

MAURÍCIO CALDAS JATOBÁ

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL:
AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA
DEFESA DO EXERCÍCIO DE 2011**

BRASÍLIA

2012

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL:
AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA
DEFESA DO EXERCÍCIO DE 2011**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Orçamento Público desenvolvido e implementado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) por meio do Instituto Serzedello Corrêa (ISC).

BRASÍLIA

2012

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio do Tribunal de Contas da União e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data: __/__/__

Jatobá, Maurício Caldas.

Sistema de informação de custos do governo federal [manuscrito] : avaliação do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa do exercício de 2011 / Maurício Caldas Jatobá. -- 2012.

65 f.

Orientador: Laércio Mendes Vieira.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor); Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno (SFC); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (SOF); Senado Federal, Universidade do legislativo (Unilegis); Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa (ISC), 2012.

1. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (Brasil) (SIC). 2. Despesa pública, Brasil. 3. Contabilidade pública, estudo de caso, Brasil. I. Título.

CDU 336.5(81)

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL:
AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA
DEFESA DO EXERCÍCIO DE 2011**

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público
2º Semestre de 2012

Aluno: Maurício Caldas Jatobá

Banca Examinadora:

Laércio Mendes Vieira

Gualter Ramalho Portella

Brasília, 23 de novembro de 2012

Dedico esse trabalho a minha esposa, Catarina, pelo incentivo e
carinho.

Agradecimentos

Ao meu orientador, LAÉRCIO MENDES VIEIRA, por sua orientação comprometida com um bom resultado e pela paciência em elucidar minhas dúvidas ao longo desse trabalho.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização desse trabalho.

*Você nunca sabe que resultados virão da sua ação. Mas se
você não fizer nada, não existirão resultados.*

(Mahatma Gandhi)

RESUMO

Embora a Lei 4.320/1964 já mencionasse algo a respeito, o primeiro marco legal a estabelecer a utilização de um sistema de custos na administração pública direta foi o Decreto-Lei 200/1967 que determinava que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Em 2000, mais uma vez, essa determinação foi trazida aos entes públicos por meio da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal que, em seu art. 50, obrigou a administração pública a manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Essa iniciativa foi implementada efetivamente em 2011 com a criação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Dessa forma, esta pesquisa aplicada visa, de forma dedutiva, levantar os principais conceitos, diretrizes e requisitos adotados na concepção do Sistema, e, posteriormente, realizar um estudo de caso com o fim avaliar o grau de evidenciação das informações trazidas no relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, publicado na Prestação de Contas da Presidenta da República – PCPR relativo ao exercício de 2011, no que refere à análise dos gastos públicos, especificamente quanto à demonstração da eficiência e à qualidade de tais gastos.

Palavras-Chave: Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, Relatório Gerencial de Custos, Ministério da Defesa.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: DIAGRAMA DAS RELAÇÕES DOS RELATÓRIOS DE CUSTOS DO GOVERNO DOS EUA.....	26
FIGURA 2: RELACIONAMENTO: POLÍTICAS PÚBLICAS E OBJETOS DE CUSTO.....	35
FIGURA 3: MODELO DE AJUSTES NECESSÁRIOS PARA A APURAÇÃO DOS CUSTOS NO SIC	39

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA E FUNDOS DIRETAMENTE VINCULADOS POR COMANDO MILITAR.....	42
TABELA 2: DISTRIBUIÇÃO DOS GASTOS GOVERNAMENTAIS POR MINISTÉRIO EM 2011	43
TABELA 3: DISTRIBUIÇÃO DOS GASTOS POR UNIDADE ORÇAMENTÁRIA DE DEFESA	44
TABELA 4: DISTRIBUIÇÃO DOS GASTOS TOTAIS DE DEFESA POR CATEGORIA ECONÔMICA	44
TABELA 5: EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS PROGRAMAS FINALÍSTICOS SOB A COORDENAÇÃO DO MD.....	45
TABELA 6: SWOT - ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DO SIC NO ÂMBITO DO MD.	54

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 Pergunta problema	14
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 Hipóteses.....	15
1.4 Justificativas.....	15
1.5 Metodologia	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO SOBRE CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.1. Referências da doutrina.....	17
2.1.1. Principais conceitos e terminologias.....	17
2.1.2. Sistemas de custos	19
2.2. Referências das práticas internacionais	22
2.2.1. Finalidades dos sistemas de custos contidas nas referencias internacionais	22
2.2.2. Utilização de sistemas de custos em entes públicos	23
2.2.3. Principais características dos relatórios de custos internacionais.....	25
2.3. Referências de normativos e de práticas nacionais.....	27
2.3.1. Marcos legais que dispõem sobre a apuração de custos na esfera governamental	27
2.3.2. Experiências federais de utilização de sistema de custos anteriores ao SIC.....	28
2.4. Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal	31
2.4.1. Principais finalidades	31
2.4.2. Diretrizes adotadas pela Administração Pública Federal para o SIC	34
2.4.3. Principais informações que devem estar contidas nos relatórios de custos gerados por meio do SIC.....	39
3. AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA	41

3.1. Visão geral sobre o Ministério da Defesa.....	41
3.2. Relatório Gerencial de Custos do Ministério da Defesa.....	45
3.2.1. Conteúdo do Relatório	45
3.2.2. Análise do Relatório	46
4. CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS.....	57
ANEXO 1	61

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a sociedade brasileira vem requerendo dos gestores públicos uma melhor gestão, com enfoque, primordialmente, na efetividade e eficiência dos gastos públicos e na busca pelo bem comum, satisfazendo as necessidades dos clientes ou usuários dos bens e serviços públicos.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) é uma ferramenta que busca esse aprimoramento de gestão, e procura cumprir, após dez anos, determinação contida na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000). Em seu art. 50, a lei obriga a Administração Pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos.

Conforme ressaltam MACHADO E HOLANDA (2010), o sistema foi concebido para ser utilizado, principalmente, como apoio à gestão pelos órgãos executores das políticas públicas, com o fito subsidiá-los no processo de tomada de decisão. Os autores destacam que as principais finalidades do sistema são:

- a) prover uma maior eficiência ao processo alocativo, permitindo avaliar se os bens e serviços produzidos justificam os custos incorridos correspondentes;
- b) prover uma maior eficiência operacional, por meio da apuração dos custos dos projetos e atividades governamentais – de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física –, e da análise custo/benefício das ações governamentais; e
- c) fixar preços públicos e taxas justos, a partir do conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos ofertados.

Assim, sua maior contribuição reside na avaliação dos gastos públicos, especificamente quanto à eficiência e à qualidade de tais gastos. Contudo, o SIC servirá de grande valia para os órgãos centrais de controle, haja vista que demonstra, dentre outros aspectos, o desempenho dos gestores públicos.

Adicionalmente, conforme avaliam KLADI e FERRARI (2011), o SIC pode ser visto como uma ferramenta importante do planejamento governamental, uma vez que as informações

de custos são utilizadas como insumo à projeção de cenários e à gestão voltada a resultados fixados nas diretrizes estratégicas, que podem ser controlados por meio de indicadores de desempenho.

Dessa forma, o objetivo desse trabalho é avaliar se o sistema está cumprindo com seus objetivos, principalmente no que diz respeito à apresentação de informações úteis para os gestores federais. Tal análise tomou como base o estudo e avaliação do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa publicado na Prestação de Contas da Presidenta da República do exercício de 2011.

Para isso, inicialmente, levantaram-se os conceitos aplicados à contabilidade de custos e as principais terminologias, classificações e nomenclaturas de custos. Esses conceitos são coletados nos normativos emanados pelos órgãos responsáveis pela concepção do SIC, na literatura especializada e em referências internacionais, como o estudo do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Posteriormente, são apresentados os marcos legais que tratam da implantação do SIC, em especial os normativos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Resolução nº 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, com o objetivo de identificar as principais diretrizes traçadas pela legislação brasileira para o sistema.

Em seguida, destacam-se as principais finalidades do SIC, tendo por base os normativos emanados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), diversos trabalhos acadêmicos e demais publicações de autores renomados. Nesse ponto, também é tratado o relacionamento direto entre as políticas públicas, recursos, atividades, projetos e os objetos de custos, demonstrando a possibilidade de identificar os custos por funções de governo e por centros de responsabilidade.

Depois, são expostas as principais diretrizes teóricas conceituais do SIC e as orientações emanadas pela Câmara Técnica da Qualidade do Gasto da Secretaria de Orçamento Federal, com objetivo de compreender a forma de apuração dos valores dos custos dos produtos e serviços públicos. Dentre esses aspectos, é dada maior ênfase:

- a) às correspondências dos conceitos da contabilidade pública aos conceitos de custos;
- b) à descrição da metodologia de custeio direto adotado pelo Governo Federal;

- c) à necessidade de integração entre os sistemas orçamentários, contábil e o de custos, demonstrando os principais ajustes contábeis a serem realizados decorrente, principalmente, da não utilização do princípio contábil da competência na sua integralidade.

Por fim, com base nos levantamentos teóricos realizados, nas leis que tratam sobre o SIC e nos normativos emanados pelo STN e SOF, é avaliada a qualidade das informações do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, gerado por meio do SIC, publicado na Prestação de Contas da Presidenta da República de 2011. A avaliação tem o objetivo de verificar se o relatório traz os benefícios de gestão e transparência esperados, principalmente quanto à avaliação do desempenho dos programas governamentais de defesa mais relevantes.

1.1 Pergunta problema

O relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, publicado na Prestação de Contas da Presidenta da República relativo ao exercício de 2011 e gerado a partir dos dados do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, está de acordo com as diretrizes e requisitos determinados pelos Órgãos Centrais competentes, e conforme as finalidades de um sistema de custos expostas pela literatura especializada e pelas referências internacionais, especificamente quanto à demonstração da eficiência e à qualidade dos gastos públicos?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar se as informações demonstradas no relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, concebido a partir dos preceitos prescritos para o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), atendem as suas finalidades pretendidas, tendo como base os parâmetros normativos adotados pelos próprios Órgãos Centrais Federais, e conforme os propósitos de um sistema de custos defendidos pela doutrina e por outras fontes.

1.2.2 Objetivos específicos

- Levantar os conceitos e terminologias aplicados à contabilidade de custos e utilizados na concepção do SIC;

- Identificar os marcos legais que nortearam a implantação do SIC e as principais diretrizes traçadas pela legislação para o sistema;
- Apresentar referencial coletado da literatura especializada e de publicações e práticas internacionais sobre o tema;
- Demonstrar os benefícios esperados com a mensuração de custos no âmbito governamental;
- Apresentar as principais diretrizes adotadas pela Administração Pública Federal para o SIC, bem com os parâmetros definidos para a publicação dos relatórios gerenciais de custos;
- Analisar se as informações demonstradas no relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, publicado na Prestação de Contas Contas da Presidenta da República relativo ao exercício de 2011, atendem as suas finalidades pretendidas no que refere à análise dos gastos públicos, especificamente quanto à demonstração da eficiência e à qualidade de tais gastos, bem como se estão de acordo com os normativos adotados.

1.3 Hipóteses

As informações públicas apresentadas no relatório de custos do Ministério da Defesa não estão de acordo com os normativos e diretrizes traçados pela Administração Pública Federal, nem com as prerrogativas apontadas pela literatura especializada e pelas publicações ou práticas internacionais utilizadas como referencial, e não trazem os benefícios esperados com a utilização das informações de custos.

1.4 Justificativas

No mundo empresarial é inquestionável a necessidade de análise e acompanhamento de custos das empresas. Os administradores analisam os custos dos processos operacionais para assegurar que eles sejam mantidos sob controle e que a empresa use os recursos eficientemente. Além disso, utilizam essa análise para subsidiar tomadas de decisão não rotineiras, tais como o fechamento de fábricas ou o acréscimo de novas linhas de produção, comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

Para o setor público, a informação de custos é instrumento indispensável à gestão por resultados. “Os dados de custos relacionados aos programas e às ações governamentais podem

servir de subsídio para a elaboração e para o aprimoramento dos Planos Plurianuais, atuando como indicador de eficiência (meta) dos recursos alocados” (KLADI e FERRARI, 2011, p. 9).

A introdução da abordagem da mensuração de custos na gestão pública do governo federal “integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos” (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 792).

No setor público brasileiro, a análise de custos, de forma sistêmica e institucionalizada, praticamente inexistia até meados do ano de 2010. Com a recente implantação do SIC, o maior desafio do sistema é o de produzir informações úteis para os gestores federais, pois a vitalidade de um sistema de informação está diretamente relacionada com o uso que se faz das informações geradas. A depender da sua abordagem, a sociedade poderá comparar os dispêndios públicos com os produtos gerados, analisando se esses geraram os benefícios esperados.

1.5 Metodologia

A metodologia utilizada nessa pesquisa aplicada foi o método hipotético-dedutivo, que parte de pesquisas bibliográficas em normativos, livros, documentos, artigos, monografias e *sites* de internet nas áreas Governamental, Contábil e Administrativa. Posteriormente, esse trabalho de monografia buscou realizar estudo de caso, no qual visa a avaliar uma situação real a partir dos conhecimentos adquiridos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO SOBRE CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1. Referências da doutrina

2.1.1. Principais conceitos e terminologias

Conforme leciona MARTINS (2001, p. 23), “a contabilidade de custos nasceu da necessidade de avaliar os estoques das indústrias”. Anteriormente, como os bens eram basicamente produzidos por pessoas e esses não passavam por um processo fabricação complexo, os custos dos produtos coincidiam com os seus próprios valores de compra. Com o advento das indústrias, os fatores de produção utilizados – como matéria-prima, mão de obra e energia elétrica –, passaram a compor o custo dos produtos, tornando mais complexo o processo de atribuição de valor dos custos a esses.

Custo pode ser conceituado como “o somatório de bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias” (NASCIMENTO, 2001, p. 26). ATKINSON et al (2000, p. 126) conceitua custos dos produtos como “todos aqueles gastos incorridos na produção do volume e *mix* de produtos, durante um período”. Assim, custo pode ser definido como o valor monetário de bens e serviços gasto no processo de produção para se obter benefícios reais ou futuros.

Quando da atividade industrial, a porção dos custos dos produtos atribuída àqueles efetivamente vendidos num período aparece como despesa (custo de mercadorias vendidas) nas demonstrações do resultado do exercício. A porção restante dos custos dos produtos (atribuída aos itens acabados não vendidos, itens em processo de produção e matérias primas) é designada aos produtos em estoque, sendo esse demonstrado nos balanços patrimoniais.

Para que haja uniformização das terminologias adotadas nesse trabalho utilizou-se a elaborada por (MARTINS, 2001, p.22), destacando as seguintes:

- a) gasto – “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”;
- b) investimento – “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”;

- c) custo – “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”;
- d) despesa – “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”;
- e) desembolso – “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”;
- f) perda – “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária”.

Dessa forma, os custos de produção abrangem todos os recursos consumidos por um segmento que direta ou indiretamente contribuem para a concepção de um produto. Vale ressaltar que essas nomenclaturas são perfeitamente utilizadas em órgãos e entidades prestadoras de serviço (por exemplo, todos os recursos empregados numa consulta médica ou cirurgia – como energia elétrica, mão de obra, materiais diversos utilizados – representam seus custos).

Os custos de produção de bens ou serviço podem ser divididos entre custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Custos diretos são aqueles que “podem ser diretamente apropriados aos produtos/serviços, bastando haver uma medida de consumo” (MARTINS, 2001, p. 52). São exemplos de custos diretos os materiais diretos (matérias-primas), horas de mão de obra utilizada, embalagens, etc.. Esses custos “são transferidos diretamente aos produtos baseados na quantidade mensurada para a produção” (ATKINSON et al, 2000, p. 126).

Já os custos indiretos são os incorridos para fornecer os recursos necessários para a realização de atividades de apoio à produção a diversos produtos, e que não podem objetivamente ser alocados diretamente ao produto sem que sejam realizados cálculos de rateio para a sua apropriação. São exemplos: aluguel da unidade fabril ou escritório, energia elétrica comum consumida, salários de supervisores e serviço de zeladoria.

Segundo LEONE (2000, p.72 *apud* BIERNAN e DYCKMAN, p. 7):

“os termos fixo e variável são geralmente usados para descrever como um custo reage às mudanças na atividade. Um custo variável é um custo que é proporcional ao nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta) e um custo fixo é constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada”.

Ressalta-se que os custos variáveis geralmente incluem os materiais diretos (que podem ser identificados diretamente com o produto fabricado), mão de obra direta de operários que transformam os materiais em um produto acabado, dentre outros.

Por outro lado, a maior parte dos custos indiretos de fabricação é fixo, uma vez que não se alteram quando o volume de produção se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade. Por exemplo, no caso de um supervisor de unidade fabril que consegue controlar a produção de vários produtos até um determinado volume de produtos, o custo da sua mão de obra é fixo até o incremento da produção que ele pode suportar (intervalo relevante); e, a partir desse volume, será necessário contratar mais um supervisor.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, aprovado pela Resolução nº 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade, que estabelece normas sobre o sistema de informação de custo no setor público, traz ainda alguns conceitos relevantes de custo, tais como:

- a) custo padrão – é o que resulta da consideração de normas técnicas atribuídas aos vários fatores de produção, como consumo de matérias, mão de obra, máquinas, etc., para a definição do custo do produto ou do serviço;
- b) custo estimado – é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão;
- c) custo de oportunidade – é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

2.1.2. Sistemas de custos

Os custos são apurados por meio de um sistema de custos. Esse é formado basicamente por três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e método de custeio.

Sistema de acumulação de custos “cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade” (MACHADO, 2005, p. 120). Assim, se uma entidade utiliza um sistema de produção contínua – em que geralmente um produto único e homogêneo é fabricado em um processo contínuo, através de estágios uniformes de produção – tem-se como sistema de acumulação derivado ou por processo. Caso o sistema de produção seja por encomenda, então tem-se o sistema de acumulação por ordem de serviço, em que o sistema contábil acompanha os custos de unidades individuais do produto, ou de trabalhos, contratos ou lotes de produtos específicos (MAYER, 2001).

Um sistema de custeio “está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos,

estimados e/ou predeterminados” (MACHADO, 2005, p. 120). Dessa forma, pode-se custear os agentes da acumulação de acordo com diferentes unidades/formas de medidas, dependente das necessidades dos tomadores de decisão. Os mais utilizados, de acordo com NASCIMENTO (2001), são:

- a) custo histórico – custo apropriado ou realizado com base em seus valores originais de aquisição ou apuração de um bem ou serviço;
- b) custo estimado – custo fixado com base em valores realizados em exercícios anteriores e quantitativos de produção e vendas estabelecidos;
- c) custo padrão – ou *standard* é o custo determinado como base no coeficiente de otimização da produção e venda de um bem ou serviço; e
- d) custo corrigido (atual) – custo original corrigido monetariamente.

Já o método de custeio ou método de apropriação de custos está “associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado” (MACHADO, 2005, p. 120). Ou seja, o método está ligado à forma de se rastrear e reatribuir custos para um ou mais objetos de custos (unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos), tais como atividades, processos, departamentos, clientes ou produtos (HORNGREN *et al*, 2004), a depender da finalidade para a qual o tomador de decisão deseja uma mensuração de custos em separado. Segundo MARTINS (2001), os principais métodos de custeio são: Custeio por Absorção, Custeio Variável (ou Custeio Direto) e Custeio por Atividade.

No custeio por absorção todos os custos de produção, diretos e indiretos, fixos e variáveis, são considerados custos do produto, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos elaborados. Esse método é a base de avaliação aceita conforme os Princípios de Contabilidade e, portanto, pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), sendo também a aceita pela legislação fiscal.

Para que se possa determinar os custos com a utilização desse método é necessário empregar a técnica de rateio dos custos para distribuí-los aos produtos. Para os custos diretos (fixo ou variáveis), não há dificuldades para atribuí-los aos produtos finais, haja vista que eles são diretamente relacionados aos produtos. Contudo para os indiretos (fixos e variáveis) tem-se que determinar critérios para rateá-los aos produtos. Por exemplo, no caso do custo indireto fixo de supervisor de unidade fabril, curador da fabricação de mais de um produto, tem-se que criar uma

sistemática para arrogar o gasto com o salário desse funcionário aos produtos elaborados e por ele supervisionados.

É válido salientar que no custeio por absorção são reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os gastos incorridos na produção, sendo os demais considerados como despesas do exercício (MACHADO, 2005).

Já no custeio variável, somente os custos variáveis, quer diretos, quer indiretos, são apropriados aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período (MARTINS, 2001). Assim, nesse método não há qualquer forma de rateio arbitrário para se apurar os custos dos produtos. Seu principal objetivo é proporcionar à administração maior informação sobre a relação entre custos, volume e lucros, demonstrando a margem de contribuição de cada produto, representado pela diferença entre a receita e o custo variável. Segundo IUDÍCIBUS *et al* (2007, 115):

“Dentro desse método, os custos variáveis são considerados como atribuíveis aos produtos, e, conseqüentemente, debitados na produção e incluídos nos estoques – é o caso de materiais e mão de obra direta; já os custos fixos são tratados diretamente como despesas do período e, portanto, não são incluídos nos estoques. Assim, os custos fixos são normalmente debitados ao resultado do exercício em que foram incorridos independentemente da venda dos produtos para cuja fabricação contribuíram”.

Por fim, tem-se o método de custeio por atividade (também conhecido como *Activity Based Cost* – ABC) no qual é dado enfoque na análise e classificação dos custos por processo de produção, por meio do exame dos dispêndios das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais de uma organização. Conforme MAHER (2001, p. 280):

“O custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos. Se os administradores querem que seus produtos sejam competitivos, é bom que eles conheçam (1) as atividades realizadas para fabricar os produtos ou prestar serviços e (2) os custos dessas atividades.”

Segregando os custos por atividade, para depois atribuí-lo ao produto ou serviço, pode-se verificar quais atividades não adicionam valor e poderiam ser eliminadas sem afetar os atributos do produto ou serviço.

2.2. Referências das práticas internacionais

2.2.1. Finalidades dos sistemas de custos contidas nas referencias internacionais

No estudo “*Perspectives on Cost Accounting for Government*” do *International Federation of Accountants (IFAC)* foram levantadas as finalidades da utilização da contabilidade de custos no ambiente governamental, sendo parte delas similares àquelas trazidas no tópico anterior. De forma resumida, o estudo mostra que, além de sua função histórica de determinação dos valores no processo de contabilidade financeira dos estoques, a contabilidade de custos apresenta diversas funções gerenciais, sendo as principais:

- a) orçamentação;
- b) controle e redução dos custos;
- c) determinação de preços e honorários;
- d) medição de desempenho;
- e) avaliação de programas;
- f) análise de decisões econômicas.

Orçamentação, como um mecanismo de planejamento e controle, tem um papel proeminente e de suma importância no governo, pois por meio dela é possível visualizar os resultados pretendidos e a necessidade de alocação de recursos para as diversas atividades governamentais. Um profundo conhecimento sobre os componentes dos custos das atividades é essencial para realizar as suas programações orçamentárias.

No que diz respeito ao controle e redução dos custos, a análise dos custos das atividades governamentais contribuem para compará-los aos seus benefícios conhecidos ou assumidos, identificando as atividades/processos que agregam ou não valor. Isso contribui para a tomada de decisão sobre o corte dos recursos dedicados a atividades/processos que não geram resultados/benefícios para a sociedade. A partir do conhecimento do comportamento dos custos das atividades, pode-se compará-los ao longo do tempo e/ou com os custos aferidos em atividades similares de outras organizações, identificando oportunidades de melhoria na organização e tomando as medidas adequadas para melhorar a sua eficiência.

O custo também é um elemento importante do processo de tomada de decisão para definição de preços e taxas para bens e serviços públicos, sem o qual essa definição não passará de uma expectativa. Informações sobre os custos são relevantes mesmo quando os bens e serviços são cobrados a um valor menor que seus custos como resultado de decisões políticas do governo, pois permite, por exemplo, evidenciar subsídios implícitos. O custo pode ser utilizado ainda para a definição da base de preços de transferência entre unidades do governo.

Ainda, quando a apuração do custo é combinada com uma medida de eficácia, pode-se avaliar o desempenho de uma atividade pública. Assim, os esforços e conquistas de uma atividade governamental podem ser avaliadas com as seguintes medidas: a) medidas de esforços de serviço, que representam os custos dos recursos e outras medidas dos insumos utilizados para prestar os serviços; b) medidas de conquistas, que são as saídas (os serviços prestados) e resultados (os efeitos desses serviços); e c) medidas que relacionam esforços para realizações, como, por exemplo, o custo por unidade de várias saídas da entidade.

Por fim, o custo dos programas de governo, quando combinado com medidas de desempenho adequadas e relatado publicamente, também pode ajudar o público e os legisladores a avaliar os programas, sendo esse um fator importante na tomada de decisões políticas relacionadas com a autorização, modificação e descontinuidade do programa. E, de forma complementar, o conhecimento dos custos contribui para a análise das escolhas entre alternativas de ação, como se fazer um projeto internamente ou contratá-lo. Decisões sobre terceirização/privatização podem envolver a comparação do custo ou lucro de continuar uma atividade de governo com os benefícios econômicos de colocá-lo em mãos privadas.

2.2.2. Utilização de sistemas de custos em entes públicos

Segundo estudo internacional aplicado ao setor público realizado pela IFAC, *“Perspectives on Cost Accounting for Government”* (2000), a utilização da contabilidade de custos vem crescendo mundialmente. Este movimento tem sido motivado pela necessidade de lidar com os crescentes níveis de endividamento público e orçamentos reduzidos, bem como pela crítica pública relacionada com a gestão de governo.

Esse uso crescente de contabilidade de custos é, por vezes, combinado com o aperfeiçoamento da contabilidade aplicada ao setor público e com a adoção de orçamentos baseados nos dados de custos.

Em Taiwan, por exemplo, o desenvolvimento da contabilidade de custos está ligado ao aprimoramento do planejamento das ações de governo por meio de utilização de orçamentos baseados em custos de médio prazo e longo prazo.

Já no Canadá, as pressões fiscais levaram o governo a buscar uma maior abrangência de suas ações, sem o conseqüente aumento na carga tributária, por meio de emissão de guias sobre como prestar serviços ou como fazer/comprar de uma maneira mais econômica e eficiente, sendo os dados de custo reconhecidos como essenciais para essas iniciativas.

Na Nova Zelândia, foram as exigências fiscais e a utilização como ferramenta de gestão financeira que levaram à adoção da contabilidade de custos por parte do governo local. Estas iniciativas estão relacionadas à recuperação de custos e às políticas de tarifação de bens e serviços públicos prestados a consumidores identificados, bem como a exigência do corolário da determinação dos custos de todas as saídas (ações) do governo a fim de facilitar o controle da gestão e prestação de contas.

Apesar de a adoção da apuração de custos na gestão pública surgir do reconhecimento por parte dos gestores de que as melhorias nas práticas habituais de contabilidade e gestão foram necessárias, em outros países a adoção de um sistema de custos foi forçada por novas leis e novas políticas estabelecidas pelo governo central. Além do Brasil, os Estados Unidos são um exemplo dessa prática. Não obstante o fato de os Estados Unidos utilizarem o orçamento em grande parte pelo regime de caixa, a contabilidade de custos vem, nos últimos anos, começando a ser implementada em toda esfera governamental por consequência de várias normas legislativas e de determinações emanadas pelo Poder Executivo.

Em 1995, os Estados Unidos publicaram a Declaração de Padrões de Contabilidade Financeira Federal nº 4 (*Statement of Federal Financial Accounting Standards – SFFAS nº 4*) com os conceitos de Contabilidade Gerencial de Custos e os padrões para sua utilização no Governo Federal, que exigiu que as entidades federais apurassem o custo total das suas atividades e o publicasse em relatórios de custos. Ainda, a Lei Federal de Aperfeiçoamento da Gestão Financeira de 1996 (*Federal Financial Management Improvement Act of 1996*) acrescentou força de lei a essas práticas e padrões, bem como a todos os requisitos dos sistemas estabelecidos pelo Programa de Aperfeiçoamento de Gestão Financeira Conjunta dos EUA (*U.S. Joint Financial Management Improvement Program – JFMIP*). O referido programa publicou os requisitos de sistemas de contabilidade de custos para as organizações governo dos EUA em fevereiro de 1997.

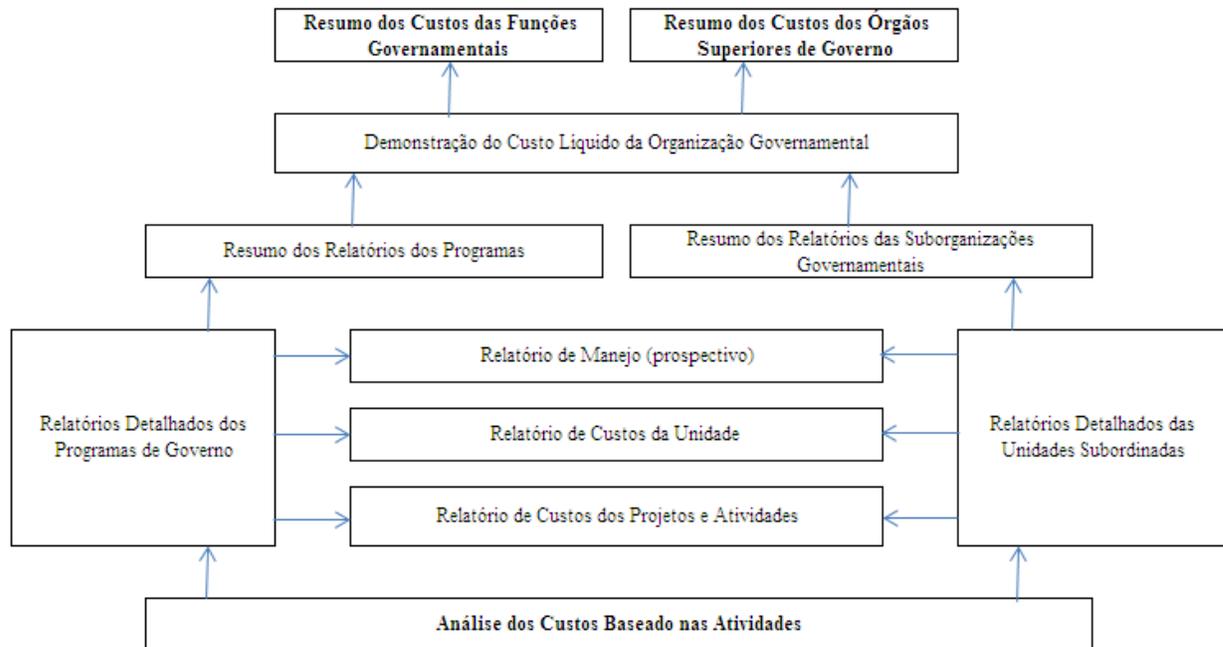
2.2.3. Principais características dos relatórios de custos internacionais

De acordo com o estudo da IFAC (2000), o principal produto de um sistema de gestão de contabilidade de custos é a informação que esse disponibiliza àqueles que executam as operações de entidades governamentais e tomam decisões sobre o seu futuro. Relatórios regulares e periódicos gerados pelo sistema deve prover a maior parte das informações necessárias para a gestão, controle e redução os custos, e contribuir para a definição do plano de gestão e orçamento.

Ainda, esses relatórios devem fornecer as informações de custos a serem utilizadas nos relatórios de prestação de contas dos gestores públicos para os níveis mais altos de governo, órgãos do legislativo e para o público em geral, devendo incluir notificações sobre mensuração de desempenho e avaliação dos programas de governos a fim de demonstrar à sociedade a performance geral da instituição.

O estudo destaca o relatório utilizado pelo *Government Accountability Office* (GAO) dos Estados Unidos da América (EUA), que propôs uma estrutura de relatórios hierarquicamente vinculados que permite aos usuários realizar uma avaliação de “de cima para baixo”, partindo da demonstração dos custos dos órgãos superiores e funções de governo, passando por vários níveis institucionais, até chegar ao detalhamento do programa e entidade executora da atividade/projeto, conforme ilustrado na figura abaixo:

Figura 1: Diagrama das relações dos relatórios de custos do governo dos EUA



Fonte: IFAC (2000, p. 38), tradução própria.

O estudo ressalta que, em virtude dos altos custos operacionais, a utilização do método de custeio ABC não foi proposta como uma parte do conjunto regular de relatórios. Em vez disso, tal método seria usado quando julgado necessário, em virtude da relevância da atividade governamental. É válido ressaltar que as unidades governamentais possuem liberdade para desenvolver seus próprios sistemas de custos e relatórios.

Baseado nessa metodologia é elaborado um relatório financeiro consolidado que demonstra os custos brutos e líquidos das dezoito funções do governo americano. Também são reportados relatórios dos programas – adequados para todos os programas de governo – que, em conjunto com os relatórios de custos das unidades, são especialmente úteis em controlar e avaliar programas de curto prazo normalmente financiados por dotações orçamentárias anuais. Eles também servem para reunir os custos dos programas quando mais de uma suborganização participa de um mesmo programa.

Do mesmo modo, são elaborados os relatórios de projetos que são utilizados para projetos de longo prazo, tais como a construção de bens de capital ou o desenvolvimento de novos sistemas de armas. Esses relatórios especializados facilitam o controle de custos, avaliação e financiamento durante a vida dos projetos. Ainda, são elaborados relatórios de manejo

(prospectivos) que demonstram a perspectiva de longo prazo sobre os custos e saídas (ou resultados) dos programas, os quais servem para avaliação do desempenho dos mesmos.

Ademais, o Governo dos Estados Unidos adotou o conceito de reconciliação, sempre que as informações de custo do governo são relatadas em bases diferentes (por exemplo, quando os padrões orçamentários e contábeis são considerados incoerentes com os objetivos da contabilidade de custos), de forma apresentar as justificativas das divergências identificadas. Sem essas reconciliações existem maiores possibilidades de confusão e mau entendimento dos dados, bem como de perda de credibilidade para as informações de custo apresentadas.

2.3. Referências de normativos e de práticas nacionais

2.3.1. Marcos legais que dispõem sobre a apuração de custos na esfera governamental

Segundo KLADI e FERRARI (2001), o primeiro dispositivo legal a incluir a apuração de custos no serviço público foi a Lei 4.320, de 17/03/1964. Em seu art. 85, a Lei exigia que os serviços de contabilidade fossem capazes de determinar o custo dos serviços públicos industriais. Ainda, em seu artigo 99 a Lei prevê que:

Art 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum. (grifei)

Contudo, conforme levantado pelos autores, a primeira legislação que estabeleceu a utilização efetiva de um sistema de custos na administração pública direta foi o Decreto-Lei 200/1967, no qual determinava que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Essa determinação foi trazida novamente aos entes públicos por meio da Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) em seu art. 50. Essa lei obrigou a Administração Pública Federal (APF) a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos.

Além disso, em 2001, a Lei 10.180 e a Lei de Diretrizes Orçamentárias regulamentaram a necessidade de criação de um sistema capaz de evidenciar os custos dos programas e das unidades da APF.

Contudo, a iniciativa para a concepção do Sistema de Custos do Governo Federal (SIC) foi dada apenas em 2005, em resposta ao Acórdão 1.078/200-PL do Tribunal de Contas da União, com a criação de uma Comissão Interministerial, a qual elaborou estudos preliminares e propôs diretrizes e métodos para subsidiar sua implantação, por meio do relatório Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Geração e Emprego de Informações de Custos no Governo Federal, coordenado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF).

Em 2008, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável por conceber e implantar o SIC, o qual passou a ter um projeto executivo.

Em 2009, foram incorporados ao grupo técnico formado pelo STN equipes do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) e órgãos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, bem como foi envolvida a comunidade acadêmica, com intuito de estruturar o SIC.

Já em 2010, o sistema foi homologado, sendo iniciados os treinamentos dos usuários. Finalmente, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda nº 157, de 9/3/2011, o SIC foi efetivamente criado, sendo designada a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central do Sistema.

Ademais, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, aprovado pela Resolução nº 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade, estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, obrigatório em todas as entidades do setor público. E, anualmente, é publicado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do STN, em que, no volume referente aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, são descritas as características, terminologias e operacionalidade do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), conforme as premissas estabelecidas nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

2.3.2. Experiências federais de utilização de sistema de custos anteriores ao SIC

Segundo estudo titulado Gestão de Custos no Setor Público, publicado pela Escola Nacional de Administração Pública (Enap) em 2001, sobre gestão de custos no setor público, a importância desse tema no serviço público cresceu à medida que se constatou um relevante aumento do número de iniciativas governamentais nessa área no mundo a partir dos anos 90 e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. No âmbito federal brasileiro, a

gestão de custos passou a “ter especial relevância em função do Plano Plurianual 2000-2003, cuja orientação para o desenvolvimento das práticas gerenciais apresenta entre suas referências a responsabilidade por custos e resultados” (Enap, 2001, p. 4).

Embora a mensuração e gestão de custos não se constituíam em prática generalizada na Administração Pública Federal (APF), merece registro as experiências com sistemas de custos do Comando da Aeronáutica, do Comando da Marinha, do Banco Central do Brasil (Bacen), da Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) e da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), por exemplo.

O processo de implantação do sistema de custos na Aeronáutica iniciou-se em 1972, tendo entre suas referências o Decreto-Lei 200/67. A implantação do sistema de custos nas unidades militares iniciou-se pelas tesourarias que começaram a fazer os levantamentos e apurações dos gastos por meio das coletas dos dados, restrito apenas para as despesas e transferências correntes (Enap, 2001). Após a implantação dessa primeira fase, incorporaram-se ao plano as despesas de capital. A partir de 2001, na Aeronáutica estava em processo a implantação de um novo sistema de custos, com a utilização do método de custeio ABC, com objetivo de aprimorar o planejamento orçamentário daquela força militar e melhorar a gestão das informações econômicas, financeiras e gerenciais.

Já na Marinha, o início da gestão de custos se deu com a criação das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) e a adoção do Sistema OMPS, em 1994, que buscava, dentre outras, a determinação mais eficiente dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços (SILVA et al, 2008). Inicialmente, a apuração pautou-se pelo método de custeio por absorção, permitindo que a Alta Administração Naval visualizasse tanto os reais custos dos serviços prestados por aquelas organizações quanto a necessidade estratégicas de suas existências (SILVA et al, 2008). Conforme menciona a Enap (2001, p. 11):

“A implantação do sistema de custos foi iniciada pelas OMPS industriais, em função do perfil de suas atividades, similares às de empresas industriais e com maior disponibilidade em termos de acervo bibliográfico e de capacitação técnica. Esse processo ocorreu em duas etapas. Na 1ª etapa iniciou-se a implantação do próprio sistema de custos e o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais; na 2ª etapa houve a implantação da contabilidade gerencial utilizada como apoio ao planejamento estratégico, minimizando conseqüentemente o grau de incerteza do processo decisório”.

O Bacen, instituição autárquica da Administração Pública Federal, implementou o seu Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG), no período que se estendeu de abril de 2002 a junho de 2003, baseado na metodologia ABC. “Com o objetivo de permitir a análise dos diversos custos encontrados em toda a instituição (processos, macroprocessos, atividades, serviços), o mesmo foi constituído para ser uma ferramenta de apoio à gestão” (WERNECK 2005, p. 57). Tal implantação visava medir o desempenho financeiro do banco, por meio da avaliação dos custos de operação que o Banco Central incorre para atingir seus objetivos.

A implantação de sistema de custos na ECT, que é juridicamente uma empresa pública com foco empresarial, iniciou em 1995 e decorreu da crescente complexidade dos serviços e produtos da empresa, bem como das deficiências relacionadas à percepção da relação direta entre o volume de produção e o consumo de recursos utilizados no processo produtivo (Enap, 2001). Neste caso, o objetivo principal é de obtenção de melhores parâmetros para definição de precificação de serviços.

Preliminarmente, a empresa introduziu um sistema de custos mistos, com abrangência nacional, utilizando conceitos do método tradicional e do método ABC. Todavia, em 1997, a empresa adotou integralmente o método de custeio ABC, por meio da aquisição de software específico e com o apoio da consultoria da Universidade de São Paulo (USP) na modelagem do sistema. De acordo com o estudo do Enap (2001, p. 8):

“A orientação básica do sistema foi para a geração de informações de custos por produtos (ou família de produtos) que servissem de apoio aos processos de gestão da relação preço/custo/lucro e de tomada de decisões relacionadas com negociações e fixação de preços e tarifas para seus produtos e serviços. O interesse da ECT pelo método ABC surgiu da dificuldade que o método tradicional por absorção tinha em resolver os problemas oriundos da grande complexidade da empresa, principalmente os relacionados à gestão dos mais de 300 produtos e serviços oferecidos”.

Ademais, é válido mencionar a existência do Programa de Acompanhamento Gerencial de Gastos e Avaliação Institucional (PAGG), no âmbito da Administração Pública Federal, instituído pelo Decreto nº 2.272, de 9/7/1997, com a finalidade de prover os dirigentes públicos com informações gerenciais referentes aos gastos de suas unidades administrativas. Por meio desse programa, os órgãos e entidades federais componentes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) gerariam relatórios da execução da despesa

com base nos níveis hierárquicos mais elevados da estrutura de cada órgão, associando, assim, a despesa executada com os gestores máximos dos órgãos (NUNES, 1998).

Todavia, apesar de representar um avanço considerável no nível de prestação de contas (*accountability*) dos gestores públicos, o PAGG não considerava os produtos e processos de trabalho das organizações, e não apurava os custos dessas, mas, apenas, informava as despesas por unidade de controle de gastos (unidade que centraliza os registros dos gastos das unidades administrativas dos órgãos e entidades), distribuídos por modalidade de aplicação (aplicação direta ou transferências de recursos) e por elemento de gasto (aglutinação de vários elementos de despesa).

2.4. Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal

2.4.1. Principais finalidades

Sistema de gestão de custos, segundo a visão de HORNGREN *et al* (2004), é um conjunto de ferramentas e técnicas que, em primeiro lugar, mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização, e, posteriormente, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades. Os autores apresentam os três principais propósitos de um sistema de custos, que são fornecer:

- a) medidas agregadas do valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investigadores, credores e outros interessados externos;
- b) informação de custo para decisões gerenciais estratégicas;
- c) informação de custo para controle operacional.

No relatório Orientações para o Desenvolvimento e Implantação de Metodologias e Sistemas de Geração e Emprego de Informações de Custos no Governo Federal da SOF, foram identificadas diversas utilidades para o SIC. Primeiramente, é destacado que a utilização do SIC deverá prover o cálculo do preço dos produtos vendidos nas organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento. O conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça a dimensão do resultado financeiro obtido, quanto a lucro ou prejuízo.

Em seguida, o trabalho da SOF menciona a busca da eficiência alocativa a partir da utilização das informações geradas pelo sistema. Esse deverá ajudar a sociedade a avaliar permanentemente se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos

correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados. A contabilidade de custos deverá contribuir para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem a adequabilidade de determinadas ações governamentais, tornando mais eficiente o processo de decisão quanto à alocação dos recursos públicos.

Ainda, as orientações apontam que o sistema de custos poderá contribuir expressivamente para a melhoria da eficiência operacional, oferecendo informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito dos órgãos setoriais e também dos órgãos centrais de planejamento, gestão e controle, haja vista que as informações de custos:

- a) permitem identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, por meio da identificação da melhor maneira de produzir o mesmo produto com menores custos;
- b) podem ser utilizadas para a avaliação do desempenho/performance das pessoas e organizações;
- c) permitem comparar os custos de determinadas atividades com os benefícios que agregam ao produto disponibilizado para a sociedade, permitindo identificar possibilidades de redução de despesas.

Por fim, as orientações da SOF trazem que as informações de custos oferecem melhores condições para que a sociedade compreenda os impactos de curto, médio e longo prazo de qualquer decisão de gasto do governo, e que, de certa forma, influenciará a formação de uma opinião pública melhor fundamentada, contribuindo efetivamente para a avaliação dos gestores públicos e para o processo decisório de alocação dos recursos públicos.

De acordo com o disposto no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público. A ferramenta verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, bem como proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso do recursos públicos.

Conforme a Portaria STN nº 157/2011, as atividades do Sistema de Custos do Governo Federal compreendem, dentre outras:

- a) apurar os custos dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física (Decreto 93.872/86, art. 137, §1º);
- b) elaborar e analisar relatórios oriundos do SIC;
- c) elaborar relatórios analíticos, com o uso de indicadores de custos, tendo por base os relatórios do SIC;
- d) subsidiar os gestores dos órgãos com informações gerenciais, a partir do SIC, com vistas a apoiá-los no processo decisório;
- e) elaborar os relatórios de análise de custos que deverão compor a Prestação de Contas do Presidente da República, conforme as orientações do Tribunal de Contas da União.

Todas essas finalidades são corroboradas pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11. Contudo, para atingir tais finalidades, a Norma ainda descreve os principais atributos das informações de custos, quais são:

- a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É

fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

- h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

2.4.2. Diretrizes adotadas pela Administração Pública Federal para o SIC

No que concerne ao sistema de acumulação de custos no setor público federal, especificamente na administração direta, há duas configurações de sistema de acumulação de custos. Quando se trata dos serviços típicos de Estado que são prestados de forma contínua, como educação, defesa nacional, saúde, justiça, etc., o sistema de acumulação mais propício é o por processo. Nesse, os custos são acumulados por etapa do processo de prestação do serviço por meio de contas contábeis representativas de cada processo, sendo o custo unitário apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades de serviço prestado (custo médio do período). Tais contas devem ser encerradas sempre no final do exercício contábil

Já quando se trata de prestação de serviço por encomenda específica, como, por exemplo, uma construção de uma escola, estrada, hospital ou base militar, “os custos são acumulados por ordem de serviço até que a obra termine, quando então será apurado o custo total da ordem ou custos unitários, quando for o caso” (HOLANDA E MACHADO, 2010, p. 810). Nesse caso, tem-se como marcos do período de acumulação a data inicial até a final da execução do serviço.

Destarte, pode-se perceber uma relação direta existente entre a definição das políticas públicas (e seus programas, projetos e atividades derivados) e a apuração dos custos. Aquelas possuem papel determinante para a acumulação dos custos no setor público. Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos nas leis do orçamento. Esses programas contêm os instrumentos de programação que são determinantes para a acumulação dos custos, quais são:

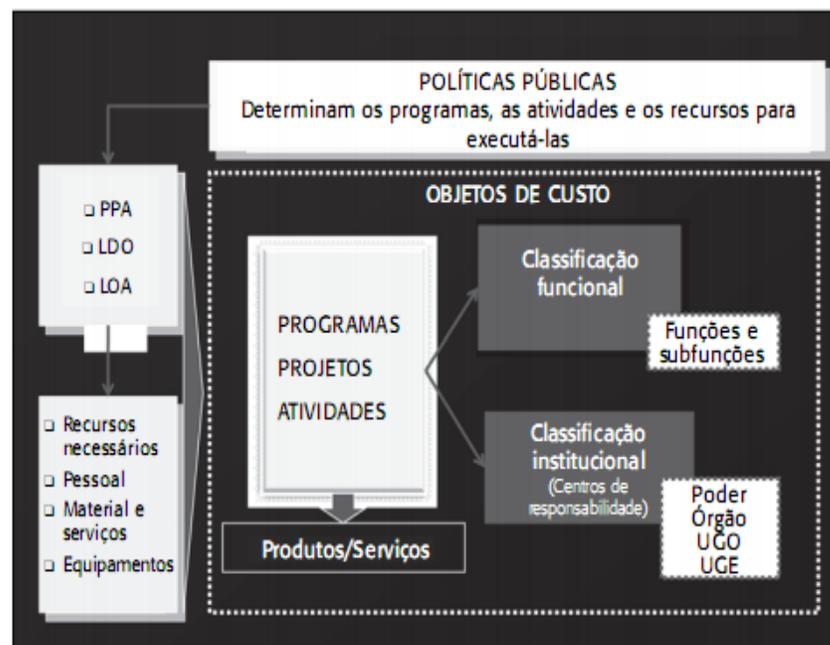
- a) atividade - instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e

permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo;

- b) projeto - instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.

Assim, os custos dos projetos são acumulados por ordem de serviço (por encomenda), e os custos das atividades, por processo. E, a partir desses custos acumulados, é possível identificar os custos das funções governamentais e centros de responsabilidade, conforme demonstrado na figura abaixo:

Figura 2: Relacionamento: políticas públicas e objetos de custo



Fonte: HOLANDA E MACHADO, *apud* HOLANDA *et al*, 2010, p. 808.

No que diz respeito ao sistema de custeio no setor público, esse se assenta nos custos históricos e orçados. “O custo histórico é o elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública” (MACHADO, 2002, p. 147), sendo ele registrado contabilmente pelos valores originais dos produtos e serviços prestados. Já o custo orçado, tanto o padrão quanto o estimado, serve para fins de planejamento das ações governamentais, bem como para comparação com os custos históricos efetivos do período apurado.

Quanto ao método de custeio, segundo MACHADO e HOLANDA (2010, p. 795), o SIC foi desenhado para ser capaz de “produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade”. Um fator importante na viabilização da implantação do SIC foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: “uma macro, sistêmica, generalizante; e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade” (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 795). A primeira tem a vantagem de gerar informações de custos sintéticas perfeitamente comparáveis para toda a administração pública federal. Na visão específica, cada órgão poderá aperfeiçoar a suas informações de custos recebidas de acordo com a sua realidade operacional.

Na visão micro, vários autores, dentre eles NUNES (1998) e MACHADO (2002) sustentam a tese de que a administração pública deve dotar o método de custeio ABC, haja vista que com o mapeamento das atividades pode-se fazer uma descrição mais acurada da forma pela qual os recursos são consumidos dentro de uma organização, e identificar, por meio da comparação entre o custo da atividade e o valor que ela adiciona ao produto, quais atividades agregam valor ao produto e quais não agregam.

Todavia, na visão macro, o método de custeio adotado pelo Governo Federal na concepção do SIC foi o método de custeio direto. Custeio direto é o método que apropria aos produtos apenas os “custos diretos, quer fixos, quer variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto” (MACHADO *apud* PETER, 2002, p. 144). As vantagens da utilização desse método apoiam-se no fato de que nesse não contem qualquer tipo de rateio, permitindo avaliar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade. Ainda, o método de custeio direto está entranhado aos sistemas de planejamento, orçamento e contabilização nacional. Conforme ilustra MACHADO e HOLANDA (2010, p. 811), essa forte conexão entre o custeio direto e esses sistemas pode ser demonstrado da seguinte forma:

- “1) a ação do governo — projetos e atividades — é a categoria utilizada para a programação das despesas orçamentárias;
- 2) os recursos necessários à execução dessas ações, classificados conforme sua natureza econômica, são estimados e detalhados por projetos e atividades. Dessa forma, os recursos a serem consumidos associam-se diretamente com as atividades a serem executadas;

3) a ação de governo se desenvolve em um determinado espaço organizacional perfeitamente identificável sendo, portanto, possível acumular diretamente as despesas executadas por atividades/projetos, por órgãos, por gerentes de programas ou ordenadores de despesas. Como os projetos/atividades devem cumprir uma função de governo, são também facilmente identificáveis com a classificação funcional;

4) o modelo de acumulação direta das despesas orçamentárias pode ser transformado em modelo de acumulação do custo do período ou da ordem, uma vez feitos os ajustes das despesas orçamentárias liquidadas e dos investimentos (principalmente consumo dos estoques)”.

Todavia, de acordo com SANTOS (2011, p.9), a implantação do sistema de custos para a Administração Pública “passa pela necessidade de ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao setor público”. A sistemática de mensuração dos custos dos programas e unidades governamentais enfrenta principalmente os seguintes desafios: integração como sistema orçamentário, o regime contábil público e a alocação de custos.

A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência na sua integralidade. Segundo a Resolução nº 1.282/2010 do Conselho Federal de Contabilidade, esse regime determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Ou seja, as transações contábeis devem ser registradas quando da ocorrência do seu fato gerador.

Todavia, a Lei 4.320/64 dispõe no art. 58 que as despesas devem ser registradas quando da emissão do empenho, que é um ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Assim, para a área pública, empenhar é garantir a um fornecedor de serviços e bens que a repartição pública tem autorização legal para realizar gastos. Este ato precede à ocorrência do fato gerador da despesa. Portanto, na apuração do custo, o que deve ser efetivamente levado em consideração é a realização efetiva da despesa, ou seja, a sua liquidação. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (despesa orçamentária liquidada significa que o direito de receber do credor foi analisado, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual). Assim, deve-se tomar a despesa

orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custos.

Dessa forma, MACHADO e HOLANDA (2010, p. 799), conclui que “enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude esse regime [de competência], serão necessários ajustes contábeis”.

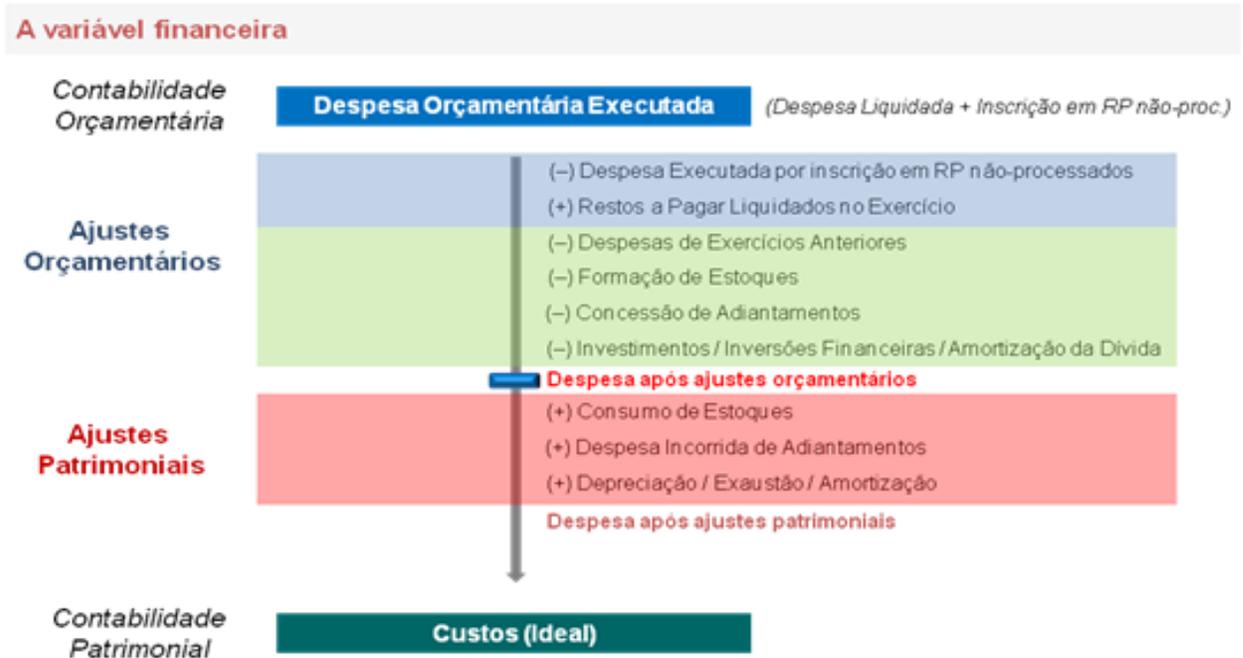
Ademais, conforme a STN, o conceito de custo contempla duas dimensões: a física e a monetária. A dimensão física dos custos refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área, quantidade, etc. No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc. O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), e é sobre essa que devem ser realizados os ajustes contábeis. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) e do próprio SIAFI.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, tais ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas:

- a) o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão os dados, conforme conceitos de contabilidade de custos;
- b) a segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas anteriores, mas que não compõem a informação de custo.

Assim, partindo-se da informação da execução orçamentária da despesa são realizados ajustes com objetivo de aproximá-la do regime de competência, conforme o modelo apresentado a seguir:

Figura 3: Modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SIC



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

*RP = restos a pagar.

Como visto, os ajustes contábeis consistem em inclusões e exclusões de valores à informação inicial (despesa orçamentária liquidada), e segundo o Manual de Treinamento do Sistema SIC, são desenvolvidos em duas partes:

- a) ajustes orçamentários - exclusões de valores que compõem a despesa orçamentária liquidada, mas que de acordo com o arcabouço conceitual não são considerados custos;
- b) ajustes patrimoniais - valores que não compõem a execução orçamentária, tais como, depreciação, amortização, exaustão, consumo de estoques, concessões de adiantamentos, etc.

2.4.3. Principais informações que devem estar contidas nos relatórios de custos gerados por meio do SIC

A Instrução Normativa (IN) do STN nº 2/2011, que dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios gerenciais de custos que comporão a Prestação de Contas da Presidenta da República para o exercício de 2011, exigiu que os órgãos setoriais dos Ministérios que compõem o Sistema de Custos do Governo Federal deverão elaborar os relatórios com observância de, no mínimo, as disposições descritas abaixo:

- a) executar relatórios do SIC contendo todos os programas do órgão e promover a escolha de pelo menos 02 (dois) programas finalísticos de maior execução financeira;
- b) apresentar relatórios do SIC com os 02 (dois) programas finalísticos selecionados detalhados por ação, produto, quantidade prevista e realizada e o custo;
- c) analisar as 05 (cinco) ações com execução financeira de cada um dos programas selecionados, detalhando a despesa orçamentária por natureza;
- d) executar relatório do SIC com dados de pessoal, detalhado pelas respectivas unidades organizacionais, buscando relacionar as informações desse relatório com os programas e ações, e identificando possíveis correlações entre as unidades organizacionais e os programas e as ações sob sua responsabilidade.

Ademais, segundo a NBC T 16.11, a entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- a) a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
- b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado;
- c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.

Dessa forma, com base nesse normativo e nos levantamentos teóricos realizados, nas leis que tratam sobre o SIC e normativos emanados pelo STN, SOF e CFC, avalia-se a qualidade das informações dos relatórios gerenciais de custos publicados pelo Ministério da Defesa no Processo de Contas Anuais do Governo Federal em 2011, verificando se estas trazem os benefícios de gestão e transparência esperados, principalmente quanto à avaliação do desempenho dos programas governamentais de defesa mais relevantes. Todavia, antes de adentrar na avaliação, cabe descrever os principais aspectos relacionados aos relatórios de custos internacionais.

3. AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA

3.1. Visão geral sobre o Ministério da Defesa

O Ministério da Defesa (MD) foi criado em 1999 para exercer a direção superior das Forças Armadas (FFAA), na condição de Órgão Central do Sistema de Defesa Nacional, e promover a integração e a sinergia das atividades comuns às três Forças e o emprego conjunto dos meios navais, aéreos e terrestres.

Nesse sentido, os antigos Ministérios do Exército, da Marinha e da Aeronáutica passaram a ser os atuais Comandos Militares, mantendo suas estruturas próprias, mas agora subordinados ao Ministério da Defesa.

No que concerne à finalidade do MD, a Portaria Normativa 1.797/2010 – MD estabelece que sua missão precípua é a de coordenar o esforço integrado de defesa dos Comandos Militares. Ou seja, o Ministério é responsável pela coordenação das ações que serão desenvolvidas pelas Forças Armadas.

Entre as principais áreas de competências do MD constantes da Lei 10.683/2003, se destacam:

- a) política de defesa nacional, estratégia nacional de defesa e elaboração do Livro Branco de Defesa Nacional;
- b) constituição, organização, efetivos, adestramento e aprestamento das forças navais, terrestres e aéreas;
- c) doutrina, planejamento, organização, preparo e emprego conjunto e singular das Forças Armadas;
- d) orçamento de defesa;
- e) operações militares das Forças Armadas;
- f) atuação das Forças Armadas, quando couber, na garantia da lei e da ordem, visando à preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, na garantia da votação e da apuração eleitoral, bem como sua cooperação com o desenvolvimento nacional e a defesa civil e no combate a delitos transfronteiriços e ambientais; e
- g) serviço militar.

Sob a ótica administrativa, portanto, Marinha, Exército e Aeronáutica são comandos militares subordinados ao poder político civil. Além deles, outros órgãos integrantes da administração direta estão contemplados na estrutura do Ministério da Defesa:

- a) Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas (EMCFA);
- b) Secretaria de Produtos de Defesa (Seprod);
- c) Secretaria de Pessoal, Ensino, Saúde e Desporto (Sepesd);
- d) Secretaria de Coordenação e Organização Institucional (Seori);
- e) Centro Gestor e Operacional do Sistema de Proteção da Amazônia (Censipam);
- f) Escola Superior de Guerra (ESG);
- g) Hospital das Forças Armadas (HFA);
- h) Programa Calha Norte (PCN).

O Comando do Exército conta com 420 Unidades Gestoras, o Comando da Marinha possui 160 e o Comando da Aeronáutica, 77, que apresentam execução orçamentária.

O MD conta, ainda, com três fundos: a) Fundo de Administração do Hospital das Forças Armadas (FHFA), que, a rigor, é o próprio HFA; b) Fundo do Ministério da Defesa; e c) Fundo do Serviço Militar.

A estrutura do MD é substantivamente mais pujante no âmbito da administração direta do que no âmbito da administração indireta, cujas entidades, sob a perspectiva do direito administrativo, possuem maior autonomia. Isso reforça a necessidade de coordenação e supervisão por parte do núcleo central do MD.

O MD possui as seguintes entidades da administração indireta e fundos diretamente vinculados a cada Comando Militar:

Comando do Exército	Comando da Marinha	Comando da Aeronáutica
<u>Administração Indireta</u>	<u>Administração Indireta</u>	<u>Administração Indireta</u>
Fundação Habitacional do Exército	Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha	Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica
Fundação Osório.		
Indústria de Material Bélico do Brasil.	Empresa Gerencial de Projetos Navais.	
<u>Fundos</u>	<u>Fundos</u>	<u>Fundos</u>
Fundo do Exército.	Fundo Naval	Fundo Aeronáutico

Fonte: Sistema Siga Brasil (em R\$ 1,00).

Tabela 1: Entidades da administração indireta e fundos diretamente vinculados por Comando Militar.

Um aspecto caracteriza o MD: a singularidade de sua estrutura. De fato, ao compará-lo com os demais ministérios integrantes do Poder Executivo Federal, apenas o MD, o Ministério de Relações Exteriores (MRE), a Presidência da República e a Advocacia-Geral da União possuem estruturas tão peculiares.

No caso do MD, a questão é mais singular ainda, devido à incorporação de todos os ministérios anteriormente existentes e à necessidade de coordenação das ações governamentais relacionadas à política de defesa, fato que requer, ao menos, “empoderamento” da estrutura de direção superior do ministério.

O gigantismo do MD não é notório apenas quanto a sua estrutura administrativa, mas é também refletido no aspecto orçamentário.

Sob o ponto de vista orçamentário, a dotação inicial do MD no exercício de 2011 atingiu R\$ 61,6 bilhões com R\$ 3,6 bilhões de créditos adicionais, tendo a execução final alcançado R\$ 62,7 bilhões. Isso o torna o quinto maior orçamento da Administração Pública Federal, conforme demonstrado na tabela seguinte.

Órgãos Superiores	Dotação Inicial	Crédito Adicional	Empenhado *	Liquidado *
25000 - MINISTERIO DA FAZENDA	1.143.199.413.027	23.367.264.048	889.239.257.655	889.239.257.655
33000 - MINISTERIO DA PREVIDENCIA SOCIAL	290.977.646.844	5.451.036.280	313.582.579.400	313.582.579.400
26000 - MINISTERIO DA EDUCACAO	72.638.074.769	6.160.437.895	76.779.788.841	76.779.788.841
36000 - MINISTERIO DA SAUDE	77.164.863.987	3.734.034.018	76.219.731.030	76.219.731.030
52000 - MINISTERIO DA DEFESA	61.613.160.357	3.621.297.442	62.724.918.935	62.724.918.935
38000 - MINISTERIO DO TRABALHO E EMPREGO	49.552.600.675	6.185.642.620	54.014.448.791	54.014.448.791
39000 - MINISTERIO DOS TRANSPORTES	24.606.875.935	1.022.388.122	20.688.775.343	20.688.775.343
32000 - MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	25.368.594.925	1.672.449.972	20.436.973.492	20.436.973.492
12000 - JUSTICA FEDERAL	6.917.433.514	134.184.441	20.290.601.172	20.290.601.172
55000 - MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E COMBATE À FOME	42.997.392.104	3.313.922.098	19.900.223.064	19.900.223.064
56000 - MINISTERIO DAS CIDADES	22.081.151.350	171.104.563	17.264.139.228	17.264.139.228
53000 - MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	17.278.517.785	2.097.808.064	15.798.446.957	15.798.446.957
15000 - JUSTICA DO TRABALHO	12.418.732.769	343.281.516	14.078.294.958	14.078.294.958
22000 - MINIST. DA AGRICUL., PECUARIA E ABASTECIMENTO	11.961.269.355	815.282.090	10.688.176.924	10.688.176.924
Demais Ministérios	105.616.631.995	-8.810.224.632	65.124.971.105	65.124.971.105
TOTAL	1.964.392.359.391	49.279.908.537	1.676.831.326.896	1.676.831.326.896

Fonte: Sistema Siga Brasil (em R\$ 1,00).

*Inclui recursos de todas as fontes, as transferências constitucionais e legais para estados e municípios e as despesas com benefícios previdenciários.

Tabela 2: Distribuição dos gastos governamentais por Ministério em 2011

Em perspectiva comparativa, o MD está atrás apenas do Ministério da Fazenda, cujo órgão superior contempla a gestão de toda dívida pública cujos valores são expressivos; do Ministério da Previdência Social, cuja folha de pagamento do regime geral de previdência social é igualmente expressiva; do Ministério da Educação em cuja estrutura estão contempladas todas

as universidades federais e escolas técnicas e agrotécnicas federais; e do Ministério da Saúde, cujo Fundo Nacional de Saúde é igualmente expressivo.

A despeito de se constituir um único órgão, sob a perspectiva orçamentária, o MD está dividido em unidades orçamentárias (UO) diversas. A tabela seguinte apresenta a distribuição por UO do orçamento do MD.

Unidade Orçamentária	Dotação Inicial	Créditos Adicionais	Empenhado	Liquidado
52121 - COMANDO DO EXÉRCITO	25.421.315.996	1.861.964.053	26.838.706.727	26.838.706.727
52131 - COMANDO DA MARINHA	15.997.691.836	670.307.000	16.327.440.422	16.327.440.422
52111 - COMANDO DA AERONÁUTICA	13.607.125.883	894.337.012	13.686.392.243	13.686.392.243
52911 - FUNDO AERONÁUTICO	2.302.595.900	(65.507.694)	1.817.811.916	1.817.811.916
52101 - MINISTÉRIO DA DEFESA	1.620.843.650	213.882.243	1.224.763.193	1.224.763.193
52921 - FUNDO DO EXÉRCITO	999.182.587	20.643.789	924.599.195	924.599.195
52931 - FUNDO NAVAL	463.839.521	-	304.370.004	304.370.004
Demais	1.200.564.984	25.671.039	1.600.835.234	1.600.835.234
TOTAL	61.613.160.357	3.621.297.442	62.724.918.935	62.724.918.935

Fonte: Sistema Siga Brasil (em R\$ 1,00).

Tabela 3: Distribuição dos gastos por unidade orçamentária de Defesa

Com relação à distribuição dos gastos entre os Comandos Militares e a Administração Central do MD, observa-se que o Comando do Exército concentra a maior parcela da despesa total, com 43%. Os Comandos da Marinha e da Aeronáutica possuem orçamentos quase equivalentes e o MD, considerando apenas o seu núcleo central composto por secretarias diversas, possui orçamento pouco expressivo perante as demais UO. Isso, a rigor, não se constitui problema, pois o objetivo das unidades internas que compõe esta UO é substantivamente coordenativo e formulador de políticas.

Quanto aos valores executados por categoria econômica, tem-se:

Categoria Econômica	Dotação Inicial	Créditos Adicionais	Empenhado	Liquidado
DESPESAS CORRENTES	53.582.206.381	3.015.094.915	55.576.091.932	55.576.091.932
DESPESAS DE CAPITAL	7.560.687.087	931.134.952	7.148.827.003	7.148.827.003
RESERVA DE CONTINGENCIA	470.266.889	(324.932.425)	-	-
TOTAL	61.613.160.357	3.621.297.442	62.724.918.935	62.724.918.935

Fonte: Sistema Siga Brasil (em R\$).

Tabela 4: Distribuição dos gastos totais de defesa por categoria econômica

Ressalta-se que se despende 76% (cerca R\$ 47,5 bilhões) do orçamento total de Defesa somente com despesas com pessoal, cuja maior parcela (60%) é relativa ao pagamento de inativos e pensionistas.

No que se refere aos principais programas finalísticos sob a coordenação do Ministério, do ponto de vista da classificação funcional-programática, no exercício de 2011 houve a seguinte execução orçamentária:

Programa	Dotação Inicial	Créditos Adicionais	Empenhado	Liquidado
0626-REAPARELHAMENTO E ADEQUAÇÃO DA MARINHA DO BRASIL	2.358.282.898	28.235.684	2.517.216.541	2.517.216.541
0637-SERVIÇO DE SAÚDE DAS FORÇAS ARMADAS	1.724.663.691	30.187.671	1.713.221.799	1.713.221.799
0620-PREPARO E EMPREGO DA FORÇA TERRESTRE	997.019.101	195.509.120	1.164.974.506	1.164.974.506
0623-SEGURANÇA DE VÔO E CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO BRASILEIRO	997.361.607	-	1.009.433.538	1.009.433.538
0622-PREPARO E EMPREGO DO PODER NAVAL	1.192.388.900	2.801.780	1.005.038.547	1.005.038.547
0621-PREPARO E EMPREGO DA FORÇA AÉREA	1.014.829.775	2.000.000	997.208.928	997.208.928
0632-REAPARELHAMENTO E ADEQUAÇÃO DA FORÇA AÉREA BRASILEIRA	919.597.282	161.138.312	972.698.884	972.698.884
0628-REAPARELHAMENTO E ADEQUAÇÃO DO EXÉRCITO BRASILEIRO	493.226.338	329.287.537	609.751.260	609.751.260
1383-ASSISTÊNCIA E COOPERAÇÃO DAS FORÇAS ARMADAS À SOCIEDADE	304.670.000	524.574.896	473.318.210	473.318.210
0627-TECNOLOGIA DE USO AEROESPACIAL	242.452.331	137.000.000	351.426.506	351.426.506
8032-PREPARO E EMPREGO COMBINADO DAS FORÇAS ARMADAS	277.898.977	175.000	270.820.396	270.820.396
0629-TECNOLOGIA DE USO NAVAL	265.484.699	-	191.114.786	191.114.786
0643-CALHA NORTE	484.951.546	-	169.313.594	169.313.594
0639-SEGURANÇA DA NAVEGAÇÃO AQUAVIÁRIA	125.389.280	-	111.232.287	111.232.287
0642-TECNOLOGIA DE USO TERRESTRE	71.170.000	-	71.923.367	71.923.367
0638-ENSINO PROFISSIONAL DO EXÉRCITO	48.200.000	-	48.066.843	48.066.843
0633-ENSINO PROFISSIONAL DA MARINHA	54.361.423	-	43.559.350	43.559.350
0640-ENSINO PROFISSIONAL DA AERONÁUTICA	26.260.000	-	24.166.008	24.166.008
1057-COMUNICAÇÕES, COMANDO, CONTROLE E INTELIGÊNCIA NAS FORÇAS ARMADAS	32.513.552	-	20.173.456	20.173.456
0625-GESTÃO DA POLÍTICA DE DEFESA NACIONAL	23.580.679	30.000	15.535.497	15.535.497
8026-MOBILIZAÇÃO PARA DEFESA NACIONAL	7.739.823	-	7.273.494	7.273.494

Fonte: Sistema Siga Brasil (em R\$)

Tabela 5: Execução orçamentária dos programas finalísticos sob a coordenação do MD

Conforme será observado nas subseções seguintes, o MD escolheu os Programas 0623 – Segurança de Voo e do Espaço Aéreo Brasileiro e o Programa 1383 – Assistência e Cooperação das Forças Armadas à Sociedade para compor seu relatório gerencial de custos relativo ao exercício de 2011. Esses programas não são os mais expressivos do MD em termos financeiros.

Ressalte-se, no entanto, que, com a reforma já em curso do PPA, a estrutura e organização dos programas será revista brevemente.

3.2. Relatório Gerencial de Custos do Ministério da Defesa

3.2.1. Conteúdo do Relatório

Seguindo a determinação expedida na Instrução Normativa (IN) do STN nº 02/2011, o Ministério da Defesa publicou o seu relatório gerencial de custos que está inserido no capítulo de Informações Adicionais da Prestação de Contas da Presidenta da República para o exercício de 2011, apresentado no Anexo 1 desse trabalho.

No relatório, o MD abordou dois programas finalísticos de sua responsabilidade que, segundo menciona, possuíam maior execução financeira no exercício de 2011, quais foram: o Programa 0623 – Segurança de Voo e do Espaço Aéreo Brasileiro e o Programa 1383 –

Assistência e Cooperação das Forças Armadas à Sociedade. Os custos analisados dos programas referem-se aos custos e despesas diretos das principais ações orçamentárias desses.

Consoante a Lei Orçamentária Anual de 2011, o Programa 0623 tem o objetivo de proporcionar circulação segura e eficiente ao tráfego aéreo civil e militar no espaço aéreo sob a jurisdição do Brasil, e tem como indicadores de desempenho o espaço aéreo monitorado e o índice de acidentes aeronáuticos. Já o Programa 1383, tem a finalidade de apoiar as ações governamentais de caráter cívico-sociais, de infraestrutura, e de meio ambiente, disponibilizando os meios do Ministério da Defesa e das Forças Armadas para a superação das dificuldades do país, tendo como indicador a taxa de atendimento à demanda de cooperação.

De início, conforme estabelecido na IN do STN, o relatório apresenta tabelas contendo as ações que compõe os programas, com o detalhamento dos seus produtos esperados, unidades de medidas, quantidades previstas, quantidades realizadas e custos e despesas diretos. Em seguida, são demonstradas as naturezas dos gastos das ações mais relevantes.

Por fim, obedecendo a Instrução Normativa STN nº 02/2011 da STN, o MD realizou a análise as ações com execução financeira de cada um dos programas selecionados, detalhando a despesa orçamentária por natureza. Conforme pode ser verificado, a análise dos programas selecionados se restringe a demonstrar quais as despesas mais expressivas das suas ações. Como exemplo da análise realizada, segue abaixo a transcrição da análise da Ação 2923 – Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro, que faz parte do Programa 0623, na qual demonstra que o relatório se limitou em explicar quais foram as principais naturezas dos gastos das ações:

“A Ação 2923 - Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro – teve as despesas mais expressivas executadas nas Naturezas 33903905 - Serviços Técnicos Profissionais; 33903900 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica e 33903916 - Manutenção e Conservação de Bens Imóveis. Essas despesas estão diretamente relacionadas à contratação de empresas pela manutenção e adequação dos equipamentos dos centros de Controle do Tráfego Aéreo e às despesas realizadas com os equipamentos utilizados nesses Centros.”

3.2.2. Análise do Relatório

Como pode ser verificado, na concepção do seu Relatório Gerencial de Custos o Ministério da Defesa (MD) seguiu parcialmente as formalidades exigidas na Instrução Normativa STN nº 02/2011. Todavia, no que concerne aos objetivos precípuos de um sistema de informação de custos cabem destacar alguns aspectos que carecem de aprimoramento.

Inicialmente, quanto aos programas analisados, percebe-se que o Ministério da Defesa, além de não realizar a análise nos programas mais expressivos sob sua coordenação geral, não pautou a sua escolha nos programas finalísticos mais relevantes, em termos operacionais, dos Comandos Militares relacionados à atividade precípua de defesa. Segundo a Estratégia Nacional de Defesa (Decreto nº 6.703, de 19/12/2008), que apresenta plano focado em ações estratégicas de defesa pátria, a principal estratégia das FFAA é a dissuasão, que se caracteriza pela manutenção de forças militares suficientemente poderosas e prontas para emprego imediato, capazes de desencorajar qualquer agressão militar estrangeira. Para tanto, LIMA (2010, p. 53) cita que o principal sustentáculo da estratégia da dissuasão é a “existência de forças armadas bem equipadas e adestradas [treinadas e aptas], à altura da magnitude do que devem, por injunção constitucional, defender, respaldadas naturalmente por uma infraestrutura logística que lhes assegure sustentação”.

Como pode ser visto, em nenhum momento o relatório gerencial de custos aborda os custos relacionados aos programas de reaparelhamento e preparo e emprego das FFAA, os quais estão diretamente relacionados com a função essencial das organizações de defesa. Informações relacionadas aos custos de equipar adequadamente, treinar e manter treinados (adestrados) as corporações militares sequer são mencionadas no relatório, e como pode ser verificado, essas representam, além das ações estratégias principais de defesa, os programas de maior execução financeira sob a coordenação do MD, conforme demonstrado na Tabela 4.

Outro ponto que deve ser mencionado é a utilização de medidas de desempenho dos programas, prática recomendada pela Portaria STN nº 157/2011 e pela doutrina referenciada nesse trabalho. Essas foram aferidas por meio dos indicadores das ações que os compõem. Todavia, os indicadores utilizados (produto esperado, unidade de medida, quantidade prevista, quantidade realizada) não são capazes de avaliar o desempenho/performance das pessoas e organizações. Não são demonstrados os custos padrões, estimados ou de oportunidade de modo a compará-los com os executados, não sendo suficiente para ajudar os gestores, os legisladores e o público na avaliação dos programas.

Conforme mencionado anteriormente, a avaliação dos custos é um dos fatores mais importantes na tomada de decisões políticas. O conhecimento dos custos contribui para a análise das escolhas entre as alternativas de ação, como se fazer um projeto internamente ou contratá-lo. Com base nas informações do relatório não há bases para se tomar decisões, por exemplo, de terceirização/privatização dos programas por não haver a comparação do custo ou lucro de continuar uma atividade de governo com os benefícios econômicos de colocá-lo em mãos privadas.

Um exemplo disso está nas medidas de desempenho da Ação 2923 – Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (ação analisada de maior custo), as quais estão assim apresentadas:

Ação		Produto	Unidade de Medida	Qtde Prevista	Qtde Realizada	Valor do Custo Direto (até o mês)
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	Sistema mantido	Unidade	0	0	408.050.542

Nesse caso, as quantidades previstas e realizadas em nada contribuem para a análise dos custos. Aqui poderia ser utilizado, por exemplo, o custo por hora de operação do sistema de controle aéreo, ou por espaço aéreo monitorado, de forma aferir a eficiência da sua operação, e/ou compará-lo com o custo padrão de sistemas semelhantes. Dessa forma, da maneira como apresentado, o relatório não permite identificar possíveis ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, que poderiam auxiliar os gestores nas suas funções.

Apesar de demonstrar a natureza dos principais gastos financeiros dos programas, o relatório não inclui informações acerca da mensuração de desempenho e avaliação dos programas de governo a fim de demonstrar aos órgãos de direção geral, aos legisladores e à sociedade a performance geral da instituição. É válido frisar que essa mensuração é considerada a principal finalidade do sistema de custo.

Adicionalmente, na abordagem da análise dos custos dos programas selecionados não há informações suficientes para que se possa avaliar se os serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados.

Além da ausência de parâmetros razoáveis para aferir o desempenho dos programas, a análise realizada também não contribui para os gestores realizarem a atividade de orçamentação futura dos programas, aspecto também esperado com a implementação do sistema de custos. No relatório são apresentados os principais gastos dos programas, não havendo a preocupação de

demonstrar os custos e a necessidade de alocação de recursos para as diversas atividades governamentais, para as quais é necessário um profundo conhecimentos sobre os componentes dos seus custos.

Ademais, quanto às exigências dispostas na NBC T 16.11, não foram utilizados os critérios de comparabilidade dos custos executados; bem como, não foram esclarecidas, a título de notas explicativas, o método de custeio adotado para apuração dos custos, os principais critérios de mensuração e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.

Sobre esse último ponto, o estudo do IFAC recomenda que uma vez identificado que os padrões orçamentários e contábeis são considerados incoerentes com os utilizados na contabilidade de custos, devem-se ser documentadas no relatório as reconciliações dos dados de custos com os dados dos demais sistemas com o objetivo de dar mais consistência aos relatórios de custos. Como registrado, essa recomendação também não é seguida no relatório.

Por fim, no que concerne ao detalhamento dos gastos de pessoal pelas respectivas unidades organizacionais vinculadas ao MD, o relatório trouxe apenas um quadro demonstrativo contemplando os dados relativos ao volume de força de trabalho, acompanhado dos dispêndios, com o pessoal civil do Ministério da Defesa e órgão supervisionados incorridos no ano de 2011. Em nenhum momento buscou-se relacionar as informações dos gastos de pessoal com os programas e ações, identificando as correlações entre as unidades organizacionais e os programas e as ações sob sua responsabilidade, conforme exigido pela STN.

Assim, com base nos normativos emanados pelo STN, SOF e CFC e demais levantamentos teóricos realizados, avalia-se que o relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, apesar de seguir, de forma parcial, o caráter formal das exigências da IN nº 02/2011 do STN, não vem atendendo as expectativas das normas legais, em especial a Lei 101/2000, uma vez que, da forma como apresentado, o relatório gerado não traz informações suficientes aos usuários para que estes possam avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos.

Ainda, o relatório gerencial de custos do MD não atende as melhores práticas, principalmente quanto à avaliação do desempenho dos programas governamentais de defesa mais relevantes, haja vista que não carrega informações úteis e relevantes para os gestores e demais

interessados, deixando de contribuir de forma efetiva para o aperfeiçoamento da gestão e transparência pública.

Outrossim, de acordo com o HENDRIKSEN (1999, p. 97), “a informação relevante é a informação pertinente à questão que está sendo analisada.” Dessa forma, a informação de custos relevante, em princípio, é aquela que revela ao gestor os fatos que possam influir, significativamente, na sua interpretação, e possui três elementos a saber: valor preditivo, *feedback* e oportunidade. O valor preditivo é a qualidade da informação que ajuda os usuários a aumentarem a probabilidade de prever corretamente eventos futuros. O valor como *feedback* é a informação a respeito do resultado de uma decisão, possibilitando ao gestor avaliar as decisões anteriores, visualizando os erros e certos, e efetuar medidas corretivas se achar necessário. Por último. A informação deve ser oportuna, estando disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão.

Assim, apesar de oportuna, as informações de custos do MD, da forma como apresentada no relatório gerencial, não contribui para a gestão pública, seja na avaliação das ações governamentais passadas, seja na busca pelo aprimoramento das ações futuras.

Entretanto, é necessário que o relatório de custos deva ser entendido como o resultado de uma política de custos, concebido por meio do seguinte processo:

Entrada	Processamento	Produto
Diretrizes e políticas de custos ►	Sistema de custos ►	► Relatório

A partir do exercício de 2011, após a concepção do SIC, o Governo Federal, acatando determinação do Tribunal de Contas da União, iniciou a publicação dos relatórios gerenciais de custos de todos os Ministérios nas suas Prestações de Contas Anuais, contudo podem-se perceber vários aspectos que carecem de aprimoramento nos normativos que definem as diretrizes e políticas específicas da utilização das informações de custos no âmbito federal, o que acaba dificultando o processo de definição das informações e análises financeiras que devem ser apresentadas nos relatórios.

Para HENDRIKSEN (1999), um dos principais objetivos de divulgação financeira é fornecer informações úteis para a tomada de decisões a respeito da entidade. Isso exige a

divulgação apropriada de dados financeiros e outras informações relevantes. Segundo esse autor, para que se consiga divulgação apropriada é preciso responder três perguntas fundamentais:

- a) A quem deve ser divulgada a informação?
- b) Qual é a finalidade da informação?
- c) Quanta informação deve ser divulgada?

Não foi identificado nenhum normativo que define claramente para quem deve ser divulgada a informação de custos – gestores, integrantes do poder legislativo, órgãos de controle e fiscalização, sociedade em geral, etc. –, o que pode dificultar aos responsáveis pela divulgação a definição da forma pela qual as informações são dispostas no relatório do MD.

Quanto à finalidade da informação, apesar de está definido nas Leis mencionadas nesse trabalho que o intuito principal do SIC é subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, bem como ajudar a verificar espaços para a melhoria de serviços destinados à população, proporcionando instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso recursos públicos, também não foram identificados normativos que descrevessem padrões de métodos/formas de análise e apresentação das informações para os entes da administração pública. Esses padrões poderiam contribuir, ou pelo menos servir de orientação, para que os gestores responsáveis pela divulgação dos relatórios atingissem tais finalidades.

Em relação à quantidade de informação divulgada, percebe-se que esses dois últimos fundamentos deficientes contribuem sobremaneira para o aspecto limitado das análises realizadas no relatório gerencial de custos do MD.

Finalmente, de forma a sintetizar a análise realizada sobre o relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa e sopesar objetivamente a utilização do SIC no âmbito do MD, foi construída uma Matriz SWOT que é uma ferramenta utilizada para fazer análise de cenário (ou análise de ambiente). O termo SWOT é uma sigla oriunda do idioma inglês, e é um acrônimo de Forças (*Strengths*), Fraquezas (*Weaknesses*), Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*). Por meio dessa ferramenta, pode-se sintetizar a análise sobre um sistema ou empresa, a qual se divide em avaliar o ambiente interno (Forças e Fraquezas) e ambiente externo (Oportunidades e Ameaças).

De acordo com COSTA *et al apud* HARTMANN (2011, p. 42):

“análise externa consiste na identificação de oportunidades ou ameaças e suas respectivas causas priorizadas, localiza das

externamente ao seu negócio ou ao território, entendidas como fatores ou situações as quais podem ser aproveitadas ou neutralizadas, que afetam positiva ou negativamente os resultados. As forças e fraquezas são avaliadas pela observação da situação atual do objeto analisado”.

Já no ambiente interno pondera-se os pontos fortes – positivos ou qualidades –, os pontos fracos – negativo ou defeitos – e/ou os neutros – condições ou situações de difícil mensuração para avaliar os seu impacto sobre os resultados – de uma instituição ou sistema. Ainda segundo COSTA (2011), no ambiente interno avalia-se os recursos internos sobre os quais a organização tem controle e que deverão ser utilizados para o alcance de seus objetivos, que se incluem: recursos físicos, humanos, logísticos, operacionais, financeiros e mercadológicos, entre outros.

No tabela abaixo buscou-se agregar todos esses aspectos quanto ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), tendo como ênfase as disposições do relatório gerencial de custos do MD, considerado aqui como o produto final do SIC.

OBJETIVO	
Aperfeiçoar a Governança na Apuração de Custos das Atividades do Ministério da Defesa	
<u>AMBIENTE EXTERNO</u>	<u>AMBIENTE INTERNO</u>
Oportunidades	Forças
<p>a) Estado Nacional de Direito que garante as preferências legislativas para a utilização do SIC (existência de normativos que exigem a apuração dos custos no âmbito governamental);</p> <p>b) Empoderamento endossado pelo Chefe do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas da União – TCU (órgão superior de controle externo da União) em relação às publicações financeiras de custos;</p> <p>c) Grandes Eventos Nacionais em 2014 (Campeonato Mundial de Futebol da Fifa) e em 2016 (Jogos Olímpicos) aumentam o apelo pela transparência e boa governança no setor público na área de Defesa;</p> <p>d) Boas estruturas financeiras de administração pública (orçamento unificado, administração de caixa unificada, sistema Siasi consolidado e confiável e um plano único de contas);</p> <p>e) Demonstrativos Contábeis Nacionais do Setor</p>	<p>a) Boas condições políticas (grande base política no Congresso) para debater sobre reformas específicas na área financeira governamental;</p> <p>b) Informações sobre os custos das atividades podem subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente das verbas públicas;</p> <p>c) Existência de sistemas de custos no âmbito interno das Forças Armadas (FFAA);</p> <p>d) Capacitação de agentes públicos envolvidos com o SIC;</p> <p>e) Existência de razoável cultura de apuração de custos nas FFAA;</p> <p>f) Grande quantidade de cursos e palestras acerca da apuração de custos no setor público;</p> <p>g) Liberdade para os órgãos subordinados na</p>

<p>Público publicados anualmente;</p> <p>f) Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público condizentes com as melhores práticas contábeis internacionais (recentes reformas institucionais na Secretaria do Tesouro Nacional – STN aumentaram o <i>status quo</i> da contabilidade aplicada no setor público);</p> <p>g) Corpo de contabilidade com poderes para propor e estabelecer normas para os níveis nacionais e subnacionais de governo;</p> <p>h) Presença de capital humano capacitado e qualificado na STN para normatizar, estruturar e operar o sistema de contabilidade governamental, bem como o SIC;</p> <p>i) Pré-existentes condições para aplicar o regime contábil de competência para a maioria dos gastos públicos;</p> <p>j) Disponibilidade de recursos financeiros para apoiar a concepção, manutenção e operação do sistema de custos;</p> <p>l) Aumento da <i>expertise</i> e referências internacionais acerca da apuração de custos no setor publica;</p> <p>m) Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apoia e normativa a apuração de custos no setor público, bem como incentiva capacitação de contadores.</p>	<p>definição do método de custeio, podendo escolher aquele que melhor se adequa às realidades locais;</p> <p>h) Melhoria na função coordenativa do MD em relação aos seus entes subordinados;</p> <p>i) Aprimoramento na avaliação do desempenho/performance das pessoas e organizações públicas;</p> <p>j) Aprimoramento do planejamento e orçamentação;</p> <p>l) Levantamento, com maior grau de acuracidade, dos custos das atividades que possam ser repassados/transferidos/cobrados para outros órgãos ou diretamente para a sociedade;</p> <p>m) Identificação de ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, por meio da identificação da melhor maneira de produzir o mesmo produto com menores custos;</p> <p>n) Sistema de Custos existente, disponível e operante sem ônus para o MD.</p>
Ameaças	Fraquezas
<p>a) Existência de desvios relevantes na interpretação e falta de atualização da base de contabilidade governamental dispostos na Lei n ° 4.320, de 1964;</p> <p>b) Conflito de interesse relevante na STN por estabelecer normas para si e prepara as demonstrações financeiras;</p> <p>c) Relevante conflito na regulação contábil e financeira do Estado entre a STN e CFC;</p> <p>d) Publicação periódica de normas contábeis pela STN dificultam a consolidação do sistema contábil nacional;</p> <p>e) TCU e outros órgãos chave de planejamento governamental, importantes stakeholders, não participam ou se envolvem no processo da definição</p>	<p>a) Relatórios financeiros e de contabilidade de custos são vistos apenas como função burocrática, sem importância e inútil, o que gera atendimentos formais aos normativos, sem o envolvimento devido;</p> <p>b) Difícil mudança cultural no âmbito das Forças Armadas;</p> <p>c) Baixa capacidade coordenativa do MD (fraco empoderamento do MD na gestão das FFAA);</p> <p>d) Grande quantidade de unidades gestores que realizam atividades semelhantes e utilizam recursos advindos de um mesmo programa/ação de governo, o que pode dificultar a análise dos custos;</p> <p>e) Não concessão de incentivos aos órgãos e</p>

<p>de padrões contábeis;</p> <p>f) O capacitado capital humano do TCU não está apropriadamente treinado para atuar na área de custos governamentais;</p> <p>g) Ausência de normativos emanados dos órgãos superiores que descrevessem padrões de métodos/formas de análise e apresentação das informações de custos para os entes da administração pública;</p> <p>h) Necessidade de capacitar os gestores públicos na área de custos com o fim de incentivar a utilização das informações advindas do SIC.</p>	<p>agentes públicos para a qualificação/aprimoramento na área de contabilidade de custos governamentais;</p> <p>f) Não há política ou diretriz interna de custos; não há área institucional;</p> <p>g) Frágil capacidade de interpretação das análises de custos.</p>
---	---

Tabela 6: SWOT - Análise da utilização do SIC no âmbito do MD.

Dessa forma, o Ministério da Defesa poderia aproveitar o conhecimento adquirido, o aspecto cultural já razoavelmente sedimentado e toda *expertise* das FFAA na apuração de custos das suas principais atividades, por já possuírem de sistemas de custos institucionais próprios, e buscar propostas para realizar, efetivamente, o acompanhamento do desempenho das funções precípuas dos seus órgãos subordinados. Assim, o MD aprimoraria sua capacidade coordenativa, podendo ainda identificar possíveis ineficiências operacionais, oportunidades de melhorias e redução de gastos públicos na área de defesa.

4. CONCLUSÃO

Desde a concepção, o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) buscou conferir aos gestores, legisladores e aos funcionários do governo informações relevantes para a sua tomada de decisão. Também visa prover o público em geral com informações sobre a eficiência do governo.

O sistema de análise de custos busca identificar quanto custa o programa, explorando-se, inclusive, usos alternativos dos recursos (custo/oportunidade) e os benefícios produzidos pelo programa, a fim de examinar questões relacionadas à análise de custo/efetividade e monetarização dos benefícios à clientela servida pelo programa.

Assim, com a concepção do SIC o Estado Brasileiro está envidando grandes esforços no sentido de aprimorar a gestão do gasto público. E a dificuldade para a sua completa operacionalização foi enorme, haja vista o período de tempo decorrido entre a menção legal ao cálculo de custos no serviço público, em 1964, e a entrada do sistema em exercício, em 2010, com a formalização em 2011

Ao implementar o sistema de custos, inicialmente buscou-se concebê-lo de modo a satisfazer um conjunto limitado de informações de custo, para posteriormente, com o domínio do conhecimento das melhores práticas, expandir o sistema e a abrangência dos dados de custos necessários para a gestão. O governo federal, assim, optou por implementar um sistema de contabilidade de base de custo para todas as suas unidades de operação de modo a obter informações do governo por inteiro em um período relativamente curto de tempo (um exercício social). Depois disso, irá tentar incentivar suas unidades individuais a ampliar e modificar o sistema de governo a nível básico para satisfazer as suas necessidades e circunstâncias especiais.

Entretanto, no primeiro ano de sua utilização, percebe-se que as análises de custos nacionais carecem de aperfeiçoamento, principalmente quanto aos seus relatórios reportados anualmente. Ao analisar o relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, verificam-se imperfeições relevantes que vão desde a escolha dos programas analisados – uma vez que foram analisados programas distintos dos relacionados com as atividades precípua de Defesa –, até a realização das análises da execução dos custos – já que nesse ponto preocupou-se em apenas demonstrar a natureza dos gastos mais relevantes dos programas ao invés de avaliar o desempenho da eficiência e eficácia desses.

Somente após esse aprimoramento que o SIC cumprirá sua missão, sendo bastante útil na gestão pública, fornecendo informações de qualidade, de forma a influenciar positivamente as decisões de seus usuários, auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.282/2010**. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília, 28 maio 2010.

_____. **Decreto nº 2.272, de 9 de julho de 1997**. Dispõe sobre a instituição do Programa de Acompanhamento Gerencial de Gastos e Avaliação Institucional no âmbito da Administração Pública Federal, e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, de 10 de julho de 1997.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, 27 fev. 1967, retificado em 8 mar., 30 mar. e 17 jul. 1967.

_____. **Decreto nº 6.703, de 18 de dezembro de 2008**. Aprova a Estratégia Nacional de Defesa, e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 19 de dezembro de 2008.

_____. Escola Nacional de Administração Pública. **Gestão de Custos no Setor Público**. Brasília: ENAP, 2001. 26f. (Texto para discussão, 41).

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

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

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

_____. **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 de maio de 2003.

_____. **Lei nº 12.381, de 9 de fevereiro de 2011**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2011. In: Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 de fevereiro de 2011.

_____. Ministério da Defesa. **Portaria Normativa nº 1.797, de 25 de novembro de 2010.** Estabelece a Missão e Visão do Ministério da Defesa. In: Boletim de Pessoal e Serviço do MD nº 049, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa STN nº 02, de 16 de dezembro de 2011.** Dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a Prestação de Contas do Presidente da República para o exercício de 2011. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/IN_02_2011.pdf>. Acesso em 20/05/2011.

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

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

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.** Disponível em: <http://www.stn.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em 20/05/2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte-II.** Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf>. Acesso em 26/5/2012.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Programa de Acompanhamento de Gastos do Governo.** Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020322>>. Acesso em 17/9/2011.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal.** Brasília: MP, SOF, 2008.

COSTA, Pedro Sacco; Lunelli, João Paulo; COSTA, João Henrique; COLARES, Jhansy Silveira. Importância da Análise SWOT para a Implantação do Planejamento Estratégico em uma Empresa Transportadora. **Revista do CCEI-BAGÉ**, Rio Grande do Sul, v.15, n.28, p.39-56, ago 2011.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Standards and Concepts.** United States of America, 1995.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; SUDEN, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial.** 12ª ed. São Paulo: Prentic Hall, 2004.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. United States of America, 2000.

KLADI, Maria Clara E.; FERRARI, André Luís S. **O Sistema de Custo do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. Brasília, maio/2011. Artigo disponível em: <http://www.stn.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_064_MCEK_ALSF.pdf>. Acesso em 20/05/2012.

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

LIMA, Reinaldo Nonato de Oliveira. Faces da Estratégia da Dissuasão. **Coleção Meira Matos**, Rio de Janeiro, nº 22, 51-56, 2. quadim. 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 223f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.791-820, ago 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M.C.E.; SANTOS W. V.; HOLANDA, V. B. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf> Acesso em 1 set. 2012.

MOURA, J. F. de M. **O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras**. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. Brasília: Enap, 1998.

PIGATTO, J. A.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO; F. A. A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamentais. **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul/ago. 2010.

SISTEMA de Informação de Custos do Governo Federal. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/metodologia_apuracao_custos.asp e http://www.stn.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/historia_SIC.asp>. Acesso em: 1 set. 2012. Textos disponíveis em meio eletrônico.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: modelo conceitual , solução tecnológica e gestão do sistema**. Brasília, mai. 2011. Artigo disponível em:

<http://www.stn.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_063_WVS.pdf>. Acesso em 20/05/2012.

SILVA, Anderson Soares da; DAVIS, Marcelo David; VIVEIROS, Alexandre Rodrigues. Contabilidade de Custos na Administração Pública: O Estabelecimento dos Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, dez. 2008.

WERNECK, Silvana de Souza. **Metodologia de Custeio Baseado em Atividades Implementada no Banco Central do Brasil: Uma Análise de Seus Desdobramentos**. 2005. 113f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2005.

ANEXO 1**Relatório de Custos do Ministério da Defesa prestado na Prestação de Contas do Presidente da República do exercício de 2011****Informações de Custos****Custos dos Programas Finalísticos do Ministério da Defesa**

Os dois Programas finalísticos do Ministério da Defesa, de maior execução financeira, no exercício de 2011, foram: o Programa 0623 – Segurança de Voo e do Espaço Aéreo Brasileiro e o Programa 1383 - Assistência e Cooperação das Forças Armadas à Sociedade, cujos detalhamentos podem ser observados nas tabelas a seguir.

PROGRAMA 0623 -SEGURANÇA DE VÔO E CONTROLE DO ESPAÇO AEREO BRASILEIRO

R\$ 1,00

Ação		Produto	Unidade de Medida	Qtde Prevista	Qtde Realizada	Valor do Custo Direto (até o mês)
118T	Adequação Tecnológica do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (Sisceab)	Sistema modernizado	% de execução	4	21	0
2041	Manutenção dos Sistemas de Proteção ao Voo	-	-	0	0	0
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	Ação realizada	Unidade	17	17	4.437.478
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	Sistema mantido	Unidade	0	0	408.050.542
3133	Desenvolvimento e Modernização do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro - Sisceab	Sistema desenvolvido	% de execução física	1	8	39.857.281
TOTAL						452.345.301

Fonte: SIC, posição: dezembro de 2011

AÇÕES DO PROGRAMA 0623 - SEGURANÇA DE VÔO E DO CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO BRASILEIRO (DETALHADAS POR NATUREZA DE DESPESA)

R\$ 1,00

AÇÃO		NATUREZA		VALOR
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903905	Serviços Técnicos Profissionais	85.165.859
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	53.722.506
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903916	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	38.541.877
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903943	Serviços de Energia Elétrica	27.316.865
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33901514	Diárias no País	26.553.976
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903958	Serviços de Telecomunicações	22.175.923

2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903000	Material de Consumo	19.106.296
2923	Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro	33903917	Manutenção e Conservação. de Máquinas e Equipamentos	14.867.058
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 2923				287.450.361
TOTAL DA AÇÃO 2923				408.050.542
3133	Desenvolvimento e Modernização do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro - Sisceab	33903905	Serviços Técnicos Profissionais	37.809.214
3133	Desenvolvimento e Modernização do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro - Sisceab	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	725.519
3133	Desenvolvimento e Modernização do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro - Sisceab	33903000	Material de Consumo	323.363
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 3133				38.858.096
TOTAL DA AÇÃO 3133				39.857.281
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	1.118.020
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33901514	Diárias no País	846.633
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33903301	Passagens para o País	465.345
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33903978	Limpeza e Conservação	266.628
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33903916	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	225.128
2913	Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos	33903300	Passagens E Despesas Com Locomoção	187.405
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 2913				3.109.158
TOTAL DA AÇÃO 2913				4.437.478
TOTAL DAS AÇÕES SELECIONADAS				452.345.301

Fonte: SIC, posição dezembro de 2011.

Análise das ações do Programa 0623 – Segurança de Voo e Controle do Espaço Aéreo Brasileiro

A Ação 2923 - Operação e Manutenção de Equipamentos e Sistemas do Controle do Espaço Aéreo Brasileiro – teve as despesas mais expressivas executadas nas Naturezas 33903905 - Serviços Técnicos Profissionais; 33903900 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica e 33903916 - Manutenção e Conservação de Bens Imóveis. Essas despesas estão diretamente relacionadas à contratação de empresas pela manutenção e adequação dos equipamentos dos centros de Controle do Tráfego Aéreo e às despesas realizadas com os equipamentos utilizados nesses Centros.

No que concerne à Ação 3133 - Desenvolvimento e Modernização do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro – Sisceab, as despesas foram realizadas, predominantemente, na Natureza de Despesa 33903905 - Serviços Técnicos Profissionais, para contratação das empresas de informática responsáveis pelo desenvolvimento e modernização do Sistema.

Por último, a Ação Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos teve as despesas mais expressivas nas Naturezas de Despesa Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos e Diárias no País. Essas se justificam pela necessidade de movimentação do pessoal especializado na avaliação dos acidentes aéreos até os locais onde ocorrem, bem como à manutenção e adequação do equipamento, altamente especializado, que é utilizado nesse tipo de atividade, a qual envolve despesas com deslocamento até o local do sinistro.

PROGRAMA 1383 – ASSISTÊNCIA E COOPERAÇÃO DAS FORÇAS ARMADAS COM A SOCIEDADE
R\$ 1,00

Ação		Produto	Unidade de Medida	Qtde Prevista	Qtde Corrigida	Vlr Custo Direto (até o mês)
132T	Assistência as Comunidades Indígenas Isoladas em Regiões da Fronteira Norte	Comunidade assistida	Unidade	0	0	156.243
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	-	-	0	0	100.185.398
1902	Amparo à População Indígena em Áreas Isoladas	Pessoa assistida	Unidade	0	0	936.983
2D98	Cooperação com o Desenvolvimento Científico e Tecnológico	Serviço técnico prestado	Unidade	0	0	1.956.283
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	Obra executada	Unidade	1	1	10.886.245
6557	Formação Cívico-Profissional de Jovens em Serviço Militar - Soldado Cidadão	militar habilitado	Unidade	15.400	2.400	11.010.619
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	Universitário capacitado	Unidade	0	0	4.585.235
TOTAL						129.717.007

Fonte: SIC, posição: dezembro de 2011

No ano de 2011, o custo mais expressivo, do Programa 1383 – Assistência e Cooperação das Forças Armadas com a Sociedade, ficou a cargo da Ação 14VW - Apoio Logístico às Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro, em virtude da participação das Forças nas operações de pacificação de comunidades daquele Estado, em apoio ao Governo Federal, quando solicitado pelo Governo do Rio de Janeiro. O custo total da Ação 14VW foi de R\$ 100.185.398, que representou 77% do custo total do Programa, que foi de R\$ 129.717.007.

Os custos das demais ações ficaram muito aquém da ação em questão, sendo que a segunda mais dispendiosa foi a 6557 – Formação Cívico-Profissional de Jovens em serviço Militar – Soldado-Cidadão, que visa a capacitação profissional de jovens do serviço militar e contou com R\$ 11.010.619,00, seguida da 3136 – Cooperação com a Construção de Infraestrutura, no valor de R\$ 10.886.245,00.

AÇÕES DO PROGRAMA: 1383 - ASSISTÊNCIA E COOPERAÇÃO DAS FORÇAS ARMADA À SOCIEDADE
(DETALHADAS POR NATUREZA DE DESPESA)

R\$ 1,00

AÇÃO		NATUREZA		VLR DO CUSTO
14VW	Apoio Logístico às Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903000	Material de Consumo	29.869.810
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903916	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	10.077.179
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903039	Material para Manutenção de Veículos	7.163.316
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903023	Uniformes, Tecidos e Aviamentos	6.633.622

14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903007	Gêneros e Alimentação	6.042.288
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903919	Manutenção e Conservação de Veículos	4.682.672
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903027	Material De Manobra e Patrulhamento	4.383.846
14VW	Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	3.094.972
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 14VW				71.947.706
TOTAL DA AÇÃO 14VW				100.185.398
6557	Formação Cívico-Profissional de Jovens em Serviço Militar - Soldado Cidadão	33903948	Serviço de Seleção e Treinamento	7.532.879
6557	Formação Cívico-Profissional de Jovens em Serviço Militar - Soldado Cidadão	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	1.097.577
6557	Formação Cívico-Profissional de Jovens em Serviço Militar - Soldado Cidadão	33903024	Material P/ Manut.de Bens Imóveis/Instalações	406.753
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 6557				9.037.209
TOTAL DA AÇÃO 6557				11.010.619
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	33900401	Salário Contrato Temporário Lei 8.745/93	2.938.164
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	33903501	Assessoria e Consultoria Técnica ou Jurídica	1.847.866
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	33903916	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	1.626.249
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	33914718	Contribuições .Previdenciárias-Serviços de Terceiros	397.742
3136	Cooperação com Construção de Infraestrutura	33903301	Passagens para o País	352.324
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 3136				7.162.346
TOTAL DA AÇÃO 3136				10.886.245
2D98	Cooperação com o Desenvolvimento Científico e Tecnológico	33901514	Diárias no País	1.132.258
2D98	Cooperação com o Desenvolvimento Científico e Tecnológico	33903039	Material para Manutenção de Veículos	325.786
2D98	Cooperação com o Desenvolvimento Científico e Tecnológico	33903979	Serviço de Apoio Administração, Técnico e Operacional	187.520
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 2D98				1.645.565
TOTAL DA AÇÃO 2D98				1.956.283
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33903301	Passagens para o País	1.431.812
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33903024	Material para Manutenção de Bens Imóveis e Instalações	594.068
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33903033	Material para Produção industrial	332.059
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33903300	Passagens e Despesas com Locomoção	288.387
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33903900	Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Jurídica	189.237
8425	Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon	33901514	Diárias no País	182.134
TOTAL DOS MAIORES VALORES DAS NATUREZAS DE DESPESA DA AÇÃO 8425				3.017.698
TOTAL DA AÇÃO 8425				4.585.235
TOTAL DAS AÇÕES SELECIONADAS				128.623.781

Fonte: SIC, posição dezembro de 2011.

Análise das ações do Programa 1383 – Assistência e Cooperação das Forças Armadas à Sociedade

No âmbito da Ação 14VW - Apoio Logístico as Forças de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro -, considerada a mais representativa do Programa, para os itens de maior relevância, tais como: Material de Consumo, Material para Manutenção de Veículos, Uniformes, Tecido e Aviamentos, Gêneros e Alimentação, dentre outros, foram necessários à prontidão da tropa e das instalações das Organizações Militares locais, para a atuação dos militares na Operação de pacificação das Comunidades do Rio de Janeiro.

A Ação 6557 - Formação Cívico-Profissional de Jovens em Serviço Militar - Soldado Cidadão – teve o maior valor executado na Natureza de Despesa 33903948 – Serviço de Seleção e Treinamento, por meio da qual foram contratados os cursos profissionalizantes, para capacitação dos soldados, quando da prestação do Serviço Militar.

No caso da Ação 3136 - Cooperação com Construção de Infraestrutura, as naturezas mais significativas foram: 33900401 - Salário Contrato Temporário - Lei 8.745/93, 33903501 - Assessoria e Consultoria Técnica ou Jurídica; cujos recursos foram utilizados para contratação de profissionais nas áreas de engenharia e de técnicos em infraestrutura de construção civil. No que se refere à natureza 33903916 - Manutenção e Conservação de Bens Imóveis, os valores destinaram-se à adequação das instalações militares responsáveis pela missão de recuperação da infraestrutura nacional, sobretudo, estradas e pontes.

Por sua vez, a Ação 2D98 - Cooperação com o Desenvolvimento Científico e Tecnológico executou a maior parte das despesas na Natureza 33901514 - Diárias no País; no atendimento de deslocamento de servidores, quando da participação de eventos diversos no País.

Já a Ação 8425 - Apoio das Forças Armadas ao Projeto Rondon – executou o equivalente a 47% do total da Ação em Passagens para o País, tendo as despesas realizadas atendido o custeio de transporte de estudantes e demais participantes do Projeto Rondon. As despesas com Material para Manutenção de Bens Imóveis e Instalações, ND 33903024, foram realizadas objetivando a adequação das Organizações Militares, que receberam as equipes do Projeto. Com relação à ND 33903033 - Material para Produção industrial, os recursos foram utilizados para fins aquisição de matéria-prima metálica, plástica e de outras naturezas, típicas das necessidades de recuperação das instalações das Organizações Militares, que abrigam os participantes do Projeto.

Custos de Pessoal Civil do Ministério da Defesa

O quadro seguinte contempla os dados relativos a força de trabalho, acompanhado dos dipêndios com pessoal civil do Ministério da Defesas e órgãos supervisionados, incorridos no ano de 2011:

PLANILHA DE CUSTOS - PESSOAL CIVIL DO MINISTÉRIO DA DEFESA

R\$ 1,00

UNIDADE	FORÇA DE TRABALHO	REMUNERAÇÃO
Administração Central do MD	12.795	24.659.673
Hospital das Forças Armadas - HFA	22.221	64.056.597
Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC	18.364	139.127.216
Escola Superior de Guerra - ESG	451	1.250.412
Comando do Exército	79.511	320.031.791
Comando da Marinha	87.286	322.619.353
Comando da Aeronáutica	74.192	361.910.380
TOTAL	294.820	1.233.655.422

Fonte: Sistema de Informações de Custos - SIC, posição novembro de 2011.

No âmbito do Ministério da Defesa, a Administração Central, a Escola Superior de Guerra (ESG) e os Comandos Militares, a remuneração do Pessoal Civil é atendida com dotação da Ação 2000, do Programa 0750 – Apoio Administrativo. Por sua vez, o pessoal civil do Hospital das Forças Armadas é atendido com recursos da Ação 2272 – Gestão e Administração do Programa (GAP), do mesmo Programa.

A remuneração dos servidores civis do Ministério da Defesa – Administração Central Inclui os valores pagos aos servidores civis do Departamento de Administração Interna (DEADI) e do Centro Gestor e Operacional do Sistema de Proteção da Amazônia (Censipam), que com a edição do Decreto 7.424, de 05/1/2011, ficou vinculado ao Ministério da Defesa.

Diga-se, também, que até o mês de abril de 2011, a despesa com a remuneração do pessoal civil da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac), transferida para a Secretaria de Aviação Civil (SAC), com a edição da MP nº 527, de 18/3/2011 (convertida na Lei nº 12.462, de 5/8/2011), foi realizada pelo Ministério da Defesa, com a utilização de recurso da Ação 2272 – Gestão e Administração do Programa (GAP).