentário central? Por favor, descreva as características mais importantes das estratégias de implementação usadas.

D4. Que aspectos das reformas de ‘fator concreto’ não funcionaram bem, por exemplo, complexidade, funcionalidade, custo de implementação, etc.?

D5. Que tipos de reformas de ‘fator subjetivo’ foram considerados cruciais para a implementação bem sucedida, por exemplo, treinamento e desenvolvimento de capacidade, liderança e mudança cultural, estratégias de recrutamento para habilidades especializadas, etc.? Por favor, descreva as características mais importantes de cada uma das reformas relevantes para a sua jurisdição.

D6. As reformas de fator subjetivo foram implementadas centralmente e lideradas pelo órgão orçamentário central? Por favor, descreva as características mais importantes das estratégias de implementação usadas.

D7. Que aspectos das reformas de fator subjetivo não funcionaram bem, por exemplo, falta de competências internas, liderança inadequada (política ou burocrática), barreiras culturais, etc.?
Fundão Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança

Custeamento de Baixo para Cima para Marcos de Gastos de Médio Prazo no Brasil e Indonésia.

Relatório de Pesquisa sobre as Experiências dos Governos Subnacionais Brasileiros com Custos no Setor Público*

Dezembro, 2014

Rafael Barroso
Economista, Banco Mundial

Dr. Michael Di Francesco
Professor Sênior em Gestão do Setor Público

The Australia and New Zealand School of Government (ANZSOG) e Universidade de Melbourne

* Os autores agradecem aos seguintes revisores: Mário Pessoa Falcão, Joseph Kizito, Theo Thomas e Natalia Biletska, por seus valiosos comentários e sugestões que ajudaram a fortalecer este relatório.
<table>
<thead>
<tr>
<th>SIGLAS</th>
<th>Description</th>
<th>Portuguese Description</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>ABC</td>
<td>Activity Based Costing</td>
<td>Custeio Baseado em Atividade</td>
</tr>
<tr>
<td>BI</td>
<td>Business Intelligence</td>
<td>Inteligência de Negócios</td>
</tr>
<tr>
<td>CAF</td>
<td>Financial Administration Coordination</td>
<td>Coordenadoria da Administração Financeira</td>
</tr>
<tr>
<td>CFC</td>
<td>Federal Board of Accountancy</td>
<td>Conselho Federal de Contabilidade</td>
</tr>
<tr>
<td>CWG</td>
<td>Costing Working Group</td>
<td>GT Custos</td>
</tr>
<tr>
<td>CUSTOS/RS</td>
<td>Cost Information System of the State of Brazil</td>
<td>Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>DCC</td>
<td>Costs and Special Controls Division of CAGE</td>
<td>Divisão de Custos e Controles Especiais da CAGE</td>
</tr>
<tr>
<td>DW</td>
<td>Data Warehouse</td>
<td>Armazém de Dados</td>
</tr>
<tr>
<td>E-FISCO</td>
<td>Corporate System of the State of Pernambuco</td>
<td>Sistema Corporativo do Estado de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>EHCC</td>
<td>Hierarchical Structure of Cost Centers</td>
<td>Estrutura Hierárquica de Centro de Custos</td>
</tr>
<tr>
<td>FASAB</td>
<td>Federal Accounting Advisory Board</td>
<td>Conselho Federal Consultivo de Contabilidade</td>
</tr>
<tr>
<td>FIPE</td>
<td>Economic Research Institute Foundation of the University of São Paulo</td>
<td>Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>FRL</td>
<td>Fiscal Responsibility Law</td>
<td>Lei de Responsabilidade Fiscal</td>
</tr>
<tr>
<td>Fundação</td>
<td>Center for Social and Educational Services for Adolescents</td>
<td>Centro de Atendimento Socioeducativo aos Adolescentes</td>
</tr>
<tr>
<td>CASA</td>
<td>Services for Adolescents</td>
<td>SIAI</td>
</tr>
<tr>
<td>GFMIS</td>
<td>Government Financial Management Information System</td>
<td>Sistema de Informação de Administração Financeira de Governo</td>
</tr>
<tr>
<td>GoRS</td>
<td>Government of the State of Rio Grande do Sul</td>
<td>Governo do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>GPF</td>
<td>Governance Partnership Facility</td>
<td>Fundo de Parceria para Governança</td>
</tr>
<tr>
<td>GSC</td>
<td>Sectorial Cost Group</td>
<td>Grupo Setorial de Custos</td>
</tr>
<tr>
<td>HR</td>
<td>Human Resources</td>
<td>Recursos Humanos</td>
</tr>
<tr>
<td>IADB</td>
<td>Inter-American Development Bank</td>
<td>Banco Interamericano de Desenvolvimento</td>
</tr>
<tr>
<td>IFAC</td>
<td>International Federation of Accountants</td>
<td>Federação Internacional de Contadores</td>
</tr>
<tr>
<td>IMF</td>
<td>International Monetary Fund</td>
<td>Fundo Monetário Internacional</td>
</tr>
<tr>
<td>IPSAS</td>
<td>International Public Sector Accounting Standards</td>
<td>Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público</td>
</tr>
<tr>
<td>IT</td>
<td>Information Technology</td>
<td>Tecnologia da Informação</td>
</tr>
<tr>
<td>MTEF</td>
<td>Medium Term Expenditure Framework</td>
<td>Marco de Gastos de Médio Prazo</td>
</tr>
<tr>
<td>NBCT-SP</td>
<td>Brazilian Public Sector Accounting Standard</td>
<td>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</td>
</tr>
<tr>
<td>OLAP</td>
<td>On-Line Analytical Processing</td>
<td>Processamento Analítico On-line</td>
</tr>
<tr>
<td>PE</td>
<td>State of Pernambuco</td>
<td>Estado de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>PE Integrado</td>
<td>Integrated System for Procurement, Contracts, Assets and Stock Management of the State of Pernambuco</td>
<td>Sistema Integrado de Gestão de Compras, Contratos, Licitações, Patrimônio e Almoxarifado do Estado de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>PFM</td>
<td>Public Financial Management</td>
<td>Gestão de Finanças Públicas</td>
</tr>
<tr>
<td>PROCERGS</td>
<td>Data Processing Company of the State of Rio Grande do Sul</td>
<td>Companhia de Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>Code</td>
<td>Description</td>
<td>Translation</td>
</tr>
<tr>
<td>---------</td>
<td>-----------------------------------------------------------------------------</td>
<td>-------------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>PRODESP</td>
<td>Data Processing Company of the State of São Paulo</td>
<td>Companhia de Processamento de Dados do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>RHE/RS</td>
<td>Human Resources System of the State of Rio Grande do Sul</td>
<td>Sistema de Recursos Humanos do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>RS</td>
<td>State of Rio Grande do Sul</td>
<td>Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>SAD-RH</td>
<td>Payroll System of the State of Pernambuco</td>
<td>Sistema de Folha de Pagamento do Estado de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>SAP/SP</td>
<td>State Penitentiary Administration Secretariat of São Paulo State</td>
<td>Secretaria de Administração Penitenciária do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SCSP/SP</td>
<td>Public Service Costing System of the State of São Paulo</td>
<td>Sistema de Custos dos Serviços Públicos do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SEE/SP</td>
<td>State Secretariat of Education of São Paulo State</td>
<td>Secretaria de Estado da Educação de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SEFAZ/PE</td>
<td>State Secretariat of Finance of Pernambuco State</td>
<td>Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>SEFAZ/RS</td>
<td>State Secretariat of Finance of Rio Grande do Sul State</td>
<td>Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>SEFAZ/SP</td>
<td>State Secretariat of Finance of São Paulo State</td>
<td>Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SEPLAG/RS</td>
<td>State Secretariat of Planning and Management of Rio Grande do Sul State</td>
<td>Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>SES/PE</td>
<td>State Health Secretariat of Pernambuco State</td>
<td>Secretaria de Estado de Saúde de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>SES/SP</td>
<td>State Health Secretariat of São Paulo State</td>
<td>Secretaria de Estado de Saúde de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SIC/PE</td>
<td>Cost Information System of the State of Pernambuco</td>
<td>Sistema de Informação de Custos de Pernambuco</td>
</tr>
<tr>
<td>SIGEO</td>
<td>Budget Execution Managerial Information System</td>
<td>Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária</td>
</tr>
<tr>
<td>SGP/SP</td>
<td>State Secretariat of Public Management of São Paulo State</td>
<td>Secretaria de Gestão Pública do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SIAFEM/SP</td>
<td>Government Financial Management Information System of São Paulo</td>
<td>Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SNG</td>
<td>Subnational Governments</td>
<td>Governos Subnacionais</td>
</tr>
<tr>
<td>SP</td>
<td>State of São Paulo</td>
<td>State of São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>SPDR/SP</td>
<td>State Secretariat of Planning and Regional Development of the State of São Paulo</td>
<td>Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional do Estado de São Paulo</td>
</tr>
<tr>
<td>STN</td>
<td>National Treasury Secretariat</td>
<td>Secretaria do Tesouro Nacional</td>
</tr>
<tr>
<td>UFRGS</td>
<td>Federal University of Rio Grande do Sul State</td>
<td>Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul</td>
</tr>
<tr>
<td>UML</td>
<td>Universal Modelling Language</td>
<td>Linguagem Universal de Modelagem</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Relatório 2 - Relatório de Pesquisa sobre as Experiências dos Governos Subnacionais Brasileiros com Custos no Setor Público

1. Introdução

Um sistema de informação custos da administração pública não é apenas uma exigência legal da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) do Brasil, e da modernização das normas de contabilidade pública, mas também uma ferramenta para tratar das várias necessidades dos gestores, legisladores, órgãos de controle e dos cidadãos. A LRF, que entrou em vigor nacionalmente em 2000, obriga todos os órgãos da Administração Pública a terem um sistema de custos para avaliar e monitorar informações de gestão patrimonial, financeira e orçamentária. Esta exigência legal serviu para reforçar as diretrizes da legislação anterior, na forma da Lei 4.320/64, do Decreto-Lei 200/67 e da Lei 10.180/01. Além disso, a decisão de modernizar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, alinhando-as ainda mais às normas internacionais, também motivou a introdução de sistemas de custos no setor público. De fato, juntamente com as novas Normas de Contabilidade do Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu uma norma (NBC T 16.11) instituindo as regras referentes aos sistemas de informação de custos em órgãos do setor público e tornando obrigatória a sua adoção.

Embora o arcabouço técnico do sistema de informação de custos já tenha sido estabelecido, as demandas dos usuários e as informações produzidas por esses sistemas podem variar bastante; por exemplo, desde uma elaboração mais precisa do orçamento - medindo-se a eficiência e a eficácia das despesas públicas, apoiando-se as decisões relacionadas à produção de um determinado bem, serviço ou atividade, comparando-se os custos dos produtos ou serviços entre unidades diferentes - até a justificação das taxas recolhidas e dos preços públicos. Além disso, informações de custos são essenciais para apoiar as decisões do governo relativas à eficiência técnica e alocativa.

Neste contexto, o Fundo Fiduciário do Mecanismo de Parceria de Governança (GPF, na sigla em inglês) forneceu uma doação, através do Banco Mundial, para apoiar os esforços do governo para estabelecer e melhorar as iniciativas de custo no Brasil e na Indonésia, bem como disseminar conhecimentos e promover o intercâmbio de experiências de custeamento. A doação financiou as pesquisas iniciais sobre as práticas de custeamento no âmbito dos Marcos de Gastos de Médio Prazo (MGMP) em países desenvolvidos, bem como a divulgação da pesquisa e o intercâmbio de experiências entre os governos subnacionais no Brasil.

Este relatório detalha as experiências de três governos subnacionais selecionados no Brasil: São Paulo (SP), Rio Grande do Sul (RS) e Pernambuco (PE), cujas experiências foram apresentadas em um seminário realizado no Rio de Janeiro, em 21 e 22 de julho de 2014. O objetivo foi divulgar a pesquisa sobre as abordagens de custeamento em países desenvolvidos e trocar experiências na área, com o intuito de ajudar o Governo do Estado do Rio de Janeiro.
a definir sua estratégia de custeamento. No primeiro dia, os participantes abordaram: os objetivos, a metodologia, a estratégia de implementação, os cronogramas, a tecnologia, a coordenação intragovernamental, o uso de informações de custos e as primeiras lições. No segundo dia, houve uma discussão estruturada entre os palestrantes e os participantes do seminário, com base em um questionário elaborado pelo Banco Mundial.

Este relatório reúne exemplos de estudos de caso sobre práticas de informação de custos nos três governos subnacionais selecionados. O objetivo principal é apresentar informações comparativas sobre as práticas adotadas por estas jurisdições. O relatório é mais do que um relato convencional dos anais da conferência: ele baseia-se tanto nas apresentações dos participantes quanto nas discussões estruturadas posteriores às apresentações. Além disso, o relatório incorpora materiais chaves de apoio e fornecidos pelos próprios estados. No entanto, embora os questionários e a estrutura das apresentações tenham sido idênticas para os três estados, os estudos de caso aqui incluídos diferem uns dos outros em termos de profundidade e dos detalhes - refletindo o estágio de desenvolvimento de cada jurisdição, bem como a quantidade de materiais documentais disponíveis para compartilhamento sobre o sistema de informação de custos de cada governo estadual.

A conclusão principal deste relatório é a necessidade de ter-se certeza, de antemão, de quem são os usuários das informações de custos na administração pública, bem como os tipos de informações de que necessitam. As respostas a estas questões envolvem duas decisões metodológicas chaves: a definição do objeto de custo e da liderança e grau de envolvimento de outros órgãos do governo nesta tarefa. Os estudos de caso referentes aos três estados são apresentados nos capítulos 2-4; outras lições importantes aprendidas com a abordagem e estratégia de implementação, as necessidades tecnológicas e a metodologia são apresentadas no Capítulo 5.

Antes de passarmos aos estudos de caso, alguns conceitos e escolhas metodológicas devem ser esclarecidos. Por exemplo, as informações produzidas por um sistema de informação de custos não são as mesmas que as informações produzidas pelo sistema orçamentário ou SIAF (Sistema de Informação de Administração Financeira de Governo). O SIAF registra as etapas das despesas públicas, enquanto que os sistemas de informação de custos se concentram no registro do momento em que os insumos são consumidos no sistema de produção. O SIAF registra apenas as operações de caixa, enquanto que os sistemas de informação de custos também incorporam outras transações que não afetam o caixa, como a depreciação de ativos. É importante observar que as informações de custo são sempre associadas a um objeto de custo.

Este relatório apresenta outra distinção analítica importante, entre os sistemas de contabilidade de custos e de informação de custos. O primeiro refere-se aos princípios e regras de contabilidade que embasam a produção de informações de custos; o segundo refere-se à forma como esses princípios se traduzem em informações de custo - o que acarreta escolhas de metodologias e objetos de custo, concepção de relatórios de custos, definição das necessidades de informação e do público-alvo - que são úteis e integradas às práticas de gestão pública e de finanças públicas do governo.
Por fim, encontra-se anexo a este relatório um glossário de termos de contabilidade de custos e seu uso específico no âmbito deste relatório. Ele contém definições dos conceitos utilizados neste relatório, bem como dos conceitos empregados pelo Conselho Federal de Contabilidade do Brasil, pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) e pelo Conselho Federal Consultivo de Contabilidade (FASAB). Espera-se que o glossário também sirva como possível justificativa para o uso de definições que se afastam de uma das fontes mencionadas acima.
2. São Paulo

2.1. Introdução

O projeto de custos públicos de São Paulo nasceu do Plano Estratégico da Secretaria de Fazenda (SEFAZ/SP), instituído em 2007. Um dos objetivos do Plano era melhorar a qualidade dos gastos públicos. As atividades que visavam este objetivo focaram, inicialmente, o controle de itens de gastos - como contas de serviços públicos - a fim de aumentar o espaço fiscal para investimento. Passados alguns anos, ficou claro para a equipe da SEFAZ/SP que as melhorias mais estruturais, em termos de despesas, bem como a aplicação de metodologias mais avançadas - "spending reviews" e orçamentos subsidiados por informação de desempenho, por exemplo - dependiam do cálculo dos custos dos programas orçamentários.

Os funcionários da SEFAZ/SP pesquisaram exemplos de sistemas de custeamento já estabelecidos e empregados em outros estados brasileiros e em países mais desenvolvidos; porém, eles não conseguiram identificar experiências que se adequassem às necessidades do Estado de São Paulo e que pudessem ser replicadas. À luz do êxito da colaboração anterior, a equipe solicitou a assistência técnica do FMI (Fundo Monetário Internacional) e da FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo). Esse apoio foi indispensável para definir a metodologia do sistema de custeamento e capacitar o pessoal responsável pelas questões financeiras e orçamentárias.

A abordagem geral incluía o custeamento de serviços públicos do Estado, como a ressocialização de menores infratores e a formação profissional para alunos adolescentes. Os programas e subprogramas orçamentários eram candidatos naturais a objetos de custo. No entanto, os programas orçamentários sofriam de diversos problemas - desde a má definição dos programas, lançamento parcial das despesas e alto número de programas até desafios culturais na elaboração de orçamentos, como a preparação e gestão do orçamento órgãos e elementos de despesa. Ficou claro que a definição e estrutura dos programas de orçamento precisavam de uma reforma, paralelamente ao desenvolvimento do sistema de informação de custos. Este era para ser o primeiro passo essencial em direção a uma estrutura orçamentária mais avançada e subsidiada por informação de desempenho, que identificasse os serviços públicos relevantes e os associasse aos objetos do sistema de informação de custos.

O projeto começou em 2010, embora o progresso tenha sido lento em 2011 e 2012, devido à mudança de governo (um novo governador assumiu o cargo em 2011) e problemas de coordenação entre a SEFAZ/SP, a Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional (SPDR/SP) e a Secretaria de Gestão Pública (SGP/SP).

Este capítulo descreve a experiência atual do Estado de São Paulo com a implementação de seu sistema de custos públicos. Ele contém cinco seções, além desta introdução: o contexto

---

21 Em 2011, o nome oficial da Secretaria de Planejamento e sua sigla foram alterados, de Secretaria de Economia e Planejamento (SEP) para Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional do Estado de São Paulo (SPDR/SP).
institucional em que o projeto foi implementado; a abordagem metodológica; a estratégia de implementação; as características de TI; e, finalmente, um resumo das lições aprendidas.

2.2. Contexto Institucional

O Sistema de Custos dos Serviços Públicos do Estado de São Paulo (SCSP/SP) está sob a direção geral da Secretaria da Fazenda, mas depende fortemente de insumos da SPDR/SP e da SGP/SP, uma vez que representava uma revisão importante da forma como o estado definia seus programas orçamentários e havia a necessidade de adotarem-se novas abordagens na supervisão e melhoria da gestão pública. Dois comitês foram estabelecidos formalmente por decreto governamental, compostos por representantes da SEFAZ/SP, SPDR/SP e SGP/SP. O primeiro ficou encarregado de supervisionar a implementação do SCSP/SP; o outro, da implementação do orçamento subsidiado por informações de desempenho no estado. Ambos ficaram responsáveis por definir as estratégias e objetivos, monitorar a implementação do sistema e valer-se do apoio político. Apesar da existência desses comitês, o envolvimento da SGP/SP foi bastante modesto; apenas nos últimos anos a SPDR/SP começou a participar mais ativamente, uma vez iniciadas as reformas do orçamento subsidiado por informações de desempenho.

O modus operandi do SCSP/SP incluiu a nomeação de um pequeno grupo de servidores da Coordenação da Administração Financeira (CAF), dedicado exclusivamente ao projeto. O FMI designou um consultor residente para trabalhar junto com o grupo durante os dois primeiros anos do projeto. O FMI também ofereceu apoio e assistência e foi responsável pelo recrutamento de profissionais de alto nível para garantir a solidez teórica do modelo de custeamento e do orçamento programa. A função da FIPE era trabalhar diariamente com a equipe da CAF e coordenar com os especialistas técnicos externos, promovendo a melhoria contínua dos métodos de trabalho com base nas experiências dos projetos-piloto. Era, portanto, um modelo que necessitava de muita coordenação. Havia, também, um objetivo secundário - garantir que a FIPE estivesse em condições de adquirir conhecimentos sobre sistemas de informação de custos que, posteriormente, poderiam ser disseminados para o resto do país. No âmbito da SEFAZ/SP, o projeto foi administrado inicialmente pelo gabinete do Secretário e, mais tarde, pela CAF (mas não pela Divisão de Contabilidade, como ocorreu nos outros dois estados).

Além de cumprir com os requisitos legais, o SCSP/SP foi concebido, principalmente, como uma ferramenta de gestão, com os seguintes objetivos declarados:

- prestar informações gerenciais para apoiar a tomada de decisões;
- fornecer à média gerência informações que lhes permitam melhorar a gestão de suas unidades;
- permitir comparações de custos entre unidades de prestação de serviços similares;

O nível de participação das duas secretarias oscilou ao longo do processo. A SGP/SP participou menos que a SPDR/SP. Ambas tiveram uma atuação aquém do nível esperado inicialmente.
- fornecer dados de apoio à formulação do Plano Plurianual e das Estratégias Setoriais e Orçamentárias, que visam possibilitar estimativas de despesas mais precisas e realistas; e
- oferecer ao público geral informações claras e transparentes sobre o custo de cada serviço prestado.

Embora o SCSP/SP atenda às necessidades de vários agentes (por exemplo, a sociedade civil, o governador de São Paulo, a Assembleia Legislativa, o Tribunal de Contas do Estado e outras Secretarias estaduais), o público-alvo principal é a alta gerência de cada órgão do governo e a média gerência das unidades de governo (diretores de hospitais, escolas, etc.).

Por último, visto que o SCSP/SP ainda encontra-se em fase experimental, não há exigências infralegais no Estado de São Paulo que determinem seu uso obrigatório como fonte única de informação de custos.

2.3. Metodologia

Uma vez que não se encontrou qualquer metodologia estabelecida para sistemas de informação de custos na literatura técnica - ou mesmo implementada em outros países (ou estados brasileiros) - os primeiros anos do projeto foram dedicados a pesquisar os fundamentos teóricos e práticos do sistema de informação de custos. Foram produzidas diversas notas técnicas e realizadas várias oficinas de trabalho durante essa fase. Ao final, um modelo conceitual de custeamento acabou sendo desenvolvido, acordado e implementado (a título experimental) em quatro órgãos do governo: a Fundação CASA, a Secretaria Estadual de Educação (SEE/SP), a Secretaria Estadual de Saúde (SES/SP) e a Secretaria de Administração Penitenciária (SAP/SP), culminando na elaboração de um relatório sobre cada exercício. Em seguida, os resultados foram apresentados e discutidos com os órgãos governamentais. Mais tarde, a SEFAZ/SP produziu a primeira versão do manual de custeamento, indicando a metodologia a ser adotada. Esta fase de pesquisa foi fundamental para harmonizar e disseminar os conhecimentos dentro da equipe do projeto, para garantir uma implementação mais suave durante as fases subsequentes.

Em sua busca do modelo de custeamento mais adequado, o Estado decidiu adotar o arcaçoubço de gestão econômica de Catelli25, baseado na chamada “abordagem dos 5Ps”26 - essencialmente, trata-se de uma lista de cinco variáveis-chave (todas iniciadas com a letra P):

- Propósito ou objetivo - para quem essa informação é útil e para qual finalidade?
- Políticas e diretrizes - que conceitos e tecnologias devem ser usados e quais são os grupos de usuários?

23 Por favor, consulte a distinção analítica entre contabilidade de custos e sistemas de informação de custos.
24 Órgão governamental responsável por instalações de ressocialização e correção para jovens infratores.
25 O Dr. Catelli foi professor da FEA-USP que orientou a dissertação de doutorado do Dr. Guerreiro sobre o custeamento de produtos e serviços. O Dr. Guerreiro é membro da equipe do sistema de informação de custos SEFAZ/FIPE.
- Produtos - quais informações devem ser coletadas e disseminadas e com que regularidade?
- Processos e sistemas - quais sistemas, processos, métodos e rotinas devem ser adotados?
- Produtores - quem envolver e capacitar e quais recursos são necessários?

Este princípio deve ser considerado como uma ferramenta para ajudar o estado a tomar as medidas adequadas para desenvolver e implementar o sistema. Os cinco "Ps" foram interpretados da seguinte forma, no caso de São Paulo:

- O propósito do sistema de custeamento é apoiar a tomada de decisão e o controle de custos por parte do governo.
- As políticas englobam todas as regras estabelecidas na identificação dos centros de custos, na classificação e atribuição de custos e nos métodos de custeamento. Estas políticas servem para produzir os modelos de identificação, acumulação e mensuração do SCSP/SP.
- O produto são as próprias informações de custos, bem como o formato, periodicidade e disponibilidade da informação.
- Os processos referem-se à forma como o sistema de custeio interage com as rotinas e processos de trabalho dos órgãos do governo. Os processos também incluem o mapeamento dos processos de negócios, um levantamento dos sistemas existentes de TI e dos dados produzidos e a adoção da nova cultura pelos funcionários do órgão governamental.
- Os produtores são os servidores responsáveis pela inserção de dados em todos os sistemas que alimentam o SCSP/SP, assim como a produção de relatórios de custos. Esta variável também cobre o nível desejado ou necessário de centralização e descentralização da produção e utilização dos relatórios de custos.

A primeira decisão tomada após a fase de pesquisa foi confiar ao SCSP/SP o cálculo do custo do serviço público, em nível de centro de custo (escola, hospital, instituição penitenciária), utilizando um método padronizado para o todo estado, buscando dados essenciais em sistemas centralizados e corporativos já existentes, junto aos órgãos governamentais.

Na prática, o modelo do SCSP/SP consiste em quatro modelos: Identificação e Acumulação, Mensuração, Decisão e Informação e Processamento, como mostra a Error! Reference source not found..

O Modelo de Identificação e Acumulação trata da identificação e estruturação dos objetos de custo - famílias de serviços públicos, programas, centros de custo, etc. - com base na estrutura e função principal de cada órgão do governo. Trata-se de um modelo representativo da realidade organizacional e operacional de cada órgão, representado por uma matriz de serviço que é, por definição, específica a cada agência.

Estas matrizes detalham os objetos de custo em quatro níveis, sendo que o quarto nível é o ponto de corte do SCSP/SP. Se necessário, os órgãos governamentais podem aprofundar
ainda mais. Os recursos consumidos são apropriados no nível mais baixo (Nível 4), que é o nível mais desagregado. A partir deste nível, as informações podem ser agregadas para obter o valor do custo dos objetos de custo mais agregados, ou níveis organizacionais mais elevados. Os níveis organizacionais intermediários (níveis 2 e 3) representam agrupamentos de unidades similares, que também servem para fins de comparação em exercícios de benchmark. As Figura 2 e Figura 3 mostram as matrizes de serviços construídos para SAP/SP e a SES/SP.

Figura 1 - Arcabouço Conceitual do SCSP/SP

![Diagrama do SCSP/SP]

Fonte: SEFAZ/SP

Figura 2: Modelo de identificação e acumulação – matriz de serviços da SAP/SP

<table>
<thead>
<tr>
<th>Matriz de Serviço - Secretaria de Administração Penitenciária do Estado</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Objetos de Custo</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Nível 0</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Detenção Provisória</td>
</tr>
<tr>
<td>Necessidades Básicas dos Custodiados</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Figura 3: Modelo de identificação e acumulação – matriz de serviços da SES/SP
<table>
<thead>
<tr>
<th>Especialidades</th>
<th>Atendimento não-médicos (psicólogos, enfermeiros, etc.)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Atividades Odontológicas</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Atividades de apoio Diagnóstico e Terapêuticos</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Assistência Farmacêutica</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Atendimento Descentralizado em Saúde</td>
</tr>
<tr>
<td>Vigilância em Saúde</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vigilância Sanitária e Ambiental</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vigilância Epidemiológica</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Laboratórios de Saúde Pública</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Controle de Vetores</td>
</tr>
<tr>
<td>Produtiva</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Produção de Imunobiológicos, Hemoderivados e Medicamentos</td>
</tr>
<tr>
<td>Ciência, Tecnologia e Inovações em Saúde</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Educação e Trabalho em Saúde</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Atendimento em Sangue, Componentes e Derivados</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Atendimento em Hemoterápicos (hemocentros e administração direta)</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Atendimento em Hemoterápicos (subvenções, contratos e convênios)</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Atendimento em Hemoterápicos (exterior-França)</td>
</tr>
<tr>
<td>Serviços Administrativos e de Apoio das Unidades</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Serviços Corporativos e Administrativos Gerais da Entidade</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Fonte: SEFAZ/SP

O Modelo de Mensuração estabelece os critérios e métodos para atribuir custos aos objetos de custo, incluindo os centros de custo. Ele identifica o momento em que os recursos são consumidos, avalia seu valor monetário e atrela esta informação a um objeto de custo específico.

É utilizado o método de custeio direto. Evita-se o rateio do custo empregando-se três métodos alternativos: (i) quando o serviço público é uma classificação funcional orçamentária, as informações de custo já existem no SIAF; (ii) utilizar os dados inseridos na transação NL CC criada no SIAFEM/SP (Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios - São Paulo). Isso requer que a pessoa encarregada registre o centro de custo e o objeto de custo aos quais a transação foi direcionada durante a execução do orçamento. Isso é necessário quando um recurso de custo é usado por mais de um centro de custo; e (iii) por fim, distribuir os custos diretamente, de acordo com parâmetros definidos previamente e usados em outros sistemas ou documentos do governo - por exemplo, documentos de compras governamentais. Esses dados são inseridos no SCSP/SP e processados automaticamente.

Outras características do Modelo de Mensuração incluem: o cumprimento das normas internacionais de contabilidade, a adesão às normas legais locais - como prazos de depreciação de ativos e avaliação de estoques - e o uso de dados orçamentários ajustados para gerar informações em regime de competência. A decisão de usar informações orçamentárias - em vez de informações da contabilidade em regime de competência - foi tomada porque o

---

27NL CC = Nota de Lançamento de Centro de Custos.
Estado não havia implementado a contabilidade em regime de competência quando o sistema de informação de custos foi implantado. Espera-se que, à medida que o estado prossiga com a implementação da contabilidade em regime de competência, isso sirva como fonte de informações do sistema de informação de custos. Desta situação, depreende-se que o sistema de informação de custos prescinde de contabilidade ou de processo orçamentário em regime de competência. Além disso, o Modelo de Mensuração gera informações sobre como medir itens de custo específicos, como pessoal e ativos.

O Modelo de Decisão e Informação do SCSP/SP se concentra em como as informações de custo são traduzidas em relatórios sintéticos e incorporados ao processo de tomada de decisão do estado. O componente diz respeito ao formato e ao conteúdo (mas não ao estilo) dos relatórios e visa garantir que a informação relevante seja adaptada e transmitida a cada tomador de decisão, da forma mais clara possível. Dependendo das necessidades dos usuários, estes relatórios podem fornecer informações de custo detalhadas sobre os serviços, centros de custo e outros objetos de custo, bem como os recursos de custo: pessoal, serviços de utilidade pública, serviços terceirizados e contribuições do empregador.

Figura 4- Abordagem passo-a-passo do Modelo de Medicação

Fonte: SEFAZ/SP

Finalmente, o modelo de Processamento do SCSP/SP, a ser descrito na seção sobre tecnologia, trata de toda a arquitetura de TI que dá suporte ao SCSP/SP.

Em termos de contabilidade, o modelo metodológico desenvolvido pelo Estado de São Paulo pode ser descrito como composto, principalmente, pelo sistema de acumulação de forma contínua, o sistema de custeio de custo corrente e o método de custeio direto. Em outraspalavras, não há rateio de custos. Os custos são atribuídos ao serviço ao qual

28 Veja as explicações dos termos contábeis no glossário, ao final deste relatório.
contribuem primordialmente. Para tal, o sistema obtém informações de sistemas de todo o governo, dos sistemas internos dos órgãos e até mesmo dos termos de referência de serviços contratados, como segurança e limpeza de escritórios.

Apesar do apelo gerencial da abordagem de Custeio Baseado em Atividade (ABC, em sua sigla em inglês), o Estado de São Paulo decidiu não usá-lo, devido à sua complexidade, à falta de experiência, cultura e conhecimento interno. No entanto, isso não impede qualquer órgão do governo de experimentar o ABC em complementação ao SCSP/SP. Embora, nesta fase, não esteja prevista a adaptação do sistema para atender às necessidades particulares de órgãos específicos, órgãos governamentais que necessitam de informações mais detalhadas de custos (como a Secretaria de Saúde), no entanto, não estão impedidos de usar soluções de informação de custos oferecidas por empresas privadas.

Em relação à estrutura de centros de custo, o Estado de São Paulo não havia estabelecido uma estrutura de centro de custo antes de começar a desenvolver o seu sistema de informação de custo. O mais próximo de uma classificação de centro de custo era o cadastro de todas as unidades administrativas (Cadastro de UAs), usado, principalmente, para fins administrativos e organizacionais. Este cadastro precisava ser reforçado com mais informações sobre as unidades administrativas e incluir, também, informações sobre os órgãos governamentais descentralizados - como fundações e empresas estatais. Contudo, o estado optou por não reestruturar e atualizar o cadastro estadual antes de começar a desenvolver o sistema de custeamento. Em vez disso, o estado lançou mão de uma abordagem menos ambiciosa e mais pragmática - a revisão do cadastro em cada órgão piloto, juntamente com a definição dos serviços públicos (objetos de custo) cujos custos seriam determinados. Na realidade, a revisão do cadastro e a criação de uma matriz de serviços para cada órgão do governo são o primeiro passo da introdução do sistema de informação de custos, possibilitando que a estrutura do centro de custo possa ser adaptada às necessidades de cada órgão do governo. Por exemplo: na SAP/SP, o centro de custo é a unidade prisional, que também é a unidade executora do orçamento; na SEE/SP, as escolas são os centros de custo e as unidades executoras do orçamento ficam no nível dos diretores regionais.

O sistema busca garantir a comparabilidade das informações de custo entre todos os órgãos do governo. Não houve a necessidade de desenvolver-se um plano de contas específico de custos, como ocorreu em Pernambuco. Quanto à periodicidade, a programação é de que os relatórios de custos sejam elaborados a cada quatro meses. Outra característica importante em relação ao sistema é o fato dele usar dados correntes de despesas para calcular os custos.

2.4. Estratégia de Implementação

A estratégia de implementação é caracterizada por sua abordagem gradual, em que o sistema é implementado em apenas algumas Secretarias por vez. Vale ressaltar que a metodologia foi desenvolvida e implementada sem o uso de um sistema de TI. O sistema de TI começou a ser desenvolvido somente após a metodologia ser testada em quatro secretarias diferentes por mais de um ano e depois dos relatórios serem produzidos e seus resultados analisados.
As unidades-piloto foram selecionadas com base em diversos critérios, sendo que o mais importante é a natureza essencial do serviço prestado e a existência de regimes de pagamento dos servidores com base no desempenho. Outros fatores também influiram, como a necessidade (de longa data) de calcular os custos, como no caso da Fundação CASA\textsuperscript{29} ou as vantagens da estrutura organizacional - como na SAP/SP, onde os centros de custos já eram unidades orçamentárias.

O desenvolvimento do sistema exigiu boa coordenação entre o FMI e a FIPE, bem como a participação da PRODESP (Companhia de Processamento de Dados do Estado de São Paulo), responsável por desenvolver o software. Outros órgãos participantes incluem os órgãos governamentais (mencionados acima) utilizados experimentalmente como pilotos, antes da implantação do sistema.

As Secretarias de Estado selecionadas para participação no projeto piloto adotaram uma abordagem passo-a-passo. Antes de mais nada, a SEFAZ/SP concentrou-se em garantir o apoio da alta direção dos quatro órgãos. Posteriormente, seus coordenadores e a equipe técnica passaram a participar do projeto. Os argumentos principais usados para convencer a média gerência a colaborar e participar da iniciativa do SCSP/SP incluíram a exigência legal de fazê-lo, a oportunidade de participar de um projeto inovador e o reconhecimento do potencial do SCSP/SP como uma ferramenta poderosa de apoio à tomada de decisão.

A experiência também demonstrou que é necessário um grande trabalho pré-operacional para desenvolver e implementar o sistema de informações de custos nos órgãos do governo, bem como operações assistidas pelos ‘especialistas’ de custos da SEFAZ/SP.

Uma metodologia de gestão de projeto - que visava estabelecer uma rotina de monitoramento e avaliação na equipe - se revelou crucial para manter o projeto em execução e evitar grandes excessos de custos e atrasos de tempo.

2.5. Tecnologia

O SCSP/SP é um sistema analítico que usa o mesmo sistema de DW (Data Warehouse) com servidores OLAP (On-Line Analytical Processing) que o SIGEO. Este sistema extrai dados do SIAF estadual, para fins analíticos, e possibilita a personalização de relatórios.

No entanto, o SCSP/SP exigiu que fossem feitas três alterações aos sistemas transacionais corporativos do estado. A mais importante foi a criação da transação "NL CC" no SIAFEM/SP, que serve para distribuir os custos entre os centros de custo, nos casos em que a execução orçamentária não é registrada diretamente no nível de centro de custo - tal situação ocorre, por exemplo, na Secretaria de Educação. As outras mudanças incidiram sobre os sistemas utilizados especificamente pela SAP/SP e a SES/SP. Vale notar que o desenvolvimento e a implementação do SCSP/SP possibilitaram que os órgãos piloto

\textsuperscript{29}O Tribunal de Contas exigiu que a Fundação CASA implementasse um sistema de custeamento, pois a simples divisão de seu orçamento total pelo número de pessoas atendidas demonstrava que a despesa média por "cliente" ultrapassava a da Secretaria de Educação.
melhorassem os sistemas de TI e os procedimentos de negócios já existentes; também chamou atenção para a necessidade de desenvolverem-se novos sistemas administrativos.

O Modelo de Processamento do SCSP/SP se concentra na interação entre o SCSP/SP e os sistemas transacionais corporativos e estruturais do Estado e sobre os procedimentos lógicos usados para recuperar dados desses sistemas, de modo a transformá-los em informações de custo (segundo a metodologia desenvolvida nos dois primeiros modelos) e disponibilizar essas informações através de relatórios de custos, conforme o Modelo de Informação e Decisão.

O sistema de TI do SCSP/SP foi projetado para buscar informações dos sistemas transacionais corporativos e estruturais do estado, já existentes, bem como outros sistemas específicos de órgãos do governo. Isso foi feito para evitar a sobreposição de sistemas e a duplicação da entrada de dados. Para implementar a abordagem programática de custos do estado, foi essencial obter dados altamente detalhados - por exemplo, informações sobre o número de horas trabalhadas por cada professor e o nível de ensino (primário, secundário e / ou terciário) foram extraídas do sistema de folha de pagamento da Secretaria de Educação.

O desenvolvimento do sistema de TI incluiu o uso, sempre que possível, de procedimentos-padrão da indústria, como a Universal Modeling Language (UML) e o aplicativo Oracle Business Intelligence, ambos já conhecidos pelas autoridades do governo. O sistema está sendo desenvolvido pela PRODESP, a empresa de TI do estado, e o lançamento da primeira versão está marcado para janeiro de 2015. A partir de então, os órgãos-pilotos poderão gerar relatórios de informação de custos rotineiramente, antes de o sistema ser expandido para outros órgãos do governo.

QUADRO 1 - Relatórios Reais de Informação de Custo de São Paulo

Visto que o sistema de informação de custo de São Paulo já encontra-se em operação (experimentalmente e incluindo apenas os órgãos selecionados), este quadro oferece um exemplo das informações de custo disponíveis e dos exercícios gerados pelo sistema.

Figura 5 mostra o custo real por detento, em Reais nominais, referente ao mês de março de 2014, em cinco centros de detenção. Estas instalações são apenas para presos provisórios - ou seja, os que ainda não têm sentenças transitadas em julgado. Os nomes das instalações não foram incluídos, já que os dados ainda não estão no domínio público. No entanto, os números refletem os custos reais e a publicação foi autorizada pela SEFAZ/SP.

Podem ser tecidas várias conclusões, com implicações claras para as políticas. Em primeiro lugar, a diferença entre o custo mais alto e o mais baixo excede 20 por cento. Em segundo lugar, os dados mostram que os centros de detenção que mais dependem de serviços terceirizados não são, necessariamente, as que têm os custos mais baixos. Uma ressalva importante: algumas instalações em São Paulo operam acima de sua capacidade nominal, evidenciando a necessidade de ajustes para compensar a utilização acima da capacidade.

Figura 5 – Custo por detento (em reais – março de 2014)
2.6. Experiências Bem-Sucedidas e Problemas Relatados

Os principais problemas que foram observados dizem respeito às questões de coordenação, rotatividade de pessoal e apoio das autoridades do alto escalão do governo. A abordagem escolhida pelo Estado de São Paulo - a revisão dos programas orçamentários juntamente com as estruturas de centros de custo, como o primeiro passo do processo - pode ser inestimável para a incorporação de informações de custos, para efeitos de elaboração de orçamento e avaliação. No entanto, esta abordagem exige estreita coordenação e alinhamento entre a SEFAZ/SP e a SPDR/SP - responsáveis pelo sistema de informação de custo e pelo orçamento, respectivamente. Infelizmente, o nível de coordenação e o alinhamento entre as duas Secretarias oscilou durante a execução do projeto e a implementação foi mais lenta do que se esperava no início. Como tal, a SEFAZ/SP decidiu sair à frente da SPDR/SP e elaborar a matriz de serviços e a estrutura de centro de custos junto com os órgãos executores. Esta iniciativa foi revisada e posteriormente incorporada ao orçamento pela SPDR/SP30.

Outro problema foi a coordenação interna da equipe principal - composta por funcionários da SEFAZ/SP, FMI e FIPE - que ficou encarregada de executar o SCSP/SP. Além disso, o SCSP/SP foi financiado por um empréstimo do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), que acarretou uma atribuição adicional de relatórios e prestação de contas. No início, a ausência de funções e responsabilidades claras e os processos separados de prestação de contas fizeram com que o ritmo de implementação do projeto vacilasse.

Outro problema enfrentado pela SEFAZ/SP ao desenvolver o sistema de informação de custos foi a alta taxa de rotatividade dos servidores. A equipe de projeto da SEFAZ/SP era composta, principalmente, por Analistas em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas (uma categoria profissional recém-criada). Inicialmente isso parecia algo vantajoso, visto que esses novos servidores eram motivados e, o que é mais importante, possuíam experiência, adquirida no setor privado, nas áreas de contabilidade e informações de custos. No entanto, a

30 A SPDR / SP está incorporando a matriz de serviços na reforma orçamentária informada pelo desempenho.
falta de atratividade da carreira em comparação ao setor privado e (predominantemente) a outras carreiras do setor público resultou em altos níveis de rotatividade. Por consequência, houve mudanças constantes na equipe do projeto, certa perda do conhecimento já acumulado e uma desaceleração temporária do ritmo de implementação.

Um último problema. O projeto começou um ano antes da mudança de governo - ou seja, no momento em que o novo Governador de São Paulo e sua equipe tomaram posse, o SCSP/SP ainda não havia amadurecido o suficiente para mostrar do que era capaz - ou mesmo que contava com o apoio de partes interessadas importantes. Assim, foi necessário bastante tempo para explicar a importância do SCSP/SP e a necessidade de esforços conjuntos entre a SEFAZ/SP e a SPDR/SP para as principais autoridades do alto escalão. No final das contas, chegou-se a um acordo e finalmente houve algum apoio - resultando, por exemplo, na emissão de decretos do executivo estadual criando o SCSP/SP e os grupos de implementação do processo orçamentário baseado em resultados.

Uma característica positiva foi a SEFAZ/SP demonstrar que era essencial dedicar tempo à pesquisa e desenvolvimento da metodologia e à realização de estudos-piloto do SCSP/SP. Esta etapa ajudou a consolidar os fundamentos teóricos do modelo e garantir que ele estaria apto para cumprir a sua finalidade. Mais importante ainda, tratou-se de uma oportunidade para aprimorar o conhecimento e aumentar a experiência da equipe principal, permitindo que os seus membros definissem o tipo de informação a ser gerado pelo sistema e informassem isso às partes interessadas ainda nas fases iniciais.

Outro êxito relatado pela SEFAZ/SP foi a criação do sistema em conjunto com os órgãos executor es, especialmente na fase da matriz de serviços e dos centros de custos. Este esforço conjunto permitiu que os órgãos do governo "vestissem a camisa" do SCSP/SP e, assim, o SCSP/SP pôde produzir as informações de custos relevantes.

A última lição aprendida foi a importância de contar com informações de desempenho boas, precisas e úteis, para que possam ser utilizadas em conjunto com as informações de custos. Este aspecto, muitas vezes esquecido, é de suma importância, uma vez que as informações de custos sozinhas não nos permitem determinar se os recursos estão sendo bem gastos. Em suma: as informações de custos, por elas próprias, não são suficientes para a elaboração de recomendações práticas de políticas para melhorar a eficiência técnica e de alocação.
3. Rio Grande do Sul

3.1. Introdução

Dos três estados que fazem parte deste relatório, o Rio Grande do Sul foi o primeiro a adotar um sistema de informação de custos. O desenvolvimento do sistema começou em 2003, sob a liderança da Secretaria da Fazenda (SEFAZ/RS) e com apoio externo apenas durante a fase metodológica. Embora o sistema tenha amadurecido e já esteja produzindo relatórios de custos para a maioria dos órgãos do governo, o estado ainda tem um longo caminho pela frente em termos de desenvolvimento do sistema e expansão de sua utilização nos processos de gestão pública do estado.

Este capítulo, que relata a experiência do Estado do Rio Grande do Sul com a implantação em andamento de seu sistema de informação de custos, é composto por seis seções (incluindo a introdução). A primeira seção descreve o contexto institucional e a segunda enfoca a metodologia do sistema. A terceira seção analisa a estratégia de implementação e a quarta analisa os aspectos de TI do sistema. A última seção apresenta uma análise das lições aprendidas durante a implementação e utilização do sistema.

3.2. Contexto Institucional

Desde o começo, o sistema foi concebido, principalmente, para cumprir com legislação federal sobre custos no setor público. No entanto, o estado não entende que essa seja a sua única razão de ser. Na realidade, a exigência legal trouxe a oportunidade de desenvolver uma ferramenta para avançar as práticas de gestão na administração pública - uma meta antiga da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE). Isso explica por que a CAGE assumiu o papel de liderança no desenvolvimento da ferramenta.

O sistema foi concebido para atender a uma série de usuários e propósitos - ex: média gerência (por exemplo, para obter e avaliar os insumos necessários para produzir o produto solicitado), gestores de órgãos do governo (para monitorar os custos e o cumprimento das metas), formuladores de política e órgãos de planejamento (para determinar as alocações de recursos a diferentes programas governamentais) e órgãos de controle (para avaliar os resultados).

Para tal, foram contratados como consultores dois professores universitários do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), para ajudar a desenvolver o projeto básico do modelo, em 2003 e 2004. Mais tarde, a empresa de processamento de dados do estado, PROCERGS, desenvolveu o sistema de Tecnologia da Informação (TI). Nem todos os gastos e objetos de custo foram incorporados, inicialmente, ao sistema de TI; algumas funcionalidades do sistema ainda estão sendo implementadas.

Os esforços do Governo do Estado para melhorar as práticas de custeamento e atender às necessidades das principais partes interessadas levaram à introdução, em 2012, do CUSTOS/RS (Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul). Instituído
formalmente pelo Decreto 49.766/12, o sistema de informações de custos é definido como um conjunto de procedimentos, sistemas de TI e atores voltado para o registro, processamento, cálculo e análise dos custos dos órgãos do Governo, com base nas atribuições de custo das unidades de consumo de menor nível (atividades, projetos e centros de custos). Os objetivos do sistema são:

- calcular os custos das unidades administrativas do governo e programas orçamentários;
- integrar e apoiar o sistema de contabilidade;
- orientar e instruir os processos de tomada de decisão;
- possibilitar e aprimorar a avaliação dos resultados dos órgãos governamentais;
- apoiar os processos orçamentário e de planeamento; e
- apoiar iniciativas para melhorar a qualidade dos gastos.

Muito embora o Decreto 49.766/12 tenha sido o principal instrumento legal usado para instituir o CUSTOS/RS, o arcabouço jurídico do sistema foi complementado por outras diretrizes administrativas, como a Instrução Normativa nº 1 da CAGE, que contribuíram para o sucesso da implementação.

3.3. Metodologia

Do ponto de vista da contabilidade dos custos, e de acordo com as definições constantes no glossário no final deste relatório, a metodologia escolhida inclui um sistema de acumulação de forma contínua, sistema de custeio de custo corrente e um método de custeio direto. Isto significa que os custos são calculados continuamente ao longo do tempo, usando dados de despesas reais registrados no SIAF (chamada localmente de Finanças Públicas do Estado - FPE). O Rio Grande do Sul decidiu que custos comuns seriam alocados ao centro de custo responsável pela gestão de tais custos. Por exemplo, se um medidor de energia em determinada instalação servir vários centros de custo, os custos de energia são alocados ao centro de custo responsável pela gestão e pagamento da energia da instalação. Portanto, não foi necessário qualquer rateio para obterem-se as informações de custo.

O modelo escolhido envolve, na prática, uma abordagem multidimensional aos custos, que permite que o governo do Rio Grande do Sul (GoRS) alocas os custos em dois tipos de objetos de custo simultaneamente: (i) unidades administrativas do governo, ou a dimensão hierárquica ou vertical; e (ii) programas e ações do governo, também conhecidos como a dimensão programática/funcional, ou horizontal. Error! Reference source not found. ilustra essa abordagem multidimensional.

A dimensão vertical é a estrutura hierárquica do próprio governo - por exemplo, o custo de todo o Poder Executivo pode ser calculado através do custeamento de órgãos e departamentos do governo, ou até mesmo de unidades orçamentárias, como escolas e hospitais. Por outro lado, a dimensão horizontal começa com a classificação funcional do governo e, posteriormente, inclui o cálculo dos custos dos programas e subprogramas do governo.
Os atributos de custos apresentados na Figura 6 estão registrados e fornecem algumas informações sobre os custos e os centros de custo. Existem dois tipos de atributos de custo: (i): atributos de consumo, compreendendo as características temporais, quantitativas, locacionais e de qualidade dos custos; e (ii) atributos de centros de custo, para melhorar o funcionamento do sistema, como a estrutura, as ligações, os registros.

Figura 6- Abordagem multidimensional referente aos custos

Fonte: CAGE / RS

Um conceito-chave introduzido pelo sistema de informação de custos e essencial para essa estrutura multidimensional é o centro de custo e a Estrutura Hierárquica dos Centros de Custos (EHCC). A estrutura hierárquica é descrita como um sistema de estruturação administrativa e orçamentária de codificação, que identifica órgãos e entidades e apresenta seus componentes hierarquicamente, observando-se a base legal, a estrutura adotada pelo departamento de recursos humanos do governo do estado e a relevância operacional e/ou de gestão. O conceito de centro de custos é importante por diversas razões. Em primeiro lugar, o centro de custos é o nível mais analítico da acumulação de custos, possibilitando que as informações de custos sejam capturadas, com precisão, no local e no momento em que os custos são incorridos. Além disso, dada a sua estrutura relacional e incorporada, os custos podem ser agregados para cima, tanto para as unidades administrativas superiores quanto para programas orçamentários. Em segundo lugar, os centros de custos são uma classificação...
de estrutura governamental padrão e consistente, existente em todos os sistemas de TI do governo, garantindo a conexão adequada e a precisão dos dados geridos.

O orçamento é a fonte principal de informações, que passou por ajustes para que as informações orçamentárias fossem convertidas em informações de custos. As informações da contabilidade em regime de competência - consideradas fontes preferenciais - não estavam disponíveis à época do desenvolvimento do CUSTO/RS; até o momento, não foi identificada qualquer necessidade de informações customizadas advindas de órgãos específicos do governo.

Finalmente, a respeito da periodicidade, os relatórios são disponibilizados on-line através da rede interna do governo e podem ser obtidos a qualquer momento, bem como ajustados, se necessário, para abranger períodos que vão desde um mês até um ano. Não existe a obrigação de emitirem-se relatórios formais de custos com periodicidade pré-definida, o que significa que cada órgão do governo pode emitir relatórios ad hoc, para atender às necessidades de sua equipe de gestão. Recentemente, a CAGE instituiu o requisito de incluírem-se os relatórios de custos no relatório anual de cada órgão do governo. A partir de 2015 (referente ao ano fiscal de 2014), todos os órgãos que implementaram o CUSTOS/RS serão obrigados a produzir, no mínimo, um relatório de custos por ano.

3.4. Estratégia de Implementação

A estratégia de implementação do sistema de custeio do GoRS foi pautada por seis premissas: cumprimento dos requisitos legais; introdução de um sistema em constante e gradual evolução; entrada automática de dados; interoperabilidade com outros sistemas de TI do governo; consistência com os registros contábeis; e foco nos resultados. Essas seis premissas produziram quatro princípios norteadores da estratégia de implementação:

- desenvolvimento e implementação graduais;
- uso intensivo de Tecnologias da Informação;
- uma abordagem de custo multidimensional; e
- um ambiente amigável para a produção e análise de informações de custos.

A decisão de implementar o sistema gradualmente, ao invés de adotar uma abordagem "big bang" foi necessária devido ao grande volume de dados que precisava ser processado, originário de mais de 60 órgãos públicos ligados aos sistemas de TI do governo. Decidiu-se que: (i) nem todos os órgãos do governo implementariam o sistema simultaneamente, e (ii) os dados sobre as despesas seriam incorporados gradualmente ao sistema de informações de custos. Enquanto isso, a dimensão vertical dos custos teria precedência sobre a dimensão horizontal dos custos no desenvolvimento e implementação do sistema. A implementação do sistema se daria em duas fases: (i) o desenvolvimento, implementação e geração de informações de custos por unidade governamental (dimensão vertical); e (ii) informações de custos por programa governamental.

A terceira orientação refere-se ao aspecto multidimensional dos custos - uma noção explorada anteriormente - permitindo ao estado alocar custos simultaneamente a dois tipos diferentes de objetos de custo.

A segunda e quarta diretrizes de implementação estão relacionadas aos aspectos de TI dos sistemas de informação de custos (ou seja, o requisito de entrada automática de dados e compatibilidade com outros sistemas de TI do governo). O governo anteviu que o sucesso do sistema dependeria do nível de intervenção - ou de mudança de comportamento - exigido dos usuários finais durante esta fase (ou seja: quanto menos, melhor). Ao utilizar amplamente as tecnologias de informação, o governo garantiu a coerência entre as informações contábeis, financeiras e de custos, o que só foi possível porque a solução de hardware e software escolhida era compatível com os sistemas legados de TI. Por fim, ao permitir que os usuários finais tenham acesso ao sistema de informação de custos para fins de consulta e análise a partir de qualquer computador conectado à internet (cliente-web, ao invés de cliente-servidor) e oferecer uma interface gráfica idêntica à utilizada no SIAF, reduziu-se a necessidade de capacitar os funcionários do governo para operar o sistema. Ainda assim, a CAGE já realizou diversas sessões de capacitação desde a introdução do sistema.

A CAGE encabeçou o desenvolvimento e implementação do sistema de informação de custos. Este órgão central do governo é responsável pela emissão de normas de contabilidade - incluindo a contabilidade de custos - para todos os órgãos do Governo estadual, incluindo os poderes judiciário e legislativo.

O governo e a SEFAZ/RS não criaram comissões especiais com funções consultivas ou de supervisão. O sistema de informações de custos foi - e continua a sendo - implementado por um pequeno grupo de até quatro servidores públicos da Divisão de Custos e Controles Especiais (DCC) da CAGE. Foi criado um Grupo Setorial de Custeio (GSC) em cada órgão do governo, para atuar como interlocutor junto à CAGE e orientar a implementação do sistema de informações de custos nos órgãos distintos. Como tal, a estrutura de implementação do sistema pode ser descrita como um arranjo autônomo, ao invés de multidisciplinar, que não requer apoio político amplo além da Secretaria da Fazenda. Por outro lado, esta abordagem autônoma não pode garantir, plenamente, a sustentabilidade das informações de custos. No caso do Rio Grande do Sul, a abordagem aumentou a necessidade de divulgação de informações de custos e de capacitação dos membros da equipe que não haviam participado do desenvolvimento do sistema.
Desde o início, a SEFAZ/RS foi responsável pela modelagem, construção e gestão do sistema de informações de custos. Enquanto isso, o Grupo Setorial de Custos tratava de assuntos operacionais, não estratégicos. Passados alguns anos da implementação do sistema, a Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG/RS) e a SEFAZ/RS estão finalmente começando a discutir, conjuntamente, as formas de inserção de informações de custos nos processos de planejamento e definição do orçamento. O mesmo não ocorreu na fase de concepção.

A coordenação da implementação do sistema baseou-se mais em uma abordagem legal, formal e hierárquica do que em decisões colegiadas. As normas legais tiveram um papel crucial na estratégia de implementação. O Decreto 49.766, que entrou em vigor em 2012, foi o principal instrumento legal a estabelecer o CUSTOS/RS. Ele foi reforçado por uma série de diretrizes administrativas, como a Instrução Normativa nº 1 da CAGE e a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2014 (Lei 14266/2013).

Esta abordagem formal se reflete na forma como a informação é usada pela CAGE. Já que o sistema foi desenvolvido sem um levantamento prévio do escopo dos requisitos de negócio dos órgãos executores, mas como uma iniciativa autônoma empreendida por um departamento específico (CAGE), não havia um processo estruturado para usar as informações de custos quando elas se tornaram disponíveis. Porém, a Divisão de Custos da CAGE relata o aumento do uso das informações de custos por unidades que já dispõem do sistema de informação de custos há mais tempo. A divisão também afirma que análises mais complexas estão sendo utilizadas informalmente nos processos de prestação de serviços públicos.

Para institucionalizar esse processo, a CAGE fez uso de outra Instrução Normativa (IN 01/2014) para instruir todos os órgãos governamentais que já utilizavam o sistema de informação de custos por mais de um ano a incorporarem relatórios de informação de custos (incluindo indicações de valores poupados ou ganhos de produtividade resultantes da informação) em seus relatórios anuais, acessíveis no Portal da Transparência do Rio Grande do Sul.

3.5. Tecnologia

Como em qualquer grande sistema de governo, TI é fundamental para o sucesso do sistema de informação de custos. A arquitetura de TI reflete os seguintes requisitos de usuário:

- compatibilidade com outros sistemas de informação já existentes;
- acomodar informações atualizadas a partir dos sistemas que podem alimentar o CUSTO/RS;
- exibir o ambiente de usuário através da rede interna (Rede PROCERGS);
- possibilitar a navegação pela estrutura do FPE;

31Isto não quer dizer que fosse possível um esforço de cooperação em nível governamental; mas simplesmente, apontar que existem alternativas entre esses dois extremos que, se tivessem sido exploradas, poderiam ter produzido resultados melhores.
ser totalmente adaptado à metodologia de custeamento prescrita pela CAGE; e
Garantir o máximo de flexibilidade em termos de adaptação, para que possam ser incorporados novos requisitos dos usuários ou da metodologia.

No momento, os requisitos do sistema incluem uma plataforma de computação baseada no modelo utilizado pelos módulos do FPE, um banco de dados Microsoft SQL, linguagem Microsoft ASP para programação WEB e algumas rotinas em Visual Basic.

Figura 7 - Visão-Geral da Estrutura de TI do CUSTOS / RS

O CUSTOS/RS é um sistema transacional (Módulos Centrais) que alimenta um sistema analítico (Módulo Gerencial). O sistema foi desenvolvido pela empresa estatal de TI, a PROCERGS. Atualmente, o Rio Grande do Sul é o único estado, entre os três estados analisados neste relatório, que possui um sistema operacional de informações de custos. O sistema foi desenvolvido em paralelo com a metodologia - isto é, as informações de custos não foram produzidas e testadas antes do desenvolvimento do sistema.

Durante a implementação do sistema de informação de custo, tiveram que ser feitos pequenos ajustes a outros sistemas, especialmente o sistema de Recursos Humanos (RHE/RS). Ao mesmo tempo, outros sistemas desenvolvidos concomitantemente foram projetados para eventual integração ao CUSTO/RS.

A PROCERGS foi responsável pelo desenvolvimento e implementação de vários módulos centrais para alimentar o Módulo de Gestão, como os sistemas RHE/RS e FPE/RS. Vale ressaltar que o sistema de folha de pagamento, por exemplo, também passou por pequenos ajustes.

O sistema de informação de custos permite aos usuários acesso rápido a relatórios padronizados e dados-chave, em vez de informações detalhadas de custos. Informações de
custos também podem ser filtradas por jurisdições, órgãos governamentais, municípios, períodos, etc., dependendo dos interesses específicos dos gestores. Desta forma, o sistema atende aos requisitos específicos de acesso e também proporciona uma comparabilidade entre os objetos de custo e os órgãos governamentais.

Quadro 2 - Relatórios de Informações de Custos Reais no Rio Grande do Sul

Esta caixa mostra o custo médio por detento entre janeiro a outubro de 2014, em sete estabelecimentos penitenciários selecionados na região metropolitana de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul. Estes números são os custos reais, em termos nominais. Os valores são exibidos na

![Error! Reference source not found.]

Figura 8 – Custo médio por detento

A figura 8 mostra, claramente, que o custo por detento varia consideravelmente e que precisam ser incluídas mais informações para embasar qualquer tipo de análise. É importante ressaltar que são exibidos tipos diferentes de unidades prisionais. As penitenciárias A e B são pequenas (com menos de 100 detentos), concebidas para presos dos regimes penais semiaberto e aberto; as penitenciárias D a G têm detentos em todos os quatro regimes penais, mas têm diferenças de tamanho e parcela de prisioneiros em cada regime. Finalmente, espera-se que uma prisão de alta segurança, por definição, incorra custos mais elevados. O uso das instalações em excesso de sua capacidade nominal também deve ser levado em conta, pois os custos fixos serão mais compartilhados nesses casos. Em suma, exercícios de benchmark de custos precisam ser concebidos cuidadosamente, para evitarem-se conclusões equivocadas.

3.6. Experiências Bem-Sucedidas e Problemas Relatados

A tarefa de implementar o sistema de informações de custos passou por inúmeros problemas, mas também rendeu algumas lições positivas. Alguns dos problemas foram: a falta de uma cultura de análise de custos (por exemplo, inicialmente os funcionários ficaram relutantes em adotar o sistema de informações de custos, já que supunham - erroneamente - que isso acarretaria mais trabalho); a falta de um sistema central de informações, que permitisse que o sistema de informações de custos buscasse e combinasse informações de várias fontes e
sistemas diferentes; o arcabouço metodológico teórico-conceitual incipiente; e, por fim, sistemas informatizados inadequados adotados anteriormente na área das finanças públicas.

Por outro lado, também foram relatadas algumas experiências bem-sucedidas: o sistema CUSTOS/RS foi implementado em 14 agências e encontra-se, atualmente, em operação; a Estrutura Hierárquica dos Centros de Custos já está em vigor e é reconhecida por outros sistemas utilizados no FPE; o sistema é legalmente institucionalizado; e já estão ocorrendo atividades de formação e capacitação dos grupos responsáveis pelas práticas de custeamento. Por fim, o Tribunal de Contas agora insiste na produção de relatórios de análise de custos por gestores públicos.
4. Pernambuco

4.1. Introdução

Dos três estados pesquisados, Pernambuco é o que está mais atrás. Seu sistema de informação, conhecido inicialmente como o Sistema de Gestão de Custos e, recentemente, rebatizado de "Sistema de Informações de Custos - SIC/PE", ainda está sendo desenvolvido e implementado. Tendo em conta que o estado já concluiu a fase conceitual do projeto, todas as informações seguir referem-se ao desenho conceitual do sistema e aos esforços iniciais de implementação. Os dados são menos abrangentes do que nos casos de São Paulo e Rio Grande do Sul, uma vez que os esforços de Pernambuco ainda estão em uma fase bastante inicial.

Como o último entre dos três estados, Pernambuco se beneficiou da experiência do Rio Grande do Sul - por exemplo, através visitas de campo e trocas de conhecimentos.

Este capítulo contém cinco seções: A Seção 4.2. trata do contexto institucional; a Seção 4.3. aborda as questões metodológicas do SIC/PE; e a 4.4. descreve a estratégia de implementação. A Seção 4.5. refere-se à tecnologia que apoia o sistema. A seção final revisa as lições provisórias aprendidas até agora.

4.2. Contexto Institucional

O SIC/PE surgiu como resultado dos esforços do grupo de trabalho (GT Custos) estabelecido por Decreto governamental\(^{32}\) em 2011, para implementar as novas Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público em Pernambuco. Este foi visto como um passo natural, porque as novas normas também regiam que a contabilidade de custos fosse implementada em órgãos públicos. O grupo de trabalho, sob a égide da Secretaria da Fazenda (SEFAZ/PE), é composto por nove órgãos governamentais, incluindo os poderes legislativo e judiciário, bem como o Tribunal de Contas.

Além de cumprir com a LRF e com as novas normas de contabilidade, os objetivos do sistema de custos de Pernambuco são:

- apoiar a tomada de decisões pela alta e média gerência, a fim de melhorar a qualidade da despesa pública;
- informar os gestores e o desenvolvimento de estimativas orçamentárias futuras;
- possibilitar maior transparência na prestação de contas com a sociedade; e
- promover a difusão da cultura de informação de custos como forma de satisfazer o aumento das demandas sociais por serviços públicos, sem aumentar os gastos públicos.

\(^{32}\) Decreto 36.952, de 11 de agosto de 2011.
Deve-se notar que, devido ao estágio inicial de desenvolvimento do sistema, não existe regulação infralegal que institua o SIC / PE e disponha sobre a sua utilização.

4.3. Metodologia

O modelo conceitual de custos foi desenvolvido pela SEFAZ/PE (com o respaldo do GT CUSTOS) e apoiado por um consultor externo contratado com recursos de um empréstimo do BID. O modelo conceitual é resultado de várias entrevistas estruturadas com servidores de órgãos do governo e de oficinas de trabalho internas destinadas à construção de consenso.

Ficou definido que o usuário principal do SIC/PE seria a alta gerência do Governo do estado: Secretários e diretores de órgãos do governo. O objetivo principal do sistema de informação de custos é comparar as unidades governamentais semelhantes e entender as diferenças de custos entre elas. No momento, a implementação do sistema é voltada para este público específico, muito embora as entrevistas tenham evidenciado a necessidade - e os benefícios - de fornecer informações de custos também para a média gerência. Decidiu-se, portanto, dividir as informações geradas pelo SIC/PE em duas perspectivas diferentes: corporativas e específicas do órgão.

A perspectiva corporativa envolve a geração de informações de custos pelo SIC/PE adaptadas às necessidades da alta gerência, com o objetivo de informar os custos dos órgãos (ou seus departamentos), bem como nos níveis de função/ subfunção, programa, projeto ou atividade. Para um integrante da média gerente trabalhando na Secretaria de Educação, por exemplo, as informações detalhadas de custos das escolas pode ter valor inestimável.

Enquanto isso, a perspectiva específica aos órgãos permitirá que o SIC/PE gere informações de custos que atendam às demandas específicas desses órgãos e subsidiem análises da produtividade, eficiência e eficácia do uso dos recursos. Esta abordagem permitirá a elaboração de informações de custos referentes à processos, subprocessos, produtos e serviços; por exemplo, as informações específicas de custos referentes à Secretaria de Educação podem incluir custos de unidades organizacionais, custos de instalações educacionais individuais (por exemplo, escolas), custos por aluno, custos por nível educacional (por exemplo, primário, secundário, etc.), custos dos processos finalísticos atribuídos à Secretaria da Educação (por exemplo, o oferecimento de educação primária, merenda escolar, etc.) e custos administrativos.

O SIC/PE foi desenvolvido para cumprir determinados requisitos de informação, como:

- relevância - as informações de custo devem influenciar as decisões dos usuários;
- utilidade - o custo-benefício de possuir um sistema de custos deve ser algo positivo para o estado;
- oportunidade - informações de custos devem estar prontamente disponíveis para apoiar a tomada de decisões;
- valor social - as informações de custos deverão trazer mais transparência e fornecer mais evidências sobre como os recursos públicos são gastos;
- confiabilidade - o sistema deve oferecer informações detalhadas e embasadas por dados publicados em relatórios contábeis;
- especificidade - as informações devem ser elaboradas de acordo com as finalidades específicas de seus usuários;
- comparabilidade - informações e eventos de custos devem ser registrados de forma consistente e uniforme, permitindo comparações e exercícios de benchmark entre diferentes órgãos e subdivisões governamentais;
- adaptabilidade - o sistema deve se adaptar às necessidades e expectativas das diversas unidades organizacionais e seus usuários; e
- granularidade - o sistema deve ser capaz de produzir dados detalhados com níveis diferentes de agregação - através da geração de relatórios distintos, mas sem abrir mão da comparabilidade.

O objeto de custo foi concebido para ser flexível e adaptável às necessidades dos órgãos do governo. Serão usados os dois sistemas de acumulação de custos (forma contínua e por ordem de serviço). O primeiro será usado nos serviços públicos (ou seja, a maioria dos objetos de custo), enquanto que o último será empregado em casos específicos. O sistema de custeio irá se basear, principalmente, em dados correntes - porém, também serão usadas estimativas para fins de projeções orçamentárias.

O SIC/PE utilizará três métodos de custeio diferentes. O método de custeio direto será utilizado na perspectiva corporativa; o método ABC será utilizado na perspectiva específica dos órgãos, com exceção da Secretaria de Saúde do estado (SES/PE), que usará o método de absorção já empregado pelo sistema APURASUS, desenvolvido pelo Governo Federal e utilizado pela SES/PE.

A utilização de três métodos de custeio diferentes ao mesmo tempo é decorrência da necessidade de acomodar demandas conflitantes de vários clientes do estado. Por exemplo, a SES/PE requer informações em um nível mais detalhado utilizando o método de absorção, já que este é o método utilizado pelo sistema nacional (APURASUS) ao qual Pernambuco aderiu. O método ABC será usado porque certos órgãos governamentais exigem informações mais detalhadas para atender às suas necessidades.

A estrutura do centro de custo foi projetada, inicialmente, para replicar a estrutura organizacional do estado. O modelo conceitual também prevê o desenvolvimento de um plano de contas de custos (mais sintético do que o plano de contas tradicional) para classificar os recursos de acordo com seu tipo econômico. Por fim, o SIC/PE irá utilizar as informações de contabilidade em regime de competência como base para gerar informações de custos - porque, ao contrário dos outros dois estados, Pernambuco começou a desenvolver seu sistema de informação de custos após a instituição das novas normas de contabilidade do setor público, que incluem a contabilidade em regime de competência.

Na prática, o SIC/PE irá adotar uma abordagem de cinco etapas para gerar informações de custo. Essas etapas são resumidas a seguir (veja também a Figura 8):
- os custos são alocados aos centros de custo responsáveis pela sua gestão;
- os custos diretos são alocados aos produtos e serviços de acordo com sua utilização na produção de tais serviços ou produtos;
- os custos alocados a cada centro de custo estão ligados aos processos e atividades para os quais eles contribuem;
- identificar os direcionadores de custos de cada atividade (que também possibilitam informações de custo unitário); e
- alocar os custos de atividade a cada produto e serviço.

Figura 8 - SIC/PE: Abordagem de alocação de custos com cinco passos

Não se prevê qualquer relação direta e estruturada com o orçamento nesta fase. Os programas e subprogramas orçamentais serão objetos de custo e, portanto, permitirão em tese essa ligação no futuro.

Finalmente, quanto à periodicidade dos relatórios de custos, o SIC/PE acomodará qualquer periodicidade exigida pelo cliente. No entanto, o modelo conceitual propõe um ciclo de gestão envolvendo relatórios emitidos mensalmente, bem como a análise e discussão mensais dos resultados do órgão governamental e de seus departamentos. Os resultados devem ser analisados em nível de governo a cada três meses.
4.4. Estratégia de Implementação

Com base no projeto conceitual, a SEFAZ/PE estabelecerá uma unidade no Tesouro do Estado para assumir o comando da implementação do sistema de custos. Esta unidade será composta por um coordenador de projeto, analistas de TI e três analistas de custos - cada um responsável por uma Secretaria. No órgão governamental, essa estrutura é complementada por um analista de custos no setor de contabilidade do órgão, que se reporta à SEFAZ/PE. Os analistas de custos serão responsáveis por coordenar a implantação do SIC/PE em seus órgãos específicos e pela elaboração de relatórios sobre o projeto, para apresentação ao diretor de custos do Tesouro e ao GT Custos.

Prevê-se a implementação do SIC/PE em três estágios, com um ano inteiro dedicado a cada estágio. Excluindo-se atrasos de execução, espera-se que o sistema esteja plenamente operacional até ao final de 2016. A primeira fase envolve a implementação das seguintes tarefas da perspectiva corporativa: ETL (sigla, em inglês, de Extrair, Tratar e Carregar), DW e definição das regras de negócios e de processamento. Também se espera que a primeira etapa inclua a implementação das perspectivas específicas dos órgãos, em seis órgãos governamentais.

A segunda etapa incluirá a elaboração de relatórios de custos a partir da perspectiva corporativa e a implementação da perspectiva específica em outros cinco órgãos do governo. Após a conclusão desta etapa, a perspectiva corporativa do SIC/PE estaria plenamente implementada e operacional. A terceira etapa deverá cobrir a implementação da perspectiva específica nos outros cinco órgãos.

Na prática, a implementação do SIC/PE irá incluir, desde o início, as mudanças necessárias nos sistemas transacionais corporativos já existentes - ou seja, a introdução de um centro de custo e um campo de ação orçamentária (subdivisão de programa orçamentário) em dois
sistemas - o SAD/RH e o PE-Integrado. Essas mudanças vão permitir ao SIC/PE receber informações sobre o custo da folha de pagamento, a depreciação dos ativos, os serviços, as diárias e os itens de consumo. Em seguida, a SEFAZ/PE precisará estabelecer rotinas para garantir a atualização regular dos dados.

Depois da criação do SIC/PE, os custos poderão ser visualizados pelos centros de custos das unidades administrativas (por exemplo, hospitais, escolas, penitenciárias, etc.). Isto fornecerá à gestão uma imagem mais fidedigna, para fins estratégicos e operacionais. Além disso, os centros de custos das unidades administrativas serão classificados por atividade (por exemplo, procedimentos hospitalares, ensino fundamental, reabilitação de detentos, etc.), proporcionando uma visão mais completa das operações de gestão.

4.5. Tecnologia

O SIC/PE é um sistema transacional que coleta informações de outros sistemas corporativos estruturais de TI do estado. Estes já estão sendo readjustados para satisfazer a estrutura de centro de custos exigida pelo sistema. O sistema, então, irá criar um banco de dados usando um sistema analítico tipo DW projetado para OLAP (Online Analytical Processing, ou Processamento Analítico Online). A arquitetura de TI do sistema compreende as seguintes camadas: extração de dados, processamento e carregamento de dados e gestão das regras de negócios.

O SIAFI do estado (E-Fisco) é o sistema principal que alimenta o SIC/PE. No entanto, considerando-se a granularidade esperada das informações de custo, não há dados suficientes no E-Fisco para a criação do SIC/PE. Portanto, devem ser obtidos dados adicionais a partir de outros sistemas, como o SAD/RH (sistema de folha de pagamento e Recursos Humanos) e o PE-Integrado (sistema de aquisições, ativos e estoques). A única adaptação aos sistemas de TI até o momento foi a criação do campo de centro de custos em alguns sistemas transacionais, inclusive no SAD/RH (o mais complicado).

4.6. Experiências Bem-Sucedidas e Problemas Relatados

As lições aprendidas no desenvolvimento do SIC/PE devem ser consideradas provisórias, uma vez que o sistema ainda está sendo implementado. Portanto, podem ser extraídas algumas lições desta fase inicial.

A primeira refere-se à dificuldade de iniciar-se um novo projeto durante o último ano de governo (2014), que coincidiu com o fato da capital do estado ser uma das sedes da Copa do Mundo da FIFA. Para complicar as coisas ainda mais, o ex-secretário da Fazenda renunciou ao cargo em março de 2014, para concorrer ao governo do Estado, e o Governador também deixou o cargo para se candidatar à Presidência do Brasil.

O segundo problema diz respeito às dificuldades envolvidas na implementação da estrutura dos centros de custos. Para que o SIC/PE funcione corretamente, todos os sistemas transacionais que alimentam o SIC/PE precisam ter a mesma estrutura organizacional. Isso
não aconteceu em Pernambuco, o que significa que as estruturas organizacionais de diversos sistemas tiveram de ser revistas e harmonizadas, para servirem como centros de custos. Isso também exigiu mudanças nos sistemas de TI (por exemplo, no sistema de folha de pagamento), causando um atraso no desenvolvimento do SIC/PE.

Por último, é importante chamar a atenção para um grande desafio: buscar mudar a cultura da administração pública - que, no momento, foca predominantemente a contabilidade relatórios orçamentários, ao invés da contabilidade em regime de competência e das informações de custo.
5. Resumo

Durante muito tempo, já se exigia que os órgãos governamentais do Brasil produzissem informações de custos. A legislação referente ao Orçamento e à Gestão de Finanças Públicas (GFP) já estipulava esta exigência oficialmente em 1964; sendo reforçada pela Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000. Infelizmente, estas iniciativas importantes não conseguiram produzir resultados tangíveis.

Mais recentemente, na sequência de uma decisão tomada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) - responsável, entre outras coisas, por estabelecer regras para consolidar as contas públicas e alinhar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) - a necessidade da contabilidade dos custos e da existência de informações de custo foi inserida definitivamente no plano de reformas da GFP. Em 2011, o CFC publicou uma norma técnica descrevendo todos os requisitos metodológicos dos sistemas de informações de custos e obrigando todos os órgãos do setor público a instituir tais sistemas até ao fim de 2015. A STN fez um esforço simultâneo, em todo o país, para alinhar as normas de contabilidade, incluindo informações de custos e contabilidade de custos, aos IPSAS (com conclusão prevista até 2015).

Nesse contexto, os governos subnacionais do Brasil estão se movimentando rapidamente para adotar as novas normas de contabilidade e estabelecer sistemas de contabilidade de custos e informações de custos. Considerando-se que estas regras e prazos são legalmente vinculantes, e tendo em vista a estrutura federativa do Brasil, os GSN (governos subnacionais) se tornaram uma experiência natural de diferentes abordagens de custeamento do setor público, bem como uma fonte de lições reais sobre a implementação e uso de informações de custos.

Este capítulo tem como objetivo encontrar pontos em comum e expor as diferenças entre os três casos de GSN mencionados anteriormente e analisar as implicações do uso das informações de custos. Para tal, serão tratadas as abordagens dos GSN referentes ao apoio externo, à definição de objetos de custo, à liderança, ao relacionamento com o orçamento, aos requisitos de TI e ao uso das informações de custos, juntamente com outros temas.

Tabela 1 resume como as principais características foram tratadas em cada jurisdição. As seções a seguir irão agrupar essas características em temas comuns - como abordagens metodológicas, arranjos de governança, estratégia de implementação, etc., para discussão em

33 Lei Federal 4.320/1964.
34 Deve-se notar que, apesar da inexistência de orientações de infralegais ou de qualquer cronograma vinculante de implementação, o estado da Bahia e o município do Rio de Janeiro desenvolveram e implementaram sistemas de informação de custos em 2003 e 2000, respectivamente.
maiores detalhes. A escolha dos estados aqui relatados teve como base a fase de desenvolvimento do sistema de informações de custos em cada estado, a solidez das abordagens e os conhecimentos e o engajamento do Banco em relação às atividades de GFP.

Alguns resultados iniciais aparecem listados a seguir:

- A condução do processo tem forte influência sobre os resultados. Quando a condução do processo depende de um único grupo profissional e os seus membros não possuem o rol de habilidades adequadas, o uso das informações de custos tende a ficar aquém de seu potencial. Por exemplo, alguns contadores consideram a contabilidade em regime de competência um pré-requisito para a geração de informações de custos e tendem a enfatizar demasiadamente a necessidade de informações exatas, ao invés de informações apenas "boas o suficiente". Por outro lado, as equipes das agências executoras podem apoiar as informações de custos que, provavelmente, não são adequadas do ponto de vista metodológico. Portanto, ao invés de ter contadores ou outros profissionais à frente do esforço de desenvolvimento de informações de custos (com a predominância de suas opiniões), é importante criar uma equipe multidisciplinar, liderada por pessoas com as habilidades certas, e estabelecer algum tipo de regime colegiado para orientar e implementar o projeto.

- A geração de informações de custos nos três estados atendeu, antes de mais nada, à exigência legal de cumprirem-se as instruções da STN. Em Pernambuco, as informações de custo evoluíram a partir do grupo de trabalho de convergência contábil; no Rio Grande do Sul, elas surgiram como uma tarefa interna, levada a cabo pelo departamento de contabilidade. Apesar de São Paulo ter começado a desenvolver informações de custo em resposta às demandas da Secretaria da Fazenda (SEFAZ/SP) e de órgãos de controle em relação ao órgão responsável pela ressocialização de menores infratores, com o objetivo estratégico de melhorar a qualidade das despesas, o estado reconhece que a exigência legal também foi uma grande força motriz por trás do processo.

- Como as informações de custos irão informar o processo orçamentário não está claramente definido. Por exemplo, em Pernambuco as informações de custo são apresentadas em regime de competência, enquanto que o próprio orçamento não será preparado desta maneira. Enquanto isso, as informações de custo em São Paulo se prestam mais ao uso no orçamento, já que ele está focado no custeamento de programas orçamentários e está passando por uma revisão dos programas orçamentários. Contudo, não há uma rotina formal ou processo instituído para incorporar esta informação às decisões de dotação orçamentária.

- A implementação gradual é a opção preferida. Nenhum dos estados pesquisados adotou uma abordagem "big-bang", com a implantação do sistema de custos (abrangendo todas as despesas) por todo o governo de uma só vez, como um exercício único.

- Não foi possível transferir abordagens de custeamento já existentes em outras jurisdições, forçando todos os GSN a recorrerem a apoio externo - pelo menos nos estágios iniciais.
<table>
<thead>
<tr>
<th>São Paulo</th>
<th>Rio Grande do Sul</th>
<th>Pernambuco</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Status</strong></td>
<td>Parcialmente implementada. Apenas quatro órgãos governamentais a implantaram a títul</td>
<td>Parcialmente implementada. Dez agências governamentais ainda estão pendentes; faltam alguns itens pequenos de despesas, bem como a visualização dos custos por programas orçamentários.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Apoio</strong></td>
<td>Apoio metodológico e de implementação provido pelo FMI e consultores de universidades locais, contratados via empréstimo do BID.</td>
<td>Apoio metodológico de dois professores universitários, no início.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Objeto de Custo</strong></td>
<td>Foco exclusivo sobre os serviços públicos (subdivisões de programas orçamentários) e as unidades de prestação de serviços públicos.</td>
<td>Foco inicial na estrutura administrativa do governo (por exemplo, secretarias, escolas) e não em programas ou linhas de serviço. A visualização dos custos dos programas orçamentários ainda não foi implementada.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Relação com o orçamento</strong></td>
<td>Planejada uma revisão prévia dos programas orçamentários em cada órgão do governo, juntamente com a implementação do orçamento subsidiado por informação de desempenho; porém, a Secretaria de Orçamento ficou para trás.</td>
<td>Não foi planejada nenhuma relação no início. Há discussões atualmente em curso sobre como usar as informações de custos para fins de orçamento.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Liderança</strong></td>
<td>Alta gerência da Coordenação de Administração Financeira (da Secretaria da Fazenda)</td>
<td>Unidade especial criada no Gabinete da Controladoria e Auditoria-Geral (Secretaria da Fazenda)</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Governança</strong></td>
<td>Desenvolvimento supervisionado pelo comitê gestor, formado por três secretários e mais um membro das Secretarias de Orçamento e Gestão Pública na equipe de trabalho. Envolvimento dos órgãos executorios desde o começo.</td>
<td>Desenvolvimento autônomo pela Secretaria da Fazenda.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Requisitos e Sistemas de TI</strong></td>
<td>Sistema analítico, usando a mesma ferramenta DW usada na extracão de dados de execução orçamentária. Foram necessárias algumas mudanças nos sistemas transacionais.</td>
<td>Sistema transacional alimentando um sistema analítico. O sistema de folha de pagamento precisou de algumas mudanças; outros sistemas foram desenvolvidos simultaneamente, em conformidade com o sistema de informações de custos.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Metodologia</strong></td>
<td>Sistema de custeio direto</td>
<td>Sistema de custeio direto</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Usuários e Finalidades das informações de custos</strong></td>
<td>Os tomadores de decisão (secretários e média gerência) são os principais utilizadores. O objetivo é promover um exercício de benchmark e informar as decisões orçamentárias.</td>
<td>Vários usuários e finalidades são listados formalmente, mas não estão claros na prática.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Fonte das informações: orçamento ou contabilidade de exercício</strong></td>
<td>Execução orçamentária, com ajustes, para gerar informações de custo.</td>
<td>Execução orçamentária, com ajustes, para gerar informações de custo.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Centros de custo</strong></td>
<td>Cada unidade administrativa foi considerada um centro de custos e a estrutura dos centros de custos foi revisada e ajustada antes da geração de informações de custos</td>
<td>Cada unidade administrativa foi considerada um centro de custos e a estrutura dos centros de custos foi revisada e ajustada antes da geração de informações de custos.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Abordagem sob medida vs. abordagem geral

| Abordagem sob medida vs. abordagem geral | O sistema de custos utiliza uma abordagem geral, até certo ponto. Para além desse ponto, cada órgão pode dispor de soluções complementares. | Até agora, não foram identificadas necessidades de customizações. | O sistema de custos utiliza uma abordagem geral, até certo ponto. Para além desse ponto, é desenvolvida uma perspectiva específica ao órgão dentro do sistema de custo, para atender aos requisitos de cada órgão. |

5.1. Status, Estratégia de Implementação e Apoio

Nenhum dos três estados implementou totalmente o seu sistema de custos. O progresso da implementação é diferente de uma jurisdição para a outra - por vários motivos, que vão desde a data de início, da abordagem metodológica até o nível de apoio governamental.

O Rio Grande do Sul já possui um sistema operacional de TI usado para gerar relatórios de informações de custos, mas nem todos os órgãos do governo ou recursos de custos estão incluídos no sistema. Além disso, a capacidade do estado de custear subdivisões e programas orçamentários ainda está sendo desenvolvida. Por outro lado, São Paulo desenvolveu uma metodologia de custeamento madura, aplicada a título experimental (piloto) em quatro órgãos governamentais. Ocorreram algumas mudanças de sistemas de TI e foram produzidos relatórios de informações de custos do piloto através do software de Data Warehouse. No entanto, o sistema precisa ser estendido a outras Secretarias e o sistema de TI precisa ser formalmente aprovado e usado de modo mais amplo. Finalmente, Pernambuco tem apenas o modelo conceitual pronto e está nos primeiros estágios de implementação de seu sistema de TI.

Dos três estados, o Rio Grande do Sul foi o que mais progrediu na implementação; o estado começou a desenvolver seu sistema de custos em 2004 (o que explica seu atual estágio mais avançado de desenvolvimento), enquanto São Paulo e Pernambuco só começaram em 2010 e 2011, respectivamente.

Esta diferença entre os Estados também pode ser atribuída a suas abordagens diferentes: A abordagem de São Paulo foi mais ambiciosa, enquanto que o Rio Grande do Sul optou por uma abordagem mais modesta. São Paulo, por exemplo, previu uma revisão completa de seus programas orçamentários (de responsabilidade da SPDR/SP), antes de desenvolver e implementar seu sistema de informações de custos. São Paulo também contou com três organizações externas (FMI, FIPE e BID) para apoiar seus esforços durante o processo; o Rio Grande do Sul ficou restrito à contratação de dois acadêmicos para ajudar no desenvolvimento inicial do sistema. Outra diferença foi o fato do desenvolvimento do sistema em São Paulo ter envolvido três Secretarias (SEFAZ/SP, SPDR/SP e SGP/SP), enquanto que no Rio Grande do Sul o sistema de custos foi desenvolvido internamente pela SEFAZ/RS. Finalmente, São Paulo decidiu custear principalmente os programas orçamentários e suas subdivisões (serviços públicos), opondo-se à tradição de administrar orçamento por dotação (elementos de despesa por classificação econômica), em vez de custear diretamente as unidades do governo - como fez o Rio Grande do Sul.
A abordagem em São Paulo exigiu mais preparação em termos de pesquisa e mudança cultural; também exigiu uma coordenação mais intensiva. Devido a este último fato, a abordagem de São Paulo demandou um apoio político maior e mais amplo da alta gerência e, portanto, sofreu maior descontinuidade durante o período de transição do governo. Mais recentemente (em 201437) Pernambuco também sofreu atrasos devido à mudança do Secretário de Fazenda e do Governador, obrigando a equipe técnica a atrair o interesse da nova alta gerência governamental ao projeto.

À luz do exposto, não é surpreendente que o sistema de informações de custos de São Paulo esteja atrás do sistema do Rio Grande do Sul. Vale ressaltar, porém, que a abordagem de São Paulo mostrou-se mais eficaz na geração, harmonização e disseminação de conhecimentos entre os membros da equipe, bem como na geração de uma série de documentos técnicos de referência para os usuários do sistema e outras partes interessadas. Outro resultado positivo foi envolver os órgãos ejecutores desde o estágio inicial, incutindo uma cultura de gestão de custos e garantindo que as informações de custo produzidas sejam relevantes e úteis.

Pernambuco ainda não instituiu um sistema operacional de informações de custos até à data - um atraso expressivo em comparação com São Paulo (que começou apenas um ano antes). Embora a data de início formal tenha sido marcada pelo decreto de criação do GT Custos, os esforços se concentraram, principalmente, na adoção das novas normas contábeis, sendo que o desenvolvimento do sistema de custos foi deixado para depois. A versão final do modelo conceitual de informações de custos de Pernambuco só foi divulgada em 30 de outubro de 2013.

Em termos de apoio, São Paulo beneficiou-se de mais apoio externo que os outros estados. Três organizações apoiaram e/ou financiaram os esforços em São Paulo, não só na fase de concepção, mas também durante a implementação; o Rio Grande do Sul e Pernambuco receberam apoio metodológico apenas na fase conceitual. Pernambuco também recebeu apoio financeiro do BID para desenvolver seu modelo de custos. Embora este grande apoio tenha beneficiado o exercício em São Paulo, em termos de solidez teórica ele acabou dificultando a coordenação e atrasando a implantação.

Quanto à estratégia de implementação, os três estados adotaram uma abordagem bastante semelhante. Todos eles optaram por implementar o sistema gradualmente, particularmente em termos da cobertura dos órgãos governamentais. Por enquanto, nenhum dos estados implementou um sistema plenamente operacional. Pequenas diferenças de estratégia incluem: no Rio Grande do Sul, os recursos de custos estão sendo incorporados gradualmente ao sistema, o que significa que as informações atuais de custo ainda não abrangem 100 por cento dos recursos consumidos, embora cubra a maior parte dos recursos38; a programação do desenvolvimento do sistema de TI - o Rio Grande do Sul e Pernambuco decidiram

37 Em março de 2014, o Secretário da Fazenda e o Governador renunciaram a seus cargos para cumprir as normas que regem as eleições. Eles se candidataram aos cargos de Governador do Estado e Presidente da República, respectivamente. A eleição do ex-Secretário da Fazenda como para o cargo de Governador pode vir a fomentar o desenvolvimento do sistema.

38 Atualmente, São Paulo tem, em média, 85% de seus recursos contabilizados no sistema. No entanto, espera-se que esse número chegue a 100% até o final de 2014, uma vez que o sistema já foi lançado oficialmente.
desenvolver o sistema imediatamente após a finalização do modelo conceitual, enquanto que São Paulo pilotou a metodologia de produção de informações de custos antes de iniciar o desenvolvimento do sistema de TI (espera-se a primeira versão em janeiro de 2015); e, ao contrário dos outros dois estados, São Paulo foi o único a testar a adequação das informações de custos antes de projetar e implantar o sistema completo.

5.2. Liderança e Regimes de Governança

Nos três estados, as Secretarias da Fazenda assumiram o papel principal no desenvolvimento do sistema; no entanto, a responsabilidade de liderar o desenvolvimento do sistema dentro das secretarias e o grau de envolvimento de outros órgãos do governo em todas as diversas fases do projeto diferiram muito de um Estado para outro.

No Rio Grande do Sul e Pernambuco, profissionais de contabilidade ficaram responsáveis pelo desenvolvimento do projeto, enquanto que, em São Paulo, a incumbência ficou nas mãos de profissionais mais generalistas de GFP. No Rio Grande do Sul, o desenvolvimento do sistema foi encabeçado pela Controladoria e Auditoria Geral do Estado, enquanto que, em Pernambuco, essa responsabilidade ficou nas mãos dos funcionários que, anteriormente, tinham sido responsáveis pela implementação das novas normas contábeis. Em São Paulo, a liderança começou no gabinete do Secretário da Fazenda, passando em seguida para a Coordenadoria de Administração Financeira\textsuperscript{39}, que trata de todas as questões relacionadas à GFP no estado.

As abordagens distintas de gestão estão produzindo resultados diferentes. O sistema de São Paulo (SCSP/SP), por exemplo, está em um estágio mais avançado, com aplicabilidade gerencial muito mais direta do que o do Rio Grande do Sul. Isso pode ser atribuído ao fato de que o desenvolvimento do sistema no Rio Grande do Sul se focou mais na conformidade com as exigências legais e com a observância rigorosa das normas de contabilidade, enquanto que o de São Paulo buscou promover uma tomada de decisões sobre políticas públicas mais custo-eficiente.

O caso de São Paulo é uma boa lição a respeito do benefício de ter-se uma equipe multidisciplinar encarregada de desenvolver o sistema de informações de custos. Embora seja essencial a presença de contadores na equipe (os guardiões da metodologia de contabilidade de custos), é igualmente importante incluir outros profissionais de GFP e funcionários dos órgãos executor, visto que eles sabem o tipo necessário de informação de custo e a melhor forma de usá-la. O fundamental é criar um equilíbrio entre a obtenção de informações tempestivas e úteis e informações que refletem os padrões mais altos de contabilidade.

Ainda mais importante do que a discussão sobre quem deve liderar os esforços de informações de custos (contadores vs. outros profissionais) é a discussão sobre o perfil das competências necessárias aos profissionais que trabalham com a concepção e a gestão do projeto. No Brasil, faltam profissionais graduados em contabilidade com especialização em

\textsuperscript{39}O papel da CAF inclui a execução orçamentária e financeira, gestão de dívidas, contabilidade e folha de pagamento. O planejamento e definição do orçamento não fazem parte das responsabilidades da CAF.
setor público, e é difícil encontrar contadores públicos com o conjunto adequado de habilidades. Outros problemas incluem as diferenças entre as regras de contabilidade do setor público e privado e a baixa penetração da contabilidade gerencial entre os profissionais do setor público.

Quanto aos mecanismos de governança, os três estados adotaram abordagens marcadamente diferentes. O modelo do Rio Grande do Sul é mais autônomo, enquanto que o modelo paulista é mais colegiado (e Pernambuco figura em algum lugar entre os outros dois estados). Como já foi observado, o sistema de informações de custos do Rio Grande do Sul foi desenvolvido internamente pela CAGE, enquanto que São Paulo se beneficiou dos insumos diretos de duas outras Secretarias durante a fase conceitual e de quatro órgãos governamentais executores durante a fase piloto. Finalmente, a equipe responsável pelo sistema de informações de custos em Pernambuco (SIC/PE) se reportava ao GT Custos, um comitê gestor composto por representantes de diversos órgãos.

Estas escolhas produziram resultados diferentes. A abordagem autônoma escolhida pelo Rio Grande do Sul lhe permitiu estabelecer um sistema de custo operacional antes dos outros estados, mas isso foi logrado à custa da baixa disseminação e uso do sistema; outras entidades foram convidadas a conhecer o sistema e avaliar a utilidade das informações de custos para os seus próprios fins apenas depois do sistema começar a produzir informações de custos.

Em São Paulo, as coisas foram bem diferentes. A abordagem colegiada do estado gerou um sistema de informações de custos "em progresso", mesmo depois de quatro anos de desenvolvimento. No entanto, mesmo ainda estando em fase piloto, os relatórios de informações de custos que produzidos possibilitaram que alguns órgãos do governo tomassem decisões que melhoraram a relação custo-efetividade de seus programas.

O desenvolvimento do sistema de custos em Pernambuco ainda está em estágio inicial; não é possível avaliar a forma como a abordagem escolhida pelo estado influenciará o resultado. Podemos apenas tecer suposições, com base nas experiências dos casos mais avançados em São Paulo e Rio Grande do Sul.

5.3. Questões Metodológicas

Os três estados não diferem muito em termos de metodologia contábil. Todos adotaram - em grande parte ou exclusivamente - o sistema de acumulação de forma contínua, um sistema de custeio de custo corrente e o método de custeio direto. Vale a pena notar que os três estados rejeitaram qualquer solução com rateio de custos. Em outras palavras, os custos são dirigidos aos objetos de custo exatamente de acordo com sua contribuição, não com base em suposições.

Quanto ao método de custeio, Pernambuco representa uma pequena exceção: o estado usará o mesmo método de custeio direto na perspectiva corporativa do SIC/PE, assim como os outros dois estados, mas usará outros métodos, incluindo (principalmente) o ABC (Custeio Baseado em Atividade) na perspectiva específica do órgão. O método de custeio por absorção também será usado na Secretaria de Saúde.
Os diversos métodos que serão aplicados em Pernambuco chamam atenção para outra característica: a abordagem dupla do sistema de informações de custos do estado. Todos os estados reconhecem que os órgãos executores têm requisitos de informações de custos que podem requerer um trabalho muito detalhado e que não se justificam incluir em um sistema corporativo de informações de custo. A solução encontrada por São Paulo foi permitir que essas agências desenvolvessem e usassem outras soluções de custo, adicionalmente ao sistema corporativo. Essa última solução não visa substituir ou competir com o sistema de informações de custos do estado, mas sim complementá-lo, trazendo a tona as informações disponíveis.

No entanto, Pernambuco decidiu incorporar essas exigências detalhadas de informações de custos em seu sistema, através da criação de uma perspectiva específica do órgão no SIC/PE, fazendo com que todas as informações de custos sejam geradas por um único sistema. Espera-se que, até o final de 2016, todos os órgãos do governo tenham implementado esta camada do sistema e sejam capazes de recuperar as informações mais detalhadas de custos necessárias para a tomada de decisões no nível inferior.

Outra diferença metodológica importante entre os três estados refere-se à escolha do objeto de custo primário. Ambos o Rio Grande do Sul e Pernambuco decidiram, inicialmente, usar a estrutura organizacional do governo como objeto de custo e, posteriormente, custear os programas e funções orçamentários. São Paulo optou por abordagem diametralmente oposta, começando com a escolha dos serviços públicos (uma subdivisão dos programas orçamentários) como o objeto de custo. As unidades organizacionais foram identificadas como centros de custos, principalmente para identificar os prestadores dos serviços públicos a ser custeados.

Isso significa que, inicialmente, Rio Grande do Sul e Pernambuco terão informações sobre o custo de uma escola, unidade carcerária ou Secretaria, enquanto que São Paulo poderá visualizar os custos do ensino primário ou dos serviços de saúde prestados aos presos. Além disso, São Paulo terá as mesmas informações de custo por unidade de governo que os outros dois estados, mas (pelo menos nesta primeira fase) somente SP terá informações de custos por serviço público e por unidade de governo ao mesmo tempo. Na prática, São Paulo poderá saber o custo do ensino primário em determinada escola. Além disso, graças à revisão dos programas orçamentários e das estruturas dos centros de custos, essas informações serão relevantes para os tomadores de decisão.

O primeiro passo dado pelo Rio Grande do Sul e Pernambuco foi estabelecer uma estrutura de centros de custos, definindo o centro de custo no nível mais baixo de acumulação de custos e a forma como os custos são agregados aos centros de custos mais elevados. Isto acarretou duas decisões: em primeiro lugar, era necessário decidir o nível em que o custo seria registrado e a hierarquia dos centros de custo; por exemplo, os hospitais devem ser o nível mais baixo dos centros de custos em que custos podem ser registrados, ou será que determinado departamento do hospital (unidade de pronto socorro, unidade de terapia intensiva, etc.) deve ser o nível mais baixo? Em segundo lugar, os hospitais ou seus

---

40 No entanto, os dois estados optaram por não rever sua estrutura atual de orçamento de programas.
departamentos devem ser consolidados em nível regional ou de acordo com suas especialidades médicas?

No caso paulista, o primeiro passo foi estabelecer a matriz de serviço que selecionaria os serviços públicos a serem custeados. Tais matrizes de serviços estão ligadas à estrutura do orçamento programa (visto que o serviço público é uma subdivisão dos programas orçamentários do governo), bem como à estrutura organizacional do Estado. Os centros de custos que também representam a estrutura administrativa do estado foram ligados aos serviços públicos prestados pelo Estado. Desta forma, o SCSP/SP pode oferecer, em primeiro lugar, o custo efetivo do serviço público e, em seguida, ele pode-se aprofundar ou comparar o custo exato desse serviço público específico em todas as unidades (ou centros de custo) da administração pública que prestam esse serviço. Como corolário, o SCSP/SP também pode apresentar o custo por unidade do governo; porém, essas informações são de uso limitado, uma vez que já há informações mais detalhadas sobre os custos dos serviços públicos por unidade de governo.

Pernambuco e Rio Grande do Sul registram custos em nível da unidade do governo (por exemplo, escolas ou hospitais), mas nesta fase inicial o serviço prestado e centro de custo não estão vinculados. Isso dificulta as comparações de custos e exercícios de benchmark: estes só podem ser feitos se houver um pareamento de biunívoco entre o serviço e o centro de custo - ou se os centros de custos forem muito semelhantes. Na prática, podem ser feitas comparações nos casos em que cada escola oferece apenas o ensino primário ou secundário, ou se as escolas oferecem dois níveis de ensino na mesma proporção.

Claramente, a abordagem metodológica desenvolvida em São Paulo é mais sofisticada do que as dos outros dois estados. Ela lança mão de técnicas de gestão (a abordagem dos 5Ps) para organizar a metodologia de custeamento e seu modelo conceitual é composto por quatro modelos.

**5.4. Tecnologia**

O aspecto tecnológico é o menos controverso. Todos os três estados adotaram praticamente a mesma arquitetura de TI e os mesmos requisitos e soluções de software. O sistema de custos é um sistema analítico (em São Paulo) ou um sistema transacional que alimenta um sistema analítico (no Rio Grande do Sul e em Pernambuco). As informações são recuperadas e disponibilizadas por meio de um sistema de armazenamento de dados - de preferência, o mesmo que utilizado na recuperação de dados do SIAF - reduzindo, assim, a necessidade de capacitação para os usuários do sistema.

A principal fonte de dados do sistema de custos foi o SIAF. No entanto, em todos os estados as informações do SIAF tiveram de ser complementadas por dados de outros sistemas, como os sistemas de recursos humanos, folha de pagamento, aquisições e estoques. Em alguns casos, também foi necessário aportar informações de sistemas específicos de outros órgãos. A decisão de recuperar dados de sistemas de TI existentes foi justificada, por todos os três estados, pelo desejo de evitar a dupla entrada de dados e garantir sua consistência.
Em todos os três estados, foram necessárias algumas mudanças nos sistemas de TI existentes para garantir a recuperação de novos dados pelos usuários do sistema corporativo. Essas mudanças envolveram, principalmente, a inclusão de alguns campos de informações - como subdivisões de programas orçamentários e centros de custos em todos os sistemas - para garantir que tenham um denominador comum.

Toda a TI necessária para a implementação do sistema de custos foi desenvolvida internamente, pelas empresas de TI dos estados. Essas empresas foram escolhidas não por razões de eficiência, mas porque, na condição de responsáveis pelos SIAF, elas possuem conhecimentos específicos que inviabilizam a terceirização do desenvolvimento de sistemas de TI, em termos do custo e do tempo necessários.

5.5. Usuários, Propósitos e Relacionamento com Orçamento

É difícil determinar até que ponto os sistemas de informações de custos foram desenvolvidos simplesmente para responder às exigências legais, ou se foram, principalmente, iniciativas autônomas dos três estados. Todos os entrevistados confirmaram, por unanimidade, que a exigência legal foi fundamental para dar início ao desenvolvimento do sistema, captar o interesse da alta gerência e convencer a média gerência a participar do desenvolvimento e implementação dos sistemas.

A questão que surge é se os esforços para produzir informações de custos são, de fato, sustentáveis. Se o sistema de informações de custos foi desenvolvido apenas como resposta a uma exigência legal, é provável que ele não terá um impacto expressivo e, em longo prazo, se tornará ser inútil e ultrapassado. É essencial, portanto, que os governos dos três estados (bem como quaisquer outros governos estaduais com o objetivo de produzir informações de custos) tenham uma visão clara dos potenciais usos e usuários dos dados coletados, deixando de lado as formalidades e utilizando os sistemas, de preferência, no planejamento, orçamento e processos de compras governamentais, etc. - garantindo, assim, a sustentabilidade do sistema.

Os principais usuários do sistema em São Paulo e em Pernambuco são definidos como a alta gerência do governo; por exemplo, secretários e servidores integrantes da média gerência responsáveis por tomar decisões relativas às unidades administradas pelo governo (hospitais, unidades carcerárias, etc.). No caso pernambucano, este público será atendido pela perspectiva do SIC/PE específica ao órgão.

Até o momento, os principais usuários do sistema de custos no Rio Grande do Sul são os grupos de custos setoriais estabelecidos nas Secretarias que implementaram o CUSTOS/RS, embora o uso sistemático das informações de custos geradas pelo sistema por parte da alta gestão pareça estar aquém do esperado.

O único sistema claramente ligado ao orçamento era o SCSP/SP (São Paulo), que focava a subdivisão de programas orçamentários (serviços públicos) como objetos de custo e condicionava a implantação do sistema a uma revisão da estrutura do orçamento programa. No Rio Grande do Sul, apesar do sistema já estar em operação (um dos seus objetivos
declarados é subsidiar as decisões orçamentárias), isso não ocorreu. A SEFAZ/RS e a SEPLAG/RS estão discutindo e avaliando se as informações de custos podem ser usadas para subsidiar o processo de orçamento.

Os sistemas visam, *inter alia*, subsidiar as decisões orçamentárias (como no caso de São Paulo) e realizar exercícios de benchmark entre as unidades governamentais (São Paulo e Pernambuco). Finalmente, existem outras utilidades para as informações de custos além de apenas servir como insumos para o orçamento, como a seleção de projetos, aquisições, fixação de taxas governamentais, preços públicos e avaliações de programas, como observado em (IFAC, 2000), e que não foram mencionadas por nenhum dos Governos.

5.6. Conclusão

Esta pesquisa não pretende ser uma avaliação completa e terminativa das abordagens de custeamento utilizadas pelos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul e Pernambuco. Trata-se de uma primeira tentativa de avaliar os esforços realizados por alguns dos principais estados do Brasil na esfera das informações de custos e comparar as abordagens em termos dos resultados obtidos até o momento. Reconhecemos que um levantamento mais completo necessitaria de um questionário mais detalhado, seguido de entrevistas. Porém, devido (principalmente) ao estado "em desenvolvimento" das iniciativas, consideramos que qualquer tentativa de produzir uma avaliação mais definitiva, no momento atual, pode ser considerada prematura. Sendo assim, as nossas conclusões são provisórias.

Nós acreditamos, no entanto, que esta análise tem valor para outros governos estaduais que estejam iniciando ou considerando a implementação de um sistema de informações de custos. Esperamos que ela sirva como um exercício de benchmark para aqueles que estão em meio à implementação de um sistema de informações de custos, bem como ajudá-los a corrigir erros durante a implementação. A análise também descreve uma série de esforços de custeamento do setor público que não encontram-se em conformidade com o modelo tradicional do Marco de Gastos de Médio Prazo (MGMP) de países de tradição anglo-saxônica.

Duas questões fundamentais precisam ser entendi das e respondidas antes de iniciar-se qualquer empreendimento: (i) quem irá usar as informações de custos?; e (ii) quais informações de custos são necessárias? As respostas a essas duas perguntas pautam duas decisões relativas à metodologia e à implementação: a definição do objeto de custo e a decisão quanto a quem deverá gerenciar e participar do desenvolvimento e implementação do sistema.

No Rio Grande do Sul, não ficou claro quem era público-alvo do sistema. Como resultado, a decisão sobre a definição do objeto de custo foi deixada a cargo da CAGE, resultando em falta quase completa de apoio ou consultas externas durante o desenvolvimento do sistema; até o momento, o sistema não vem sendo utilizado de forma sistemática. Por outro lado, São Paulo primeiro identificou um uso claro para as informações de custos, bem como potenciais clientes, e, em seguida, empreendeu esforços para "vender" o sistema para esses clientes e envolvê-los no processo desde as fases iniciais. Embora o sistema de custos de São Paulo
ainda esteja na fase piloto, ele já produziu resultados tangíveis (ao contrário do Rio Grande do Sul).

Estas questões principais e as respostas dadas por estes dois estados geram mais duas conclusões fundamentais: em primeiro lugar, que a condução do processo tem grande influência sobre os seus resultados. Se o processo for deixado nas mãos de um único grupo profissional, sem o conjunto certo de habilidades, as informações de custos podem não ser utilizadas ao máximo. Alguns contadores, por exemplo, tendem a ver a contabilidade em regime de competência como pré-requisito para a geração de informações de custos e enfatizam a necessidade de informações exatas, e não apenas "boas o suficiente". Por outro lado, as equipes dos órgãos executores podem produzir informações de custos que não são adequadas, do ponto de vista metodológico. Portanto, ao invés de discutir sobre quais profissionais (contadores ou outros) devem estar no comando, é importante que a equipe de informações de custos seja multidisciplinar, que seus gestores possuam o conjunto certo de qualificações e que exista um arranjo colegiado para orientar e implementar o projeto.

Outra observação importante relaciona-se a compensação entre as abordagens autônoma e colegial. No Rio Grande do Sul, onde o desenvolvimento e implementação do sistema era gerido por um único órgão, o sistema evoluiu mais rapidamente do que em São Paulo, onde era necessário coordenar diversas entidades. Vale notar que a abordagem colegiada exige mais envolvimento da alta gerência, particularmente dos diretores dos órgãos e, possivelmente, também um apoio mais amplo do chefe de governo. Ainda não é possível afirmar se Pernambuco, com a sua abordagem mais colegiada (e com menos coordenação necessária do que em São Paulo), será capaz de conciliar a sua abordagem colegiada com prazos apertados (o estado tem a intenção de implementar tudo dentro de três anos).

Essa pesquisa confirma, amplamente, que sistemas que abarcam governos inteiros não podem ser implementados da noite para o dia. A implementação gradual é a opção preferida. Nenhum dos três estados optou por adotar uma abordagem "big bang" de implantação do sistema estadual de custos, incluindo todas as despesas.

Todos os três estados estão ansiosos por encontrar maneiras de lidar com as mudanças culturais decorrentes da introdução de informações de custos. Trata-se de um desafio que envolve o convencimento dos tomadores de decisão acerca da importância das informações de custos; é necessário, também, que a média gerência "abraçe" totalmente o conceito, em vez de ver as informações de custos como apenas mais um nível de controle introduzido pelas Secretarias centrais. Todos os três estados concordam que esta é uma questão difícil, para qual nenhum ainda conseguiu encontrar uma solução.

Vale ressaltar a importância do apoio legal e/ou regulamentar aos sistemas de informações de custos. Isso se alinha muito bem com a tradição brasileira. Todos os três estados reconheceram que a exigência legal de implementar um sistema de custos foi a principal motivação para o desenvolvimento do sistema, embora talvez essa não tenha sido a razão primária.
Por último, fica claro que, embora as escolhas metodológicas e de TI tomadas pelos três estados sejam bastante semelhantes, continua difícil simplesmente transferir o sistema de custos de uma jurisdição para outra - isso porque quanto melhor é o sistema de custos, mais adaptado ele é para responder às necessidades de gestão específicas dos estados; ou seja, sempre será necessário customizar o sistema.
### 6. Glossário

1. A primeira coluna contém o nome, em inglês, do conceito correspondente em português (segunda coluna).
4. A definição de FASAB (Coluna 3, caixa 3) é a utilizada pelo **Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Normas de Contabilidade de Custo Gerencial e conceitos emitidos pelo International Accounting Standards Board Advisory.**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cost Center</th>
<th>Centro de Custo</th>
<th>Português</th>
<th>IFAC</th>
<th>FASAB</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td><strong>RS:</strong> nível mais analítico de acumulação de valores (custos) do subsistema de contabilidade de custos. <strong>GF:</strong> é o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>Responsibility center: an organizational unit headed by a manager or a group of managers who are responsible for its activities.</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Definição Proposta</td>
<td>It is the lowest level of allocation of resources (staff, services, materials and assets) and thus the lowest level of cost accumulation. It can be a cost object or have its costs traced to other cost objects such as a public service. The cost center or the manager of the cost center does not need to be responsible for the allocation decision of its resources as well as holding responsibility for its activities as understood by the broader concept of responsibility centers.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cost Driver</th>
<th>Direcionador de custo</th>
<th>Português</th>
<th>IFAC</th>
<th>FASAB</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td><strong>N.A.</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Definição Proposta</td>
<td>Any factor that causes a change in the cost of an activity or output resulting in the activity consuming fewer or greater amounts of resources.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Objeto de Custo</th>
<th>Objeto de Custo</th>
<th>Português</th>
<th>IFAC</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td><strong>É a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentários e patrimonial.</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Definição Proposta</td>
<td>An activity, output or item whose cost is to be measured. In a broad sense, a cost object can be an asset account, organization,</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Function, a task, a product, a service or a customer.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>---</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>Refers to an activity or item whose cost is to be measured. In a broad sense, a cost object can be an organizational division, program, activity, task, product, service or customer. However, the purpose of cost accounting by a responsibility segment is to measure the cost of its outputs. Thus, the final cost objects of a responsibility segment are its outputs.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>It is the unit whose cost is going to be measured and evaluated. It can be an organizational unit, a government function, budget program or action as well as a task, a public service or even a customer.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Direct Cost</th>
<th><strong>Custo Direto</strong></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Português</strong></td>
<td>É todo custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto de custo.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>IFAC</strong></td>
<td>A cost that is specifically identified with a single cost object, or the cost of resources directly consumed by an activity. Direct costs are assigned to activities by direct tracing of units of resources consumed by individual activities.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>The cost of resources directly consumed by an activity. Direct costs are assigned to activities by direct tracing of units of resources consumed by individual activities. A cost that is specifically identified with a single object.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>A cost that is specifically identified with a single cost object or the cost of resources directly consumed by an activity.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Indirect Cost</th>
<th><strong>Custo Indireto</strong></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Português</strong></td>
<td>É o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>IFAC</strong></td>
<td>A cost that cannot be identified specifically with, or traced to a given cost object in an economically feasible way.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>The costs of resources that are jointly or commonly used to produce two or more types of outputs but that are not specifically identifiable with any of the outputs.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>A cost that cannot be identified specifically with or traced to a given cost object in an economically feasible way, whose assignment should be carried out through proration or the identification of cost drivers.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Accumulation Method</th>
<th><strong>Sistemas de acumulação</strong></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Português</strong></td>
<td>Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua. Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumulados ao longo tempo.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>IFAC</strong></td>
<td>Job order costing: a method of cost accounting that accumulates costs for individual jobs or lots. A job may be a service or a manufactured item, such as the repair of equipment or the treatment of a patient in a hospital. Process costing: a method of cost accounting that first collects costs by processes and then allocates the total costs of each process equally to each unit of output flowing through it during an accounting period.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>Cost accumulation is the process of collecting cost data in an organized way. The standard requires costs to be accumulated by responsibility segments. Job order costing is a costing methodology that accumulates and assigns costs to discrete jobs. The word “jobs” refer to products, projects, assignments or a group of similar outputs. Process costing is a method of cost accounting that first collects costs by processes and then allocates the total cost of each process equally to each unit of output flowing through it during an accounting period.</td>
</tr>
<tr>
<td>---</td>
<td>---</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>The way costs are accumulated and assigned to cost objects. Costs can be accumulated according to two methods: job order or process. Job order costing is a costing methodology that accumulates and assigns costs to discrete jobs. The word “jobs” refer to products, projects, assignments or a group of similar outputs. Process costing is a method of cost accounting that first collects costs by processes and then allocates the total cost of each process equally to each unit of output flowing through it during an accounting period.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Cost Measurement Method</strong></td>
<td><strong>Sistemas de custeio</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Português</td>
<td>Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo-histórico, custo-corrente, custo estimado; e custo-padrão.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>IFAC</strong></td>
<td>N.A.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>Actual cost: an amount determined on the basis of cost incurred including standard cost properly adjusted for applicable variance.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>The way costs are measured in monetary terms. The applicable alternatives are the following: historical cost, actual cost, estimated cost and standard cost.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Cost Assignment Method</strong></td>
<td><strong>Método de Custeio</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Português</td>
<td>Refere-se 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.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>IFAC</strong></td>
<td>A process that identifies specific costs with programs, outputs, activities or other cost objects. There are three appropriate methods of cost assignment, listed here in order of preference: (a) directly tracing costs whenever economically feasible; (b) cause and effect when determinable; and (c) allocating costs on a reasonable and consistent basis.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>FASAB</strong></td>
<td>Cost assignment is a process that identifies cost with activities, outputs or other cost objects. In a broad sense, costs can be assigned to processes, activities, organizational divisions, products and services. There are three methods of cost assignment: (a) directly tracing costs wherever economically feasible; (b) cause-and-effect; (c) allocating costs on a reasonable and consistent basis.</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Definição Proposta</strong></td>
<td>The way costs are assigned to a specific cost object. In the Brazilian context, five specific costing methods are accepted: “direto”, “variável”; absorption cost, by activity and full. In the international realm, three more generic approaches are accepted: (a) directly tracing costs; (b)</td>
</tr>
<tr>
<td>Tracing Direto</td>
<td>Custeio Direto</td>
</tr>
<tr>
<td>---------------</td>
<td>---------------</td>
</tr>
<tr>
<td>IFAC</td>
<td>N.A.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Variável Costing Method</th>
<th>Custeio Variável</th>
<th>Portugalês</th>
<th>Que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IFAC</td>
<td>N.A.</td>
<td></td>
<td>This method assigns only the variable costs – costs that vary with the production level - to the cost objects and considers the fixed costs as period expenses.</td>
</tr>
<tr>
<td>FASAB</td>
<td>N.A.</td>
<td></td>
<td>(Full) Absorption cost is a method of costing that assigns (absorbs) all labor, material and service/manufacturing facilities and support costs to products or other cost objects.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>(Full) Absorption Costing Method</th>
<th>Custeio por Absorção</th>
<th>Portugalês</th>
<th>Que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IFAC</td>
<td>N.A.</td>
<td></td>
<td>A cost assignment method that assigns (absorbs) all production costs to the respective cost objects. The costs assigned include those that do and do not vary with the level of activity performed. It is compatible with cost proration and the use of cost drivers. Depending on the references used, it can be used interchangeably with the full cost concept. However, for the purpose of this report, the absorption costing method will not require the assignment of all costs and therefore will be referred only as absorption costing method. The assignment of all costs will be referred to the full costing method.</td>
</tr>
<tr>
<td>FASAB</td>
<td>(Full) Absorption cost is a method of costing that assigns (absorbs) all labor, material and service/manufacturing facilities and support costs to products or other cost objects.</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Full Costing Method</th>
<th>Custeio Pleno ou Integral</th>
<th>Portugalês</th>
<th>N.A.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IFAC</td>
<td>The sum of all costs required by a cost object, including the costs of activities performed by other entities, regardless of funding sources.</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>FASAB</td>
<td>The total amount of resources used to produce the output. More</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
specifically, the full cost of an output produced by a responsibility segment is the sum of: (1) the costs of the resources consumed by the responsibility segment that directly or indirectly contributes to the output, and (2) the costs of identifiable supporting services provided by other responsibilities segments within the reporting entity and by other reporting entities.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Activity Based Costing – ABC</th>
<th>Custo Baseado em Atividades</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><em>Definição Proposta</em></td>
<td><em>Português</em></td>
</tr>
<tr>
<td>It is the cost assignment method that assigns absolutely all costs to the cost object. It is compatible with cost proration and the use of cost drivers.</td>
<td>Que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| *IFAC* | A cost accounting method that measures the cost and performance of process-related activities and cost objects. It assigns cost to cost objects based on their use of activities, and recognizes the causal relationship of cost drivers to activities. |

| *FASAB* | A cost accounting method that measures the cost and performance of process-related activities and cost objects. It assigns cost to cost objects, such as products and customers, based on their use of activities. It recognizes the causal relationship of cost drivers to activities. |

<table>
<thead>
<tr>
<th><em>Commo n Cost</em></th>
<th><em>Custos Comuns</em></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><em>Definição Proposta</em></td>
<td><em>Português</em></td>
</tr>
<tr>
<td>The cost of resources employed jointly in the production of two or more outputs that cannot be directly traced to any of those outputs.</td>
<td>N.A.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| *IFAC* | The cost of resources employed jointly in the production of two or more outputs that cannot be directly traced to any of those outputs. |

| *FASAB* | The term “common costs” refers to the cost of maintaining and operating facilities and other resources that cannot be directly traced to any one of the activities or outputs that share the resources. |

| *Definição Proposta* | The cost of resources jointly employed in the production of two or more outputs that cannot be directly traced to any of those outputs. |
7. Referências


