

# O Emprego do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: Uma Análise Gerencial dos Custos no Setor Público

**Esdras Carlos de Santana**

Rio de Janeiro – RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ<sup>1</sup>

Chefe do Departamento de Contabilidade da Diretoria de Finanças da Marinha

Professor da Trevisan Escola Superior de Negócios<sup>2</sup>  
esdrascarlos@ig.com.br**Claudio Rodrigues Corrêa**

Rio de Janeiro – RJ

Doutor pelo COPPEAD/UFRJ<sup>3</sup>

Professor do Centro de Jogos de Guerra da Escola de Guerra Naval

claudio@preferencia.com.br

## Resumo

Este trabalho lança seu foco sobre os novos instrumentos governamentais de controle dos gastos públicos. Mais especificamente, sobre a possibilidade de utilização de indicadores econômicos de desempenho, elaborados a partir das informações de custos geradas pelo Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal. Diante do atual processo de importação de conceitos e ferramentas do setor privado para a Administração, busca-se, em última análise, a melhoria da gestão pública e propõe-se a seguinte questão de pesquisa: a partir dos relatórios de custos elaborados com utilização do SIC, qual seria o indicador econômico de desempenho adequado à Marinha do Brasil para a gestão interna dos seus gastos? Após o desenvolvimento de um modelo de indicador econômico que apresenta como resultado final o custo do produto das unidades da Administração com atividades semelhantes, criou-se a possibilidade de comparação entre tais unidades. Os resultados desse estudo permitiram constatar que, por meio do modelo de indicador de desempenho proposto, foi possível efetuar um acompanhamento dos gastos públicos. Isto se deu por meio da comparação do custo do produto de unidades da Administração Pública com atividades-fim semelhantes, de forma mais específica das Escolas de Aprendiz-Marinheiro – organizações militares integrantes do Sistema de Ensino Naval. **Palavras-chave:** Contabilidade Pública, Custo no Setor Público, Custos na Marinha do Brasil e Sistema de Informações de Custos

## Abstract

This Research focus on new governmental control tools of public spending. Specifically, over the possibility to use economic measurement performance indicator, developed based on cost information generated by the Federal Government Costs Information System (SIC). Considering the current process of import of concepts and tool from the Private Sector to administration, we look for the improvement of the public management and propose of the following research question: departing from the cost report generated developed with help of SIC, which would the most appropriate to economic measurement performance indicator Brazilian Navy internal management of its expenses? After de development of economic indicator model that gives as a final result the cost of the product of de units of Public Administration whit the same activities, it turned to be possible to compare those units. The result of this study showed that the use of the proposed measurement i performance indicator model made it possible to control the public expense. It was possible by the comparison between cost of the product of de units of Public Administration and similar target activities, more specifically Escolas de Aprendiz-Marinheiro-Military Organization of Navy Teaching System.

**Key words:** Public Accounting, Costs in Public Sector, Costs in Brazilian Navy and Costs Information System

## 1. Introdução

Nos dias atuais, é crescente o movimento de interesse das sociedades em torno dos assuntos concernentes aos gastos públicos e o seu controle. O sentimento é que, nas principais democracias, os cidadãos idealizam governos que sejam mais eficientes na gestão dos recursos que administram e estados capazes de produzir bem-estar social a um custo mínimo.

O bom uso dos recursos públicos no Brasil não é um assunto novo: D. Pedro II, em Cartas à Princesa Isabel, já aconselhava aos governantes de sua época que a maior economia não consiste em gastar pouco, mas de modo mais produtivo (BRASIL, 2014b).

Contudo, no que diz respeito ao controle desta gestão governamental, o que se observa é que conceitos como eficiência, mensuração e indicadores de desempenho, já bem conhecidos no setor privado, têm ganhado cada vez mais importância nas discussões sobre administração dos recursos e dos gastos públicos.

Segundo Machado (2002), a gestão governamental deve ser avaliada em termos de eficiência, eficácia e efetividade. E, para atender a essas novas demandas sociais, tem sido desenvolvido um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública (CFC, 2014).

Para o uso eficiente do erário, o governo deve atender às demandas de mudanças da sociedade, empregando práticas

<sup>1</sup>Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 21941-972 – Rio de Janeiro – RJ

<sup>2</sup>Trevisan Escola Superior de Negócios – CEP 20010-000 – Rio de Janeiro – RJ

<sup>3</sup>COPPEAD/UFRJ – Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 222290-240 – Rio de Janeiro – RJ

e processos de gerenciamento eficientes, incluindo a mensuração de desempenho do programa de governo. Ademais, legisladores, servidores e o público querem saber se os programas de governo estão alcançando seus objetivos e quais são os seus custos (GAO<sup>1</sup>, 2007).

Neste contexto, as informações de custos aparecem como proposta de ferramenta de controle social e, ainda de acordo com Machado (2002), essa proposta alia-se aos anseios sociais por um Estado cada vez mais transparente, no qual as informações sobre os gastos públicos e benefícios correspondentes estejam disponíveis, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios do Estado e possibilitando a inclusão de novos atores na formulação de políticas públicas.

Este trabalho lança seu foco sobre os novos instrumentos governamentais de controle dos gastos públicos. Mais especificamente, sobre a possibilidade de utilização de indicadores econômicos de desempenho, elaborados a partir das informações de custos geradas pelo Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), e úteis à gestão interna Marinha do Brasil (MB) para a administração de suas unidades, programas e ações orçamentárias.

Sendo assim, diante do atual processo de importação de conceitos e ferramentas do setor privado para a administração e buscando, em última análise, a melhoria da gestão pública, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: A partir dos relatórios de custos elaborados com utilização do SIC, qual seria o indicador econômico de desempenho adequado à MB para a gestão interna dos seus gastos?

A partir da resposta a questão de pesquisa acima, tem-se o objetivo da pesquisa: a identificação de um indicador econômico de custo que apresente como resultado final o custo adequado à MB para a gestão interna dos seus gastos.

A análise desta pesquisa tem importância, pois recai sobre o setor das Forças Armadas, de forma mais específica sobre a MB, possibilitando, sob a ótica da Contabilidade Gerencial, a discussão da forma de mensuração e controle dos custos na Administração Pública, contribuindo assim para o enriquecimento de assuntos ainda pouco encontrados na literatura, quando comparados à quantidade de publicações de igual teor voltadas ao setor privado.

## 2. Revisão de Literatura

O Brasil passa por um processo de harmonização com Normas Internacionais de Contabilidade. Este processo visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais (CFC, 2014).

Este processo de harmonização tornou-se necessário em função do crescimento da complexidade e da diversidade de transações entre entidades do setor público ou privado, da internacionalização de mercados, bem como pelas barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, políticas fiscais e econômicas. Tal processo foi fruto da observação comum de princípios e normas de contabilidade, com o objetivo de garantir a transparência, a compreensibilidade e a comparabilidade do conteúdo da informação contábil, reduzindo riscos e custos aos investidores e usuários em geral (Instituto Social IRIS, 2014).

A harmonização com Normas Internacionais de Contabilidade no setor público acompanha o ocorrido no setor privado, no qual o processo fora conduzido pela adoção das normas emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

No setor público, estas mudanças ocorrem sob a influência das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), editadas pelo International Federation of Accountants (IFAC) e traduzidas para o português pelo Comitê Gestor de Convergência, criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Este tem a responsabilidade de promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às normas internacionais.

As novas normas apresentam-se como um instrumento para a elevação da eficácia e da efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal (IFAC, 2014).

É neste novo contexto que se fortalece a utilização das informações de custos para evidenciar a medição da eficiência no setor público. E, apesar da rara regulação internacional para o tratamento dos custos neste setor, a IPSAS nº 01 deixa claro que, entre os objetivos das demonstrações contábeis públicas, está o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão e a evidenciação da existência da *accountability*<sup>2</sup> quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

Adotando a visão acima, o CFC emitiu a Resolução CFC n.º 1.366/11, em 25 de novembro de 2011. Esta aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (NBC T 16.11) e estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentando o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), previsto anteriormente pela NBC T 16.2. Nesse documento, expôs os conceitos de sistema de informações contábeis para as entidades públicas, segregando-o nos subsistemas orçamentário, patrimonial, compensação e de custos.

De acordo com NBC T 16.11, o SICSP deve registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, sendo obrigatório em todas as entidades do setor público.

### 2.1. O Emprego das Informações de Custos no Setor Público

De acordo com o pronunciamento nº 4, Managerial Cost Accounting Concepts and Standards, do Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB<sup>3</sup>, 2013), a informação de custo pode ser usada pela Administração Pública na tomada de decisões relativas à alocação de recursos federais, autorização e modificação de programas e avaliação de programa de desempenho. Outra utilização se dá pelos gerentes de programas, na tomada de decisões gerenciais que melhorem a economia operacional e a eficiência.

A norma acima acrescenta ainda que os cidadãos, incluindo a mídia e grupos de interesse, estão preocupados com os custos e os resultados dos programas federais que afetam seus interesses. Eles necessitam das informações dos custos dos programas para avaliar se os recursos são alocados de forma racional e se os programas são operacionalizados de forma eficaz e eficiente.

<sup>1</sup> O Government Accountability Office (GAO) é o órgão responsável por, entre outras coisas, assistir o congresso americano na supervisão do governo

<sup>2</sup> Prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades

<sup>3</sup> O FASAB é o órgão responsável pela publicação de normas e pronunciamentos sobre contabilidade federal nos EUA.

Desta forma, constata-se que o emprego da informação de custos no setor público tem se mostrado relevante tanto para a prestação de contas, quanto na qualidade de ferramenta gerencial:

*The objectives of government are determined by the political process, and cost accounting is one of a number of tools that may be used to achieve those objectives. Although in some situations cost accounting may not be as central to achieving a particular government's objectives as it is generally for private sector entities, it nevertheless almost always provides important information to help improve the functions of government. (IFAC, 2014, preface).*

Ainda de acordo com o IFAC (2014), como ferramenta de gestão, as informações de custo têm, como uma das suas principais formas de emprego, a medição de desempenho das atividades e serviços públicos. Este procedimento inclui a medição financeira e não financeira e geralmente é mais eficaz quando estas estão inter-relacionadas.

O mesmo organismo adverte que, quando os custos são combinados com uma medida de eficiência, eles podem demonstrar uma relação custo-eficiência. Então, as realizações e os esforços de uma entidade podem ser avaliados pelas seguintes medições:

- medição dos serviços prestados – pelos custos dos recursos e outras medidas dos insumos (investimentos) para fornecer os serviços;
- medição das realizações – pelos produtos (serviços fornecidos) e os resultados (os efeitos daqueles serviços); e
- medição que relacione o esforço para a realização global – como, por exemplo, o custo unitário dos vários produtos da entidade.

Machado (2002) justifica a utilidade da informação de custos no setor público ao afirmar que os administradores deste setor necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas.

O referido autor explica que um sistema de informações capaz de informar os custos dos serviços prestados, dos processos de trabalho ou das obras concluídas poderia servir de ferramenta aos dirigentes públicos, auxiliando-os na tomada de decisões e na avaliação do desempenho e realizações governamentais.

De acordo com Pacheco (2009), apesar de vários autores ressaltarem a importância da gestão por resultados para a melhoria do desempenho do setor público, outros apontam também polêmicas e problemas frequentes associados a essa nova forma de gestão.

Segundo a autora, para seus críticos, no entanto, trata-se de uma transposição indevida de um instrumento desenvolvido para a gestão empresarial, que gera graves distorções quando aplicado ao setor público.

A medição de desempenho pode ser vista no governo de forma análoga às medições de rentabilidade do setor privado. Entretanto, a seleção do indicador apropriado é uma tarefa complexa, pois os efeitos podem ser de difícil determinação e aqueles que podem ser observados sempre representam uma mistura de efeitos de produtos do governo, outras intervenções (por exemplo, regulações) e fatores não governamentais (IFAC, 2014).

No Brasil, a determinação para apuração de custos e controle gerencial das atividades públicas é antiga e foi prevista inicialmente nos artigos 85, 89, 93 e 99 da Lei nº 4.320/64, que

determina a contabilização dos custos dos serviços industriais e a manutenção de contabilidade especial voltada para os custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Da mesma forma, o Decreto-Lei nº 200/1967, o Decreto nº 93.872/1986 e a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal) enfatizam a apuração dos custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Constata-se então que, desde 1964, há previsão legal para apuração de custos na Administração Pública, com o objetivo de demonstrar o montante necessário para o reembolso do serviço ou produto ofertado, quer seja por tarifa ou taxa, bem como para fins gerenciais. A NBC T 16.11 acrescenta ainda que a informação de custo é requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social.

Entretanto, cabe salientar que, mesmo diante da determinação legal, a apuração de custos no setor público sem o apoio de um sistema seria de extrema dificuldade, especialmente em âmbito nacional. Neste sentido, Holanda; Lattman-Weltman e Guimarães (2010) observam que é difícil imaginar a efetivação de tal demanda sem os recursos tecnológicos que a informatização de hoje nos faculta.

Desta forma, verifica-se que as NBCASP são essenciais para a implementação dos dispositivos contidos na Lei nº 4.320/64, como na LFR e em outras legislações, tais como a implementação de sistema de custos e a ampliação do controle contábil sobre o cumprimento de metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), especialmente em seus aspectos patrimoniais (CRC-RS, 2013).

De forma ainda mais específica, e corroborando com o pensamento dos autores acima, a NBC T 16.11 afirma que, na implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, é recomendável o uso de ferramentas que permitam o acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

## 2.2. A Experiência com Custos na Marinha do Brasil

A Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) é uma Organização Militar integrante do Sistema de Controle Interno da Marinha, com sede no Rio de Janeiro, subordinada à Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha (COOrM), que tem o propósito de dirigir as atividades relacionadas com Economia, Finanças e Contabilidade.

Para a consecução do seu propósito, a DFM tem entre suas tarefas as atribuições de Órgão Central de Contabilidade e de Setorial Financeira do Comando da Marinha. (BRASIL, 2013).

Cellula mater do Serviço de Intendência, a DFM teve sua origem na Contadoria de Marinha, criada pelo Alvará de 13 de maio de 1808, sendo a primeira organização da MB criada no Brasil Colônia logo após a transladação da Família Real (BRASIL, 2014c).

Com a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, a DFM passou a exercer, cumulativamente com suas outras atribuições, a função de Órgão Central do Sistema de Custos da Marinha, conforme prescrito no seu Regulamento, aprovado pela Portaria COOrM nº 5, de 30 de abril de 2013.

Na Marinha do Brasil, a utilização da informação de custo para medição da eficiência e apoio à tomada de decisões dos gestores teve início em 1994, com a criação do Sistema das Organiza-

ções Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). Nesse Sistema, a DFM exerce a supervisão funcional através da elaboração de relatórios e atividades juntos às OMPS (BRASIL, 2008).

A redução dos recursos orçamentários na década de 1990 contribuiu para a criação do Sistema OMPS na MB. Flôr (2008) afirma que aquela década começou com um corte real no orçamento militar. Segundo o autor, no período pós 1990, as despesas com as forças armadas foram reduzidas de uma média aproximada de 9% para cerca de 3% dos orçamentos anuais, tendendo para próximo de 2%.

Para Goold e Campbell (1987), quando aparecem as dificuldades financeiras é natural que as organizações se voltem da influência pelo planejamento para o controle, a fim de ajudar a decidir o que cortar.

Entretanto, o Almirante de Esquadra (Ref) Mauro Cesar Rodrigues Pereira, Secretário-Geral da Marinha, Ministro da Marinha no período 1994-1999 e idealizador do Sistema OMPS, confirma que a questão financeira não foi a essência do problema para a criação do Sistema OMPS. Ela contribuiu no sentido de que, quando o dinheiro não é farto, o que se deseja é aproveitar o máximo possível do rendimento que ele pode oferecer :

[...] logicamente quando há dinheiro sobrando ninguém se preocupa, mas não foi propriamente a escassez financeira vivida naquele momento o motivo (para a criação da OMPS; mas sim, o fazer o máximo possível com os recursos disponíveis. Isto implicaria em haver eficácia em toda a estrutura. (SANTANA, 2010, p. 110).

Outro aspecto igualmente importante notado na implantação do Sistema OMPS é de natureza econômica. A estabilização financeira lograda a partir da efetivação do Plano Real, em 1994, foi essencial para criação de um Sistema Gerencial para a MB, pois permitiu a comparabilidade dos valores por ele gerados. Neste contexto, esclarece o coordenador-geral de normas de contabilidade aplicadas à federação da Secretaria do Tesouro Nacional, Paulo Henrique Feijó, em entrevista concedida à Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010):

Não dava para pensar em contabilidade patrimonial com inflação de dois mil por cento. A informação patrimonial não vale nada, com inflação de dois mil por cento. (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010, p.30).

As informações geradas pelo Sistema OMPS possibilitaram a análise de questões para as quais a Administração Naval frequentemente buscava soluções, tais como a existência de:

- a) duas ou mais OMPS, em uma mesma área, executando serviços ou atividades idênticas ou semelhantes e, conseqüentemente, concorrendo entre si, o que obrigava a MB a manter estruturas duplicadas;
- b) OMPS executando serviços que poderiam ser terceirizados, por não serem estratégicos, implicando na manutenção de uma estrutura desnecessária; e
- c) OMPS que terceirizando atividades estratégicas relevantes, mas que deveriam ser executadas pela MB (BRASIL, 2008).

Apoiado em duas ferramentas, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos, a apuração de custos e de resultados propiciadas pelo Sistema permitiu à MB revisar, sob a ótica econômica, as atividades das suas OM prestadoras de serviço.

Os custos passaram a ser usados na MB como indicadores gerenciais no apontamento de disfunções e avaliação destas atividades. O prévio conhecimento dos valores que seriam gastos para manter uma determinada atividade passou a auxiliar na decisão pela sua continuação ou pela sua extinção.

É claro que essa é uma decisão que não se baseia apenas na questão dos gastos, pois muitas vezes torna-se necessário manter em funcionamento determinadas OM, ou alguns setores destas, mesmo que deficitários, pois são importantes ou indispensáveis para o cumprimento da missão da MB (BRASIL, 2008).

Neste contexto, é possível exemplificar que o Sistema OMPS permitiu à MB, a partir do melhor conhecimento dos custos de suas organizações, decidir pela extinção da Imprensa Naval que, além de deficitária, não era estratégica para as suas atividades. Além disso, o Sistema evidenciou a necessidade de reestruturação do Sistema de Saúde da Marinha e a reorganização administrativa do Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM) (BRASIL, 2004b).

### 2.3. Sistema de Custos do Governo Federal

Os trabalhos para a implementação de um Sistema de Custos no Governo Federal tiveram início em 2005, quando foi instituída, pela Portaria Interministerial nº 945, a Comissão Interministerial de Custos. Esta foi formada por servidores especialistas de diversas áreas da administração pública, tais como Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade Pública, Controle Interno, Gestão de Recursos Humanos e Gestão de Custos (BRASIL, 2005).

O objetivo da referida Comissão foi o de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal. Como conclusões, o grupo propôs em seu Trabalho Final a definição de uma Política de Custos para Administração Pública Federal, a constituição de um órgão central de custos, que tenha a atribuição de comandar e coordenar o processo de implantação do sistema de custos do poder executivo federal; e a criação de cargos para compor a estrutura das unidades setoriais e seccionais do sistema (de gestão) de custos (BRASIL, 2005).

É válido ressaltar que a mensuração e a gestão de custos ainda não se constituem em prática generalizada na Administração Pública Federal. Contudo, o Sistema OMPS mereceu registro entre as experiências citadas como pioneiras com sistemas de custos e que contribuíram nos estudos da Comissão Interministerial de Custos, que as considerou em seu Trabalho Final como imprescindíveis à implantação de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal.

Em 2009, teve início uma parceria entre STN, Ministério do Orçamento, Planejamento e Gestão (MP), Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda objetivando os estudos preliminares dos Sistemas Estruturantes (SIAFI, SIAPE e SIGPlan) e dos Ajustes Contábeis necessários à geração da informação de custos pelo Sistema de Informações de Custos (SIC) (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Em julho de 2010, iniciaram-se o processo de validação das informações de custos do SIC com o apoio de Comitês constituídos por representantes de 41 órgãos. Na MB, o Comitê foi composto por oficiais da Diretoria de Administração da Marinha (DAdM), DFM e Diretoria de Contas da Marinha (DCoM)<sup>4</sup> (BRASIL, 2010).

<sup>4</sup>Em 2012, a Diretoria de Contas da Marinha (DCoM) passou a denominar-se Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR)

Em outubro de 2011, a STN validou em caráter definitivo as informações geradas pelo SIC, dando por encerrado os trabalhos dos diversos Comitês; e iniciou os procedimentos de evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal junto às Setoriais de cada órgão.

O Sistema de Custos do Governo Federal foi criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria nº 157/2011, em função da necessidade do Governo Federal de manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, na forma estabelecida pelo inciso XIX do art. 7º do Decreto nº 6.976/2009.

Ao permitir a evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, o Sistema de Custos do Governo Federal objetiva oferecer conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

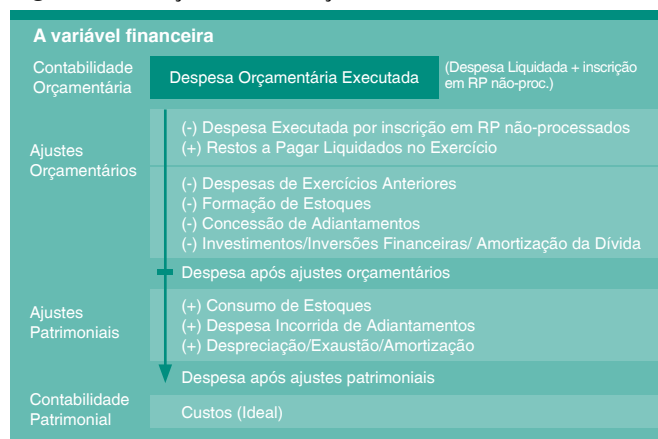
A implementação do referido Sistema faz parte do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, no qual se busca proporcionar maior transparência às contas públicas.

Ainda de acordo com a Portaria STN nº 157/2011, o Sistema de Custos do Governo Federal é um sistema estruturante composto pela STN, como Órgão Central, e por Órgãos Setoriais; representados pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos<sup>5</sup>.

O SIC é um *data warehouse* que extrai dados de outros sistemas da administração pública federal, a saber: SIAPE, SIAFI e SIGPlan/SIOPE. Para a composição da informação de custo, a STN desenvolveu uma metodologia compreendendo as seguintes premissas:

- a) Os sistemas estruturantes SIAFI, SIGPlan/SIOPE e SIAPE não foram alterados para a inclusão de dados não existentes nestes sistemas;
- b) Foram considerados os dados da Administração Direta, Autarquias e Fundações que integram o sistema SIAPE;
- c) No caso dos dados de pessoal, o nível de detalhamento dos dados será restrito à menor unidade fornecida pelo sistema SIAPE, sem identificação do funcionário;

**Figura 1:** Produção da Informação de Custos



Fonte: STN (BRASIL, 2014d)

- d) Os dados para efeito de apropriação de custo abrangem somente servidores ativos. No entanto, os dados de inativos e pensionistas (aposentados e instituidor de pensão, respectivamente) foram carregados;
- e) Não foi adotada a sistemática de rateio de custos;
- f) Não foi contemplada solução que permita fazer alocação de custos;
- g) O acesso ao sistema é autorizado conforme níveis de acesso e perfis específicos. (BRASIL, 2014d).

Para o cálculo do valor de custo, o SIC parte da despesa orçamentária executada extraída do sistema contábil (SIAFI). No entanto, cabe esclarecer que tal informação necessita ser ajustada para se obter os custos dos serviços ou produtos.

Tal ajuste compreende a maior aproximação possível das informações iniciais à informação de custo, tais como a identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos; bem como na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo. A Figura 1 ilustra a lógica utilizada pelo Tesouro na composição das informações de custo (BRASIL, 2014d).

O SIC prevê também a vinculação dos custos incorridos a Centro de Custos ou Atividades, fazendo com que os gastos sejam acumulados obedecendo a uma lógica peculiar de cada órgão.

Em 2013, a DFM iniciou estudos que culminaram na publicação sua Circular nº 22/2014, na qual foi estabelecida uma tabela com os Centros de Atividades a serem utilizados na Marinha, por ocasião da liquidação da despesa no SIAFI, além da divulgação das orientações referentes aos procedimentos necessários para o registro dos custos de acordo com as referidas macroatividades.

Desta maneira, seria viabilizada a geração de relatórios gerenciais para subsídio de controle da ação planejada no acompanhamento das Ações Internas da Força, uma vez que os custos acumulados naqueles centros são passíveis de alocados aos produtos e serviços originários das referidas atividades.

Para a implementação da metodologia acima descrita, foram criados 154 Centros de Atividades com base nas macroatividades exercidas pela MB. Desta forma, a modelagem de Centro de Atividades proposta pela Circular nº 22/2014 da DFM foi idealizada utilizando-se uma codificação alfanumérica que representa as Ações Internas da MB até o nível das suas metas, de forma a permitir acompanhamento das realizações de tais metas em relação ao planejado no orçamento federal (BRASIL, 2014a).

Sendo assim, o código que representa os Centros de Atividades para a Marinha é composto por quatro caracteres, sendo o primeiro alfabético e indicador do Plano de Metas contido no Sistema do Plano Diretor da Marinha (SPD); e os três seguintes identificadores da Meta da Ação Interna.

### 3. Metodologia

O método selecionado para elaboração desta pesquisa foi o estudo de caso. Este foi escolhido pelo fato do enfoque do trabalho estar sobre um fenômeno contemporâneo no contexto da vida real.

De acordo com Yin (2010), o estudo de caso é uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo em

<sup>5</sup>De acordo com a Portaria STN nº 157/2011, as unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema como órgãos setoriais.

profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.

Sobre este assunto, Cooper e Morgan (2008) assinalam que a pesquisa de estudo de caso é um exame minucioso e contextualizado de organizações específicas ou eventos, que expressamente desenvolvem a teoria. Em outras palavras, os detalhes fornecidos e examinados pelos estudos de caso aumentam a probabilidade de geração de novas teorias.

A mensuração de resultados na Administração Pública possibilita conhecer o que é efetivamente produzido com os recursos públicos, bem como examinar a eficácia e utilidade daquilo que é produzido.

Segundo Machado (2002), pode-se dizer que os critérios e as informações necessárias para a avaliação das políticas públicas são:

- efetividade: objetivos e indicadores de seus impactos (resultados) na realidade que se quer transformar;
- eficácia: produtos e suas metas; e
- eficiência: produtos e seus custos.

Seguindo a lógica acima, este trabalho tem como questão de pesquisa a identificação de qual seria o indicador econômico de desempenho adequado à MB para a gestão interna dos seus gastos, a partir dos relatórios de custos elaborados com utilização do SIC.

É sabido que os indicadores contribuem para a maior clareza sobre o que se deseja alcançar com certo programa de governo, e sobre o que as organizações públicas e os programas devem entregar ou produzir. Tanto no modelo contratual quanto no modelo administrativo de responsabilização, que coexistem na administração, os indicadores de desempenho são usados para fins de monitoramento e avaliação, embora com graus de importância diferentes (BRASIL, 2011).

Sendo assim, para efeitos deste estudo, foi elaborado um modelo de indicador econômico, como simplificação da realidade, que possibilita a análise pretendida no trabalho. Este modelo é representado pela figura 2 e demonstra como resultado final o custo do produto comum de unidades da Administração com atividades semelhantes, criando assim a possibilidade de comparação entre estas unidades.

Aplicando-se de forma mais específica à Marinha, o modelo busca a apreciação da eficiência de Organizações Militares (OM) com propósitos semelhantes, através combinação dos gastos dos recursos orçamentários que lhes são provisionados em relação ao produto oriundo da sua atividade fim.

Em consulta ao SIAFI Gerencial, verificou-se que, atualmente, a MB tem aproximadamente 622 unidades gestoras, que executam diversas ações orçamentárias, com produtos diferenciados.

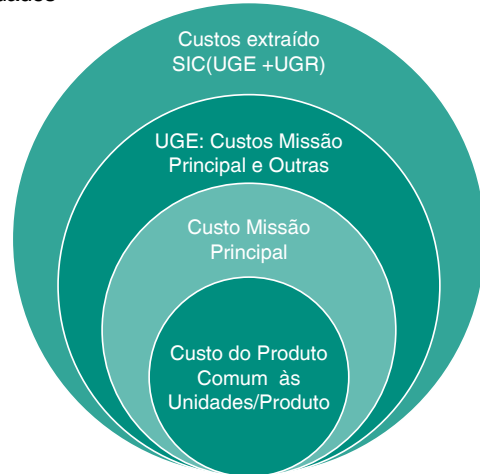
Pela facilidade de entendimento entre a combinação do produto principal e atividade-fim desenvolvida pelas OM, optou-se na pesquisa pela comparação entre as quatro Escolas de Aprendizes-Marinheiro, que têm como missão principal a preparação de Marinheiros para o Corpo de Praças da Armada, em cursos com 520 alunos em média e duração de 46 semanas, conduzido sob o regime de internato, tendo ao final o produto Aluno Capacitado. As referidas Escolas estão localizadas nos estados do Ceará, Pernambuco, Espírito Santo e Santa Catarina.

Por tratarem de informações relativas às Organizações Militares e as peculiaridades dos gastos, informações e atividades

por elas exercidas, doravante as Escolas serão representadas pelas letras A, B, C e D.

Além das atividades de formação de marinheiros, as Escolas também funcionam como núcleo assistencial e de saúde da MB à família naval nas regiões onde estão localizadas. Estastambém dão apoio na formação de recrutas para o Projeto Rondon, e atuam como Unidades Gestoras apoiadoras na execução dos créditos orçamentários de outras OM da localidade não interligadas ao SIAFI.

**Figura 2:** Modelo para identificação do custo do produto comum às unidades



Fonte: Elaborado pelos autores

Por este motivo, para análise dos custos envolvidos na formação do produto Aluno Capacitado, foi necessária a exclusão do relatório extraído do SIC dos gastos relativos às outras OM apenas apoiadas pelas Escolas.

Em seguida, também foi necessário excluir os gastos de ações orçamentárias não relacionadas com o produto em questão, pois como dito anteriormente, as Escolas executam recursos não relacionados à sua atividade-fim, especialmente aqueles oriundos de destaque de crédito. Só após tais procedimentos, pode-se chegar ao gasto efetivo com o produto Aluno Capacitado, representado na Figura 3.

#### 4. Resultados

A partir dos relatórios gerados pelo SIC, foi possível verificar que, de uma maneira geral, as Escolas concentram seus gastos para a formação dos alunos em três principais centros de atividades: Manutenção e Funcionamento (77,4%), Recuperação de Bens Imóveis (18%) e Atividades das OM de Ensino (4%). O gráfico 1 apresenta o total de alocação de custos relativos ao produto Aluno Capacitado nestes principais centros de atividades, por Escola.

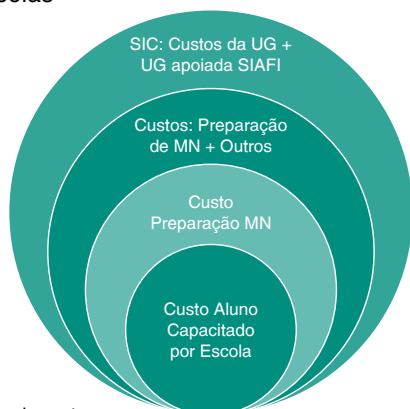
No gráfico 2 é possível constatar que, na comparação por Escola, o dispêndio com o produto Aluno Capacitado apresentam um custo bastante diferenciado, com tendência a concentração de gastos nos centros de atividades de Manutenção e Funcionamento.

Com os ajustes efetuados, foi possível criar um modelo que permite enxergar o custo efetivo por aluno em cada uma das escolas, conforme apresentado no gráfico 3.

Em um primeiro momento, seria possível dizer que a Escola D é a que tem o menor custo por aluno e a Escola A, o maior. Entre-

tanto, pelo fato da concentração de custos em centro de atividades só ter ocorrido a partir de 2014, somado ao fato de a análise recair sobre um orçamento ainda não totalmente executado – podendo ainda haver créditos empenhados e não executados –, pode-se afirmar que os valores apresentados na pesquisa indicam pelo menos a necessidade de acompanhamento pelos gestores das Escolas na tentativa de se investigar as causas dos fenômenos constatados, empregando nesta análise relatórios extraídos do SIC combinados outras ferramentas de medição e de gestão.

**Figura 3:** Modelo para identificação do custo do produto comum às Escolas



Fonte: Elaborados pelos autores

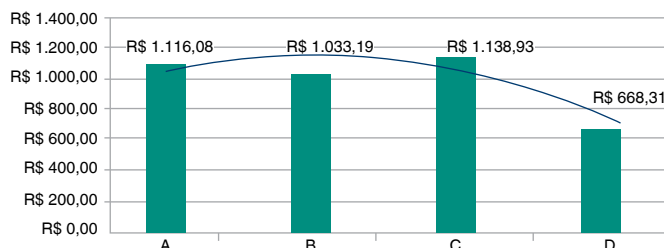
Cabe ainda ressaltar que as informações produzidas pelo SIC na MB passaram a ser produzidas de forma mais consistentes a partir da publicação, pela DFM, da Circular nº 22/2014, na qual foi estabelecida uma tabela com os centros de atividades utilizados na Marinha e divulgadas as orientações referentes aos procedimentos para o registro de dados de custos das macroatividades. Sendo assim, este trabalho tem como limitação a não abrangência de dados anteriores ao exercício de 2014.

### 5. Conclusão

A implantação de um sistema de custos no governo federal que permite mensuração do desempenho no setor público chega como um aperfeiçoamento no controle dos custos do Estado. Mas ainda é apenas o primeiro passo para um aperfeiçoamento mais completo e necessário da gestão pública.

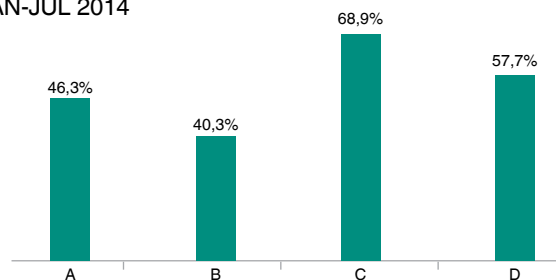
De acordo com Pacheco (2009), parte dos problemas relacionados à mensuração de desempenho pode ser atribuída à adoção prematura ou isolada de apenas algumas ferramentas, desvinculada do conjunto de mudanças que a acompanham e

**Gráfico 1:** Custo das Escolas apenas com alunos de JAN-JUL 2014, em R\$ milhares



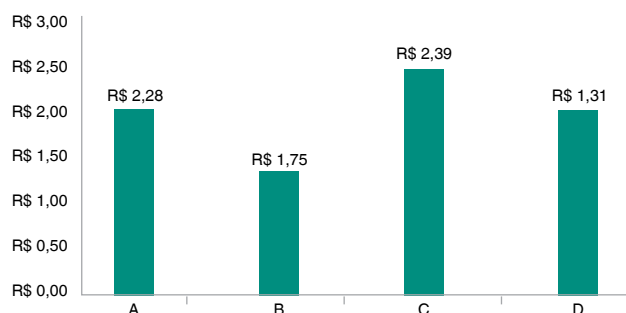
Fonte: SIC

**Figura 2:** Percentual de custos alocados por Escola no centro de atividade Manutenção e Funcionamento, no período de JAN-JUL 2014



Fonte: SIC

**Gráfico 3:** Custo do aluno, por Escola, em R\$ milhares, JAN-JUL 2014.



Fonte: SIC

que constituem elementos de uma ampla reforma da organização e funcionamento do Estado. Assim, são grandes as chances de insucesso quando a mensuração de desempenho é adotada sem que as demais inovações na gestão estejam presentes.

O SIC é uma ferramenta que representa um avanço na busca pela eficiência na através da gestão de custos no setor público. Entretanto, cabe ressaltar que, por limitações atuais do SIAFI, o referido Sistema carece de informação de custos mais precisa. Entre eles, a apropriação aos centros de custos (ou atividades) dos valores relativos ao consumo dos estoques, bem como da depreciação, exaustão e amortização. A implementação deste procedimento enriquecerá a informação gerada pelo Sistema, permitindo uma tomada decisão sobre valores mais precisos pelos usuários das informações contábeis do Governo Federal.

Este estudo teve por base a análise da divulgação de custos por parte das entidades públicas, mais precisamente na Marinha do Brasil. Análise esta efetuada a partir do SIC, ferramenta de gerencial disponibilizada pela STN aos órgãos da administração direta.

Os resultados desse estudo permitiram constatar que, através do modelo de indicador de desempenho proposto adequado à MB para a gestão interna dos seus gastos, é possível efetuar um acompanhamento dos gastos públicos através da comparação do custo do produto de unidades da Administração Pública com atividades-fim semelhantes, de forma mais específica das Escolas de Aprendiz-Marinheiro, OM integrantes do Sistema de Ensino Naval.

Este trabalho apresenta uma visão atual do emprego das informações de custos no setor público, entretanto, ele tem como limitação o fato de sua perspectiva se restringir ao uso destas informações apenas na Marinha do Brasil. Sendo assim, outras

publicações sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público podem contribuir para o aprofundamento a questão discutida neste trabalho.

Estudos futuros podem ainda analisar, com base em levantamentos propostos nesta pesquisa, as práticas de gestão de custos no setor público, bem como o emprego do SIC para outros levantamentos, uma vez que este sistema de custos permite uma ampla extração de dados do SIAFI.

Como sugestão de estudo, destacamos a comprovação do emprego do SIC na verificação da compatibilidade entre centro de custos/atividades e tipo de gastos registrados nestes centros. As-

sim, a partir de relatórios de crítica que identifiquem Programa de Trabalho Resumido (PTRES) muito diferentes dos normalmente classificados nestes centros, seria possível não só a identificação de classificações equivocadas por ocasião da liquidação da despesa, como também, a orientação às Unidades Gestoras Executoras (UGE) para evitar erros futuros. Tais relatórios poderiam ser criados com auxílio de arquivos com extensão tipo TXT, extraídos do SIC, para alimentar um sistema de business intelligence (BI). Este tipo de levantamento torna-se especialmente útil quando o órgão trabalha com um elevado número de UG, como é caso da MB e outros, como Ministério da Saúde e Educação.

## Referências

- BRASIL. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 out. 2005.
- Comando da Marinha. Secretaria-Geral da Marinha. SGM-304: Normas sobre contabilidade das organizações militares prestadoras de serviços (OMPS). v. I e II. Brasília, DF, 2008.
- Marinha. Portaria nº 52 /DFM, de 29 de novembro de 2010. Designação de Oficiais para comporem o Comitê de Análise e Avaliação das Informações de Custos. Rio de Janeiro, novembro 2010.
- Tribunal de Contas da União. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIV, n. 3. Brasília, DF, 2011.
- Comando da Marinha. Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha (CORM). Regulamento da Diretoria de Finanças da Marinha. Brasília, DF, 2013.
- Comando da Marinha. Diretoria de Finanças da Marinha. Circular nº 22 de 06 de janeiro de 2014. Rio de Janeiro, RJ, 2014a. Sistema Custos Governo Federal.
- Senado Federal. Cartas de D. Pedro II à Regente D. Isabel. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/senado/campanhas/conselhos/downloads/pedro.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2014b.
- Comando da Marinha. Histórico da Diretoria de Finanças da Marinha. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.intendencia.mar.mil.br/dfm.htm>> Acesso em: 21 jul.2014c.
- Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos/>> Acesso em: 22 jul. 2014d.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução nº 1.111/2007 de 29 de nov. 2007. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1111.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc)>. Acesso em: 13/07/2014a.
- Comitê de Convergência. Brasília, DF. Disponível em: <[https://http://www.portalcfcc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/processos\\_de\\_convergencia/comite\\_de\\_convergencia/](https://http://www.portalcfcc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/processos_de_convergencia/comite_de_convergencia/)>. Acesso em: 14 jul. 2014b.
- COOPER, David J.; MORGAN, Wayne. Case study research in accounting. Accounting Horizons. v. 22, n. 2, p. 159-178. 2008.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – CRC-RS. NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo. Porto Alegre. Outubro, 2013.
- FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD – FASAB. FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. United States. June 2013. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/accounting-standards/authoritative-source-of-gaap/accounting-standards/>>. Acesso em: 13/07/2014.
- FLÔR, Claudio Rogerio de Andrade. Defesa, orçamento e tecnologia: Um estudo de caso da Marinha do Brasil (1990 a 2005). Dissertação (Mestrado em Ciência Política Defesa) - Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2008.
- GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE - GAO. Cost Assessment Guide –Best Practices for Estimating and Managing Program Costs. United States. July 2007. Disponível em: <<http://www.gao.gov/assets/80/77175.pdf>>. Acesso em: 13/07/2014
- GOOLD, Michael; CAMPBELL, Andrew. Strategies and styles: the role of the centre in managing diversified corporations. Oxford: Basil Blackwell, 1987.
- HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN; Fernando e GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.
- INSTITUTO SOCIAL IRIS. IPSAS Traduzidas. Disponível em: <[http://www.socialiris.Org/fncasp/digital/index.php?option=com\\_content&view=article&id=11:ipsas-&catid=4:categoria-ipsas&Itemid=29](http://www.socialiris.Org/fncasp/digital/index.php?option=com_content&view=article&id=11:ipsas-&catid=4:categoria-ipsas&Itemid=29)>. Acesso em: 15 jul. 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC . Perspectives on Cost Accounting for Government International Public Sector Study 12. United States. Setember 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspective-s-on.pdf>> Acesso em: 26 jul. 2014.
- MACHADO, Nelson. Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para a Integração do Orçamento Público e a Contabilidade Governamental. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, 2002.
- PACHECO, R. S. Mensuração de desempenho no setor público: os termos do debate. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 14, n. 55, art. 45, p. 149-161, 2009.
- SANTANA, E C. Os Estilos da Gerência Estratégica e a Organização da Diretoria de Finanças da Marinha na Adoção do Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2010.
- YIN, Robert. Estudos de caso: Planejamento e métodos. 4. ed. São Paulo: Bookman, 2010.