



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças

CARLOS EDUARDO PIRES FARIA

A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro:  
estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

Rio de Janeiro  
2010

CARLOS EDUARDO PIRES FARIA

A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro:  
estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército

Dissertação apresentada, como requisito parcial para  
obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do  
Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle  
de Gestão

Orientador: Profº L.D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro  
2010

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

F224

Faria, Carlos Eduardo Pires

A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro : estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército / Carlos Eduardo Pires Faria . 2010.

141f.

Orientador: Lino Martins da Silva

Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

1. Contabilidade pública – Teses. 2. Administração pública – Teses. 3. Brasil – Exército – Custos – Estudo de casos – Teses. I. Silva, Lino Martins. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

CDU 33.126

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

CARLOS EDUARDO PIRES FARIA

A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro:  
estudo de caso na 1ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército

Dissertação apresentada, como requisito parcial para  
obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do  
Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle  
de Gestão

Aprovado em \_\_\_\_\_

Banca Examinadora: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Prof. L.D. Lino Martins da Silva (Orientador)  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

\_\_\_\_\_  
Prof Dr Francisco José dos Santos Alves  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

\_\_\_\_\_  
Prof Dr Victor Branco de Holanda  
Universidade Federal do Rio Grande de Norte

Rio de Janeiro  
2010

## DEDICATÓRIA

Aos meus pais Eduardo e Maria, meus referenciais de vida, que me ensinaram os atributos do respeito, do amor, do trabalho, da honestidade, da dedicação e da perseverança os quais são os alicerces da minha família.

A minha esposa Luciana, amor da minha vida. Sem seu apoio, autoconfiança e dedicação esta estrada teria sido mais longa e mais difícil de caminhar.

Aos meus filhos Leonardo e Daniela, meus anjinhos, que tanto reclamaram da ausência do papai nesses dois anos de mestrado, tenham certeza que nunca deixei de pensar, sequer um minutinho, em vocês.

A minha Irmã Elaene, por sua espirtuosidade, sempre me repassando alegria.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Jesus pelo dom da vida e a minha esposa (Luciana) e a meus anjinhos (Leonardo e Daniela) pela paciência e apoio irrestrito neste estágio de minha vida.

Ao professor Lino Martins pelas aulas ministradas e pela orientação objetiva.

A turma do mestrado de 2008 que me ajudou a chegar ao final dessa caminhada, com incentivos, força e principalmente transmitindo conhecimento para que a cada aula pudéssemos superar novos desafios, em especial para: Ericson, Ailson, Luis Paulo, Maria Auxiliadora, Polyana, Mary, Adriane, Edilma, Júlio, José Miguel, Walter, Mauro e Reginaldo.

Aos meus comandantes da Secretaria de Economia e Finanças e da 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército por ter me concedido a oportunidade de cursar este mestrado.

## RESUMO

FARIA, Carlos Eduardo Pires. A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro: estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, 2010. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

A implantação de sistemas de custos no setor público tem sido apontada como uma necessidade gerencial primordial para se alcançar as dimensões dos princípios da eficiência, eficácia e efetividade na administração pública, fato que proporcionaria a otimização do uso dos escassos recursos disponíveis. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal entrou em evidência a discussão sobre o tema no cenário nacional, sendo mais recentemente criada no governo federal uma comissão interministerial de custos com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”. Tendo em vistas essas necessidades, o presente trabalho tem por objetivo principal verificar a adequabilidade do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) implantado no Exército Brasileiro permite a apuração de custos sob a ótica da teoria contábil e complementarmente analisar se o sistema de custos adequasse as metodologias do custeio ABC e fornece subsídios para a tomada de decisões. Para isso realizou-se um estudo de caso de natureza qualitativa, coletando-se dados de fontes primárias e secundárias, além de entrevistas com os servidores responsáveis pelo desenvolvimento, implantação e operacionalização do sistema. O resultado verificado foi que as funcionalidades disponibilizadas pelo SISCUSTOS vislumbram a aderência do sistema com o plano teórico, permitindo que as informações extraídas da contabilidade governamental contemporânea sejam ajustadas, para uma possível aproximação da contabilidade orçamentária com a contabilidade patrimonial, necessitando apenas de alguns ajustes para itens aqui denominados como peculiares da contabilidade governamental. No caso do método de custeio ABC observou-se que a metodologia está sendo subtilizada, e que o grau desejado em extrair todas as contribuições disponibilizadas pelo ABC somente virá com a maturidade da gestão de custos, sendo que, para atingir tais objetivos haverá a necessidade de se fixar como atributos cognitivos os 4C - Cultura de Custos, Comprometimento, Competição e Confiabilidade - entre os usuários do sistema e a alta administração.

Palavras-chave: Sistema de Custos, Custeio ABC, Contabilidade Governamental, Administração Pública.

## **ABSTRACT**

The implantation of cost systems in the public sector has been pointed as a primary management need to reach the dimensions of the principles of efficiency, efficacy and effectiveness in public administration, a fact that would provide the optimization of the scarce available resources use. With the advent of the Fiscal Responsibility Law, the discussion on the topic is in vogue on the national scene, and more recently the federal government created an inter-ministerial cost committee in order to "elaborate studies and propose guidelines, methods and procedures to support the implementation of the Costs System in Federal Public Administration." Given these needs, this paper aims to verify the suitability of the Cost Management System (SISCUSTOS) implanted in the Brazilian Army allows the calculation of costs from the perspective of the accounting theory and, in addition, analyze whether the cost system fits ABC costing methodologies and provides information for decision making. For this, a case study of qualitative nature was done, collecting data from primary and secondary sources, besides the interviews with the officers responsible for the development, implementation and operation of the system. The result found was that the features offered by SISCUSTOS glimpsed the grip of the system with the theoretical level, allowing the information obtained from the contemporary government accounting to be adjusted for a possible nearing of the budget accounts to the patrimony accounting, requiring only a few adjustments to items designated here as peculiar to government accounting. In the case of ABC costing method, it was observed that the methodology is being underutilized, and that the desirable degree of extraction in all contributions made available by ABC will only come with maturity of cost management, considering that to achieve these goals there will be necessary to establish as cognitive attribute the 4C - Culture cost, Commitment, Competition and Reliability - between users of the system and the administration board.

**Keywords:** Cost Systems; Costing ABC; Government Accounting; Public Administration



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma da Estrutura Administrativa Brasileira	18
Figura 2 – Fluxo da Classificação por Natureza de Despesa	46
Figura 3 – Estágios da Despesa Pública	48
Figura 4 – Relacionamento entre os conceitos de despesa liquidada e de custos	53
Figura 5 – Custeio por Absorção	56
Figura 6 – Custeio Variável	59
Figura 7 – Apropriação dos custos (Método ABC)	63
Figura 8 – Mudança Cultural	72
Figura 9 – Organograma das ICFEx	79
Figura 10 – Integração dos Sistemas Corporativos com o SISCUSTOS	88
Figura 11 – Ajustes Contábeis	94
Gráfico 01 – Comparação das Despesas da 1ª ICFEx	80

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Divisão da Administração Pública por Atividades	19
Quadro 2 – Registro da inscrição de restos a pagar não processados	32
Quadro 3 – Registro da inscrição de restos a pagar processados	33
Quadro 4 – Registro da depreciação de bens móveis	37
Quadro 5 – Registro da constituição da provisão para 13º salário	40
Quadro 6 – Registro da constituição da obrigação mesmo sem crédito orçamentário	42
Quadro 7 – Classificações Orçamentárias da Despesa	44
Quadro 8 – Conceitos Equivalentes	54
Quadro 9 - Recursos, Atividades e Direcionadores de Custo	65
Quadro 10 – Centros de Custos Obrigatórios	86
Quadro 11 – Procedimentos Peculiares da Contabilidade Pública sob a ótica do SISCUSTOS	100
Quadro 12 – Alocação de recursos	102
Quadro 13 – Relação dos Centros de Custos Seleccionados para a 1ª ICFEx	107
Quadro 14 – Custo da 1ª ICFEx no 1º Trimestre/2009	109

## LISTA DE ABREVIATURAS

ARO	Antecipação de Receita Orçamentária
CPEX	Centro de Pagamento do Exército
CPR	Contas a Pagar e a Receber
ABC	Custeio Baseado em Atividades
DGP	Departamento Geral de Pessoal
D Cont	Diretoria de Contabilidade
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LOA	Lei Orçamentária Anual
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NAP	Nova Administração Pública
OM	Organizações Militares
ODS	Órgãos de Direção Setorial
R-29	Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército
S4	Seção de Apoio Administrativo
S1	Seção de Apoio Técnico e Treinamento
S2	Seção de Auditoria e Fiscalização
S3	Seção de Contabilidade
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAPPES	Sistema Automático de Pagamento de Pessoal
SISCOFIS	Sistema de Controle Físico
SRE	Sistema de Retribuição no Exterior
SISCUSTOS	Sistema Gerencial de Custos
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
UG	Unidades Gestoras

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b>	12
<b>1.</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	17
<b>1.1</b>	<b>Administração Pública Gerencial</b>	17
1.1.1	<u>Estrutura da Administração Pública</u>	17
1.1.2	<u>Nova Administração Pública</u>	19
<b>1.2</b>	<b>Princípios Gerenciais</b>	24
1.2.1	<u>Aspectos Introdutórios</u>	24
1.2.2	<u>Eficácia, Eficiência e Efetividade</u>	25
1.2.3	<u>Avaliação de Desempenho</u>	28
<b>1.3</b>	<b>A Contabilidade Governamental</b>	30
1.3.1	<u>Peculiaridades da Contabilidade Pública</u>	31
1.3.1.1	Restos a Pagar (RP)	31
1.3.1.2	Despesas de Exercícios Anteriores	34
1.3.1.3	Reavaliação e Depreciação	35
1.3.1.4	Suprimento de Fundos	38
1.3.1.5	Despesas Antecipadas	39
1.3.1.6	Provisão Férias e 13º Salário	39
1.3.1.7	Material de Consumo e Permanente	40
1.3.1.8	Bens Públicos	41
1.3.1.9	Omissão de Registros de Obrigações	42
1.3.2	<u>Orçamento Público</u>	43
1.3.3	<u>Classificação Segundo a Natureza da Despesa Pública</u>	45
1.3.4	<u>Estágios da Despesa Pública</u>	47
1.3.5	<u>Enfoque Orçamentário x Enfoque Patrimonial</u>	49
<b>1.4</b>	<b>Abordagens sobre Contabilidade de Custos</b>	50
1.4.1	<u>Terminologia aplicada a Gestão de Custos</u>	51
1.4.2	<u>Métodos de Custeio</u>	55
1.4.2.1	Custeio Absorção	56
1.4.2.2	Custeio Variável/Direto	58
1.4.2.3	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	61
<b>1.5</b>	<b>Contabilidade de Custos na Administração Pública</b>	69
1.5.1	<u>A Importância da Informação de Custos na Administração Pública</u>	69
1.5.2	<u>Características Culturais</u>	72

1.5.3	<u>Modelagem de um Sistema de Custos para a Administração Pública</u>	73
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b>	75
<b>2.1.</b>	<b>Classificação da Pesquisa</b>	75
<b>2.2</b>	<b>Coleta e Tratamento de dados</b>	76
<b>2.4</b>	<b>Limitações</b>	77
<b>3.</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO</b>	78
<b>3.1</b>	<b>A Organização Governamental Estudada: 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército - 1ª ICFEx</b>	78
3.1.1	<u>Quanto ao Regulamento do SISCUSTOS</u>	80
3.1.2	<u>Quanto ao Regulamento das ICFEx</u>	81
<b>3.2</b>	<b>Sistema Gerencial de Custos do Exército – SISCUSTOS</b>	82
3.2.1	<u>SISCUSTOS – Desenvolvimento</u>	83
3.2.2	<u>SISCUSTOS – Metodologia</u>	83
3.2.3	<u>SISCUSTOS – Implantação</u>	84
3.2.4	<u>SISCUSTOS – Estrutura</u>	84
3.2.5	<u>SISCUSTOS – Terminologias</u>	87
3.2.6	<u>SISCUSTOS – Sistemas Corporativos</u>	87
3.2.6.1	Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)	88
3.2.6.2	Sistema de Controle Físico (SISCOFIS)	89
3.2.6.3	Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE)	89
3.2.6.4	Sistema de Retribuição no Exterior (SRE)	89
3.2.6.5	Importação dos Dados para o SISCUSTOS	90
3.2.7	<u>SISCUSTOS – Operacionalização</u>	90
3.2.8	<u>SISCUSTOS – Relatórios Gerenciais</u>	91
<b>3.3</b>	<b>Análises e Resultados Obtidos</b>	92
<b>4.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	112
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	116
	<b>GLOSSÁRIO</b>	123
	<b>APÊNDICE A - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe da SEF</b>	125
	<b>APÊNDICE B - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe da ICFEx</b>	127
	<b>ANEXO A - PORTARIA Nº 932, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2007</b>	128
	<b>ANEXO B - PORTARIA Nº 050, DE 10 DE FEVEREIRO DE 2003</b>	134

## INTRODUÇÃO

O cenário nacional atual impõe um desafio a ser transposto pelos gestores públicos brasileiros. Trata-se da maximização da utilização dos recursos públicos, colocados à sua disposição, a fim de obter maiores e melhores resultados que propiciem a eficiência, a economicidade e a eficácia de sua própria gestão e, conseqüentemente, beneficiem a sociedade.

Esse novo enfoque que se convencionou chamar de Nova Administração Pública – *new public management* – tende a privilegiar uma visão mais econômica e gerencial para a administração pública.

Em face desse contexto, a implantação de um sistema de controle de custos no setor público é fundamental para dotar os administradores de maior capacidade gerencial e para fomentar a eficiência na obtenção e alocação dos recursos na consecução de um produto ou de um serviço.

Em verdade, a necessidade de apuração, mensuração e controle de custos, tem sido prevista em nossas legislações desde 1964, quando da publicação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, a qual contempla em seus art. 85 e art. 99, a exigência do registro dos custos pela contabilidade, a saber:

Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

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

Porém, segundo Moura (2003, p.44) tais dispositivos trouxeram somente a obrigatoriedade de apuração aos custos industriais, não abrangendo toda a administração pública. Fato que foi corrigido com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa, apresentando em seu art. 79 “a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Nesse caso, valendo para toda a administração, não só àquelas que apuravam serviços públicos industriais.

Apesar disso, pouco se avançou nesta área até a retomada do assunto com a publicação da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina em seu § 3º, do art. 50 da LRF que: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Com mandamento legal introduzido pela LRF, começaram a surgir mais estudos sobre a contabilidade de custos aplicada ao setor público.

No entanto, os procedimentos peculiares da contabilidade governamental, os quais se baseiam nos enfoques legalista e orçamentário, na observância do regime contábil misto relativo à receita pública (regime de caixa) e à despesa pública (regime de competência) e que acarretam em uma Contabilidade Patrimonial pouco representativa da realidade econômica e contábil dos órgãos públicos, não permitem uma efetiva gestão de custos utilizando a contabilidade governamental contemporânea como fonte primária.

Silva (1997, p.7) deixa evidente que para se apurar informação de custos para fins gerenciais, a contabilidade governamental, obrigatoriamente, deve passar por mudanças e cita que a total observância do princípio da legalidade é imprestável no âmbito da Ciência Contábil, especialmente a gerencial, visto que:

Deixar de registrar algum fato administrativo só porque fere algum dispositivo legal é desvestir a contabilidade do seu arcabouço científico e submetê-la à boa vontade dos administradores públicos temporários que, embora eleitos pelo voto popular, não tem, salvo honrosas exceções, compromisso com as funções permanentes do Estado, preocupando-se muito mais com as funções temporais que duram o tempo de um mandato.

E ainda, Lima e Castro (2003, p.2003) frisam que a legislação rege a contabilidade pública está anacrônica, até mesmo frente aos Princípios Fundamentais de Contabilidades ditados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Porém, o processo de evolução da contabilidade pública brasileira iniciou-se com as publicações:

- Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público (CFC).
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC).
- Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (STN).

Partindo desse cenário, o Exército Brasileiro, em sintonia com a crescente tendência de imprimir ao setor público os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, efetividade e avaliação de desempenho, resolveu implantar seu Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) em todas suas Organizações Militares (OM).

A idéia central do sistema baseou-se no método de custeio ABC, para a apuração e o controle dos custos de sua estrutura organizacional, em função das listas de atividades, sejam elas meio ou fim, que as OM executam, focados nos programas de governo e nas peculiaridades da contabilidade governamental.

Observa-se, então, que somente pelo fato de haver uma previsão legal para a implantação de sistema de custos em toda a administração pública justificaria a importância em se estudar o tema. Mas, os desafios e as necessidades vão muito além da simples observância do mandamento legal, pois a sociedade exige transparência, qualidade e efetividade nas ações do poder público e conforme explica Alonso (1999, p.4) “O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”, com isso tornam-se emergente as iniciativas de estudos que visem o aprofundamento do tema sistema de custos aplicado no setor público.

### **Problema de Pesquisa**

Diante do exposto o problema de pesquisa que irá nortear a presente dissertação consiste em verificar: o SISCUSTOS, mesmo utilizando a contabilidade governamental contemporânea praticada no Brasil como fonte primária, permite a apuração de custos das atividades governamentais de acordo com a teoria contábil?

### **Objetivo**

O objetivo deste trabalho é analisar se o SISCUSTOS permite a apuração de custos sob a ótica da teoria contábil. Para cumprir esse objetivo, o trabalho verificou como a ferramenta trata as despesas provenientes dos aspectos peculiares da contabilidade pública; analisou se o sistema de custos adequasse as metodologias do custeio ABC e examinou se o sistema de custos fornece subsídios para a tomada de decisões.



### **Delimitação do Estudo**

O item de delimitação do estudo é considerado um desafio no momento de traçar o plano de uma pesquisa. A delimitação significa estabelecer a abrangência e profundidade de uma investigação.

Esta pesquisa se restringirá à análise da ferramenta denominado Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro, com o objetivo de verificar a adequabilidade do sistema, comparando suas funcionalidades da operacionalização da apropriação de custos com os conceitos e metodologias apresentados no referencial teórico, no que tange aos aspectos técnicos das contabilidades de custos e governamental,

De forma complementar, terá como objeto a verificação dos atributos da metodologia ABC na implantação do sistema de custos na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, no ano de 2009, com a finalidade de verificar como o SISCUSTOS está auxiliando o desempenho da organização, nesta primeira fase de operacionalização, para o atingimento da eficácia, da eficiência e da efetividade institucional, princípios preconizados pela doutrina da administração pública gerencial.

Cabe ressaltar que, embora conste como item do referencial teórico, o estudo não esgotou o estudo de aspectos da administração pública gerencial brasileira, da contabilidade pública, da contabilidade de custos, do SIAFI e da LRF, as fontes pesquisadas que serviram de base para o aprofundamento teórico encontram-se na bibliografia.

### **Organização do Estudo**

Este trabalho está organizado em quatro capítulos, cuja estruturação, entende-se, contribui para um encadeamento lógico da pesquisa. Inicialmente, foi feita a introdução, onde se contextualiza e justifica-se a importância em estudar o tema, concomitantemente, delineiam-se a situação-problema, os objetivos, a delimitação do estudo, e a organização da pesquisa.

O capítulo 1 refere-se ao referencial teórico, o qual está subdividido em 5 seções. A primeira seção aborda a influência das orientações introduzidas pela NAP, encadeada por uma seção que aprofunda os conhecimentos dos chamados Princípios Gerenciais. Na terceira seção

e quarta seções estudam-se aspectos técnicos das contabilidades governamental e de custos, sendo o capítulo encerrado com uma seção abordando aspectos relevantes sobre os estudos realizados sobre a importância da contabilidade de custos para a Administração Pública.

No Capítulo 2, descreve-se a metodologia, onde se discutem os aspectos necessários ao entendimento dos “caminhos” percorridos para a realização desta pesquisa, descrevendo-se a tipologia da pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados e suas limitações de alcance.

O Capítulo 3 inicia-se com uma apresentação da organização governamental objeto do estudo de caso, logo após e realizada a apresentação e descrição das funcionalidades do sistema implementado, culminando com a análise e desdobramento da verificação da adequabilidade e do desempenho organizacional da implantação do SISCUTOS na 1ª ICFEX.

No Capítulo 4, realizam-se as considerações finais a que se chegou com a pesquisa, com as possíveis sugestões, visando o aprimoramento do sistema de custos.

## 1. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo se faz uma revisão da literatura relativa aos principais itens relacionados ao tema em questão. A busca na literatura deve aumentar o conhecimento do assunto e a aplicação de diferentes metodologias de pesquisas, auxiliando o pesquisador a focar seu tópico de pesquisa. (COLLIS, HUSSEY, p.87, 2005)

### 1.1 Administração Pública Gerencial

#### 1.1.1 Estrutura da Administração Pública

Quando se cogita em “administração”, a terminologia reconduz à idéia de atividade executiva de planejamento e comando, mas também significa atuação subordinada e destinada à execução de atos administrativos. (NETO, 2009, p.448)

Baseando-se nesse fundamento, o autor classifica Administração Pública, em sentido subjetivo, como sendo “o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Meirelles (2006, p.84) refere-se à administração pública (com iniciais minúsculas) da seguinte forma:

“Em sentido lato, administrar é gerir interesses, conforme a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e a conservação alheia. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se administração particular; se forem da coletividade realiza-se administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, **visando ao bem comum.**” (grifo é nosso)

Ressalta-se que a finalidade da existência da Administração Pública é atingir um só objetivo: “o bem comum”.

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas baseiam-se numa estrutura hierarquizada. Conforme Decreto-Lei nº 200/67, a organização da Administração Pública circunscreve-se ao Poder Executivo, nas três esferas (União, Estados e Municípios), e compreenderá a Administração Direta e Indireta (Figura 1).

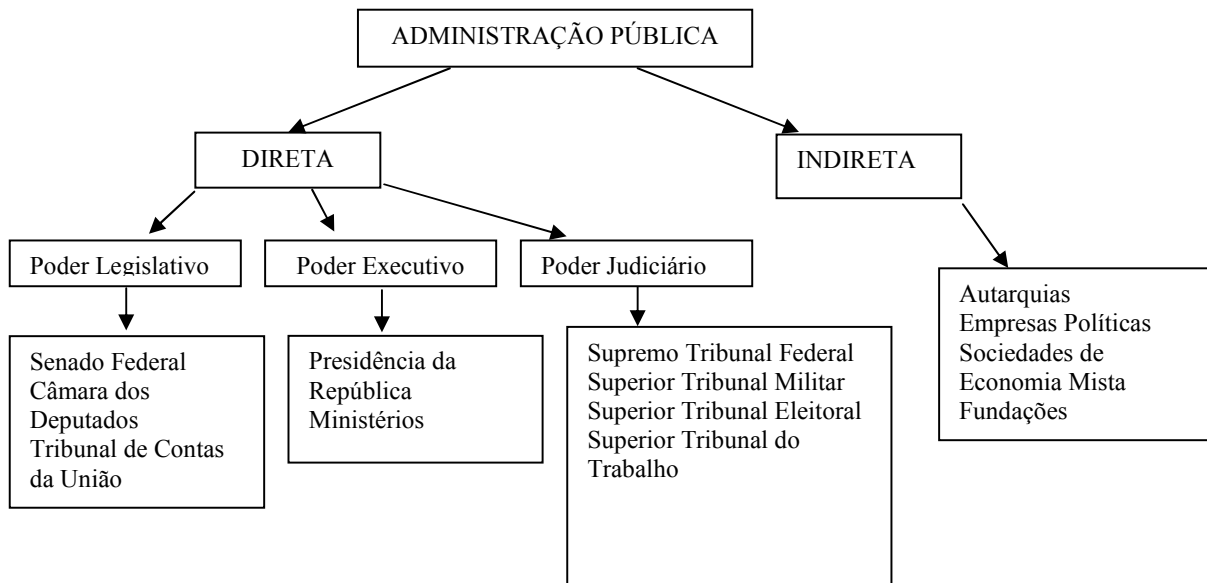


Figura 1 – Organograma da Estrutura Administrativa Brasileira

**Fonte:** Adaptado de Silva (2004, p. 186).

A Administração Pública Direta, encarregada do exercício de atividades típicas de Estado, é constituída:

- a) no plano federal, pelos órgãos de serviço integrados à Presidência da República e aos Ministérios;
- b) no plano estadual, pelo Governo do Estado e pelas Secretarias Estaduais; e
- c) no plano municipal, pela Prefeitura e pelas Secretarias Municipais.

A Administração Pública Indireta é composta pelas autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações. Desempenha àquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada.

E ainda, com objetivo de atingir a plena satisfação das necessidades da população, Silva (2003, p.19) ressalta que a Administração Pública, também, pode ser dividida segundo as atividades que exerce (Quadro 1), a saber:

- **Atividades-Fins:** têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade.

- **Atividades-Meios:** têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Dão suporte à realização das atividades-fins.

<b>ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b>	
<b>Atividades-meios</b>	<b>Atividades-fins</b>
<b>FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO</b> - Pesquisa - Planejamento - Organização <b>FUNÇÕES DE CHEFIA</b> - Comando - Coordenação - Controle <b>SERVIÇOS AUXILIARES</b> - Administração de Pessoal - Administração de Material - Administração financeira - Administração Patrimonial - Administração Orçamentária - Administração Documental - Administração do Cadastro Geral de Cidadãos	<b>ESSENCIAIS</b> - Segurança - Defesa nacional - Justiça <b>COMPLEMENTARES</b> - Proteção à saúde - Proteção à agricultura - Proteção à educação - Promoção do bem-estar social - Desenvolvimento urbano - Desenvolvimento econômico - Incremento de obras públicas <b>SERVIÇOS PÚBLICOS</b> - Transportes coletivos - Iluminação - Limpeza pública - Abastecimento etc.

Quadro 1 – Divisão da Administração Pública por Atividades

**Fonte:** Silva *apud* Slomski (2008, p.366)

### 1.1.2 Nova Administração Pública

Com o aumento das expectativas e das demandas dos cidadãos em uma parcela significativa dos países (Inglaterra, Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia, Brasil inclusive) passou-se a exigir uma nova forma de orientação na prestação de serviços por parte da Administração Pública para responder a esta exigência da população. Essas transformações

ocorriam num contexto de globalização e difusão da Tecnologia da Informação, que por sua vez, refletiam profundamente no ambiente de negócios, exigindo das organizações mais flexibilidades nas suas operações. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p.102)

Além desses fatores Bresser-Perreira (1999) revela que no Brasil a Reforma Gerencial ganhou força nas décadas de 80 e 90, quando as pessoas começaram a perceber que uma das razões pela crise fiscal que passava o Estado era motivada, também, pela ineficiência estrutural da administração pública burocrática.

Necessitava-se de uma quebra de paradigma, para que a os serviços prestados pelo Estado para o cidadão, fossem realizados de forma eficaz e eficiente, para poder cumprir seu objetivo que é visar o bem comum.

Dessa forma, surgiu a concepção da quebra do paradigma da Administração Pública Burocrática para o conceito de Nova Administração Pública (NAP), que segundo Matias-Pereira (2008, p.102) significa “o conjunto de argumentos e filosofias administrativas propostas como um novo paradigma de gestão pública a partir do surgimento dos temas: crise e reforma do Estado”.

Ferlie *et al* (1999, p.25) explicam que a tentativa inicial foi de trazer para dentro das organizações do setor público um sistema de pensamento ideológico caracterizado de idéias geradas em áreas do setor privado. No entanto, os autores (1999, p.43) argumentam que na teoria da administração pública os papéis e as capacidades não são prontamente transferíveis do setor privado para o setor público, porque a natureza das tarefas executadas é fundamentalmente diferente.

Bresser-Pereira (2000) destaca essas diferenças de condições institucionais entre o setor privado e o público explicando que o Estado:

- Não opera através de trocas, mas de transferências;
- O mecanismo de controle não é o mercado, mas o da política e da administração; e
- O objetivo não é o lucro, mas o interesse público.

Mas o autor afirma que essas diferenças podem ser assemelhadas na medida em que a reforma descentralize e autonomize as agências do Estado, defina indicadores de desempenho para as organizações resultantes, e crie quase-mercados e mecanismo de controle social para seu controle, em adição ao controle gerencial por resultados.

As explicações para adoção dessas novas formas de gestão pública, a partir das melhores práticas adotadas no setor privado, são atribuídas às seguintes propostas: (MATIAS-PEREIRA, 2008, p.102)

- Redução do tamanho do setor público.
- Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agências).
- *Empowerment* (delegação e descentralização).
- *Reinventing government* (reengenharia).
- Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (indicadores de avaliação).
- Equilíbrio financeiro (utilizador-pagador).
- Orientação para os clientes (cidadãos).
- Formas de contratação de pessoal mais flexível.
- Qualidade na prestação dos serviços públicos.
- Transparência da informação (*accountability*).

No Brasil, observa-se que a concretização desta nova forma de gestão tem sido efetuada de várias formas, como por exemplo, por intermédio de privatizações, aberturas de mercados antes protegidos; concessões de serviços públicos ao setor privado; além da criação de entidades e contratos com características especiais como: agências reguladoras, parcerias público-privadas, contrato de gestão outros. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p.102)

Em se tratando de Brasil, cabe destacar que a reforma administrativa gerencial na Administração Pública brasileira teve seu marco inicial na década de sessenta com o Decreto-Lei nº 200/67. No entanto, segundo Bresser-Pereira (1996) com a promulgação da Constituição Federal de 1988 houve um retrocesso no processo de consolidação do modelo de administração gerencial.

A Magna Carta continha normas excessivamente burocráticas, as quais refletiam negativamente no funcionamento do aparelho estatal, sendo aperfeiçoado ao longo dos anos e culminando com a reforma gerencial do Estado iniciada no ano de 1995, no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, a qual teve como documento básico da reforma – o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) – e robustecida com a aprovação da Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, cujos princípios continuam orientando a ação reformadora do governo, procurou-se definir as instituições e

estabelecer as diretrizes para a implantação de uma administração pública gerencial no país. (BRESSER-PEREIRA, 2000)

A partir dos princípios estabelecidos no Plano Diretor, a reforma gerencial buscou criar novas instituições legais e organizacionais que permitiram que uma burocracia profissional e moderna tivesse condições de gerir o Estado brasileiro.

O objetivo foi tornar a administração mais flexível e os administradores, mais motivados, conferindo um grau mais elevado de autonomia e de *accountability* às agências governamentais e aos seus gerentes, com a finalidade de “enxugar” a máquina governamental com a eliminação de superposições e com a diminuição de custos. (BRESSER-PEREIRA, 1999)

No aspecto gerencial, a reforma enfatizou a ação orientada para o “cliente-cidadão” e dois de seus três mecanismos específicos de responsabilização — administração por objetivos e competição administrada visando a excelência — foram emprestados da administração de empresas. (BRESSER-PEREIRA, 2008)

Sendo o modelo gerencial voltado para a gestão e avaliação por resultados exigindo que as organizações públicas se aperfeiçoem na busca de ferramentas que auxiliem na tomada de decisão e criando indicadores que permitam avaliar seu desempenho em função da legislação e pela exigência de uma sociedade que cada vez mais busca a transparência no emprego dos recursos públicos. (LUZ e REIS, 2008)

Todavia, Matias-Pereira (2008, p.105) explica que os gerencialistas da NAP, em termos teóricos, comentem alguns problemas e contradições. Em primeiro lugar, parte da suposição que são autênticos enganos o pressuposto de que a gestão empresarial é inerentemente superior à gestão pública e de que o papel dos cidadãos pode ser reduzido ao de consumidor. Em segundo lugar, a NAP insiste, por um lado, na descentralizada e desaparecimento dos escalões intermediários, mas por outro lado, acentua a necessidade de controle financeiro e coordenação orçamental, o que gera incoerência e contradições no processo de decisão e implementação das políticas públicas. E ainda, muitos dos serviços públicos são difíceis de serem medidos em termos de eficiência e avaliação de desempenho, o que torna a aplicação da NAP muito problemática.

O Matias-Pereira (2008, p.105) cita Hood que sintetiza a sua visão sobre as mudanças realizadas pela NAP e faz as seguintes críticas:

- Não tem qualquer conteúdo teórico, é uma roupagem vazia;



- Tem aumentado exponencialmente os controles orçamentais e de performance, sem que o fato se tenha traduzido em melhorias dos serviços públicos para o cidadão;
- Tem criado uma elite de novos gestores públicos, cujos privilégios são muito superiores aos dos antigos gestores;
- Foi concebida, inicialmente, para o modelo de gestão pública britânica, dificilmente exportável para outras estruturas e culturas administrativas; e
- Incorporam na sua concepção diferentes teorias, como por exemplo, as teorias da escolha pública, da economia organizacional, administrativas tradicionais e a comportamental.

Apesar dos avanços, conforme descrito anteriormente, os entraves para se obter um serviço público de qualidade ainda persistem, motivados pela cultura burocrática, por práticas patrimonialistas (clientelismo e fisiologismo), pelo elevado déficit de desempenho, entre outros.

Para auxiliar a transpor esses entraves e a ferramenta de gestão SISCUSTOS, cujas finalidades principais são de apurar os custos das organizações e extrair informações gerenciais que subsidiem a tomadas de decisões dos gestores públicos é de suma importância para que os objetivos do modelo gerencial da NAP sejam alcançados.

No entanto, conforme ressaltado no PDRAE, a transição para uma administração pública gerencial só será possível se, ao mesmo tempo em que se aprovam as mudanças legais, vá mudando a cultura administrativa do país. Só através dela será possível viabilizar não apenas as diversas formas de parceria com a sociedade, como também a cooperação no nível vertical entre administradores e funcionários públicos, entre governo e sindicatos de funcionários. A verdadeira eficiência é impossível sem essa parceria e essa cooperação. (BRASIL, 1995, p.54)

Ou seja, para que o SISCUSTOS, realmente, atenda os chamados princípios gerenciais, a mudança cultural do servidor público é um dos objetivos mais importantes da reforma, para que essas transformações possam refletir em qualidade do serviço prestado à sociedade.

## 1.2 Princípios Gerenciais

Para que a capacidade de transformações de gestão torne-se o centro de discussão da Administração Pública, o governo federal vem formulando e implementando medidas para que os gestores públicos de todas as esferas atendam aos objetivos da Administração Pública Gerencial.

Pode-se citar, como exemplo dessas medidas, o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA, instituído pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que tem seus objetivos coadunados com as perspectivas do modelo preconizado pela NAP, entre os quais se citam o seguinte:

Art. 2 O GESPÚBLICA deverá contemplar a formulação e implementação de medidas integradas em agenda de transformações da gestão, necessárias à promoção dos resultados preconizados no plano plurianual, à consolidação da administração pública profissional voltada ao interesse do cidadão e à aplicação de **instrumentos e abordagens gerenciais**, que objetivem:

I - eliminar o déficit institucional, visando ao integral atendimento das competências constitucionais do Poder Executivo Federal;

II - promover a governança, aumentando a capacidade de formulação, implementação e avaliação das políticas públicas;

III - promover a **eficiência**, por meio de melhor aproveitamento dos recursos, relativamente aos resultados da ação pública;

IV - assegurar a **eficácia e efetividade** da ação governamental, promovendo a adequação entre meios, ações, impactos e resultados; e

V - promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética. (**grifo é nosso**)

Nesse sentido, este capítulo buscará respaldar a luz da Ciência Administrativa os conceitos dos denominados de Princípios Gerenciais, a saber: Eficácia, Eficiência e Efetividade e Avaliação de Desempenho.

### 1.2.1 Aspectos Introdutórios

O termo princípio vem do latim *principium* e tem significação variada: “o primeiro movimento de uma ação ou processo; início, começo; o que serve de base a alguma coisa; preceito, regra; regra de conduta moral”. (HOUAISS; VILLAR, 2004, p. 596)

Na ciência jurídica, os Princípios têm a responsabilidade de organizar o sistema e atuar como elo de todo o conhecimento jurídico, com o objetivo de atingir resultados eleitos. Por isso, também são normas jurídicas, mas de natureza anterior e hierarquicamente superior às normas comuns. (GARCIA, 2008, p.11)

Para a ciência administrativa, os Princípios são regras básicas de conduta do administrador para conduzir a direção. (CHIAVENATO, 2003, p.95)

O Princípio é norma de conduta inquebrantável, devendo ser aplicado ante a falta de norma positiva própria, pois não poderia dele se distanciar, o que seria interpretado como afronta ao Estado de Direito. (GARCIA, p.11, 2008)

E para o setor público existe uma tendência crescente cada vez maior de imprimir, as suas ações governamentais, os conceitos e os pressupostos dos princípios gerenciais que serão abordados a seguir.

### 1.2.2 Eficácia, Eficiência e Efetividade

A Emenda Constitucional nº 19/98 acrescentou aos princípios relacionados no “caput” do art. 37 da Constituição - legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade - o princípio da eficiência, como um dos que devem nortear os atos da Administração Pública.

Amaral (2006, p.1) explica que a doutrina administrativista tem buscado interpretar esse princípio, agora explicitado na Constituição, e que sua inclusão no texto constitucional, para alguns juristas, era considerada “desnecessária e redundante”, visto que segundo Figueiredo (2001, p.63) sempre coube à Administração Pública agir com eficiência em seus atos de gestão.

No entanto, conforme ressalta Figueiredo (2001, p.63) com o novo conceito instaurado pela Reforma Gerencial, fazia-se necessário a inclusão explícita na Constituição do princípio da eficiência, pois era necessário justificar, perante o país, as mudanças constitucionais pretendidas com a Reforma.

Para Mello (2002, p. 104), apesar de criticar a inclusão do princípio na carta magna, salientando que juridicamente tal princípio tratar-se apenas de um “adorno agregado ao art. 37”, e que não pode ser concebido “senão na intimidade do princípio da legalidade”, ressalta sua importância para a prática da boa administração. Prática essa, que segundo Meirelles (2006, p.96) não se contenta em ser desempenhada apenas com a observância restrita ao princípio da legalidade, exigindo que seus atos de gestão obtenham resultados positivos para o serviço público e satisfatório no atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Sobre os termos, eficiência e eficácia, previstos na Constituição antes mesmo da Reforma Gerencial, Amaral (2006, p.3) enfatiza o significado comum das palavras no dicionário de Aurélio Buarque de Holanda, as quais são consideradas sinônimas.

Então, para melhor entender os conceitos de eficiência e eficácia o autor buscou subsídio na Ciência da Administração, mas exatamente em Chiavenato (2003, p.155) que assim aborda o assunto:

Eficácia é uma medida do alcance de resultados, enquanto a eficiência é uma medida da utilização dos recursos nesse processo.

...

A eficiência não se preocupa com os fins, mas simplesmente com os meios. O alcance dos objetivos visados não entra na esfera de competência da eficiência; é um assunto ligado à eficácia.

Sendo que para satisfazer plenamente seus objetivos organizacionais, Chiavenato (2003, p.155) alerta que a empresa deve ser concomitantemente, eficaz e eficiente, a saber:

Contudo, nem sempre a eficácia e a eficiência andam de mãos dadas. Uma empresa pode ser eficiente em suas operações e pode não ser eficaz, ou vice-versa. Pode ser ineficiente em suas operações e, apesar disso, ser eficaz, muito embora a eficácia fosse bem melhor quando acompanhada da eficiência. Pode também não ser nem eficiente nem eficaz. O ideal seria uma empresa igualmente eficiente e eficaz.

Conduzindo os conceitos, muito explorados na área empresarial, para a área governamental, Torres (2004, p.175) traduz Eficácia e Eficiência para a área pública como:

**Eficácia:** basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos.

**Eficiência:** aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

O Tribunal de Contas da União (2000, p.15), em sua publicação sobre utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores, ratifica o posicionamento sobre cada um dos conceitos supracitados, conforme explicitado a seguir:

**Eficácia:** É o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independente dos custos implicados.

**Eficiência:** É a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo.

No entanto, como a Ciência Administrativa está em constante evolução, modernamente, Castro (2006, p.5) destaca que a literatura especializada achou por bem incorporar um terceiro conceito, mais complexo que eficiência e eficácia. Trata-se da efetividade, especialmente válida para a administração pública, que segundo Torres (2004, p.175) e TCU (2000, p.15), respectivamente são assim entendidos:

**Efetividade:** é o mais complexo dos três conceitos, em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas. Este conceito não se relaciona estritamente com a idéia de eficiência, que tem uma conotação econômica muito forte, haja vista que nada mais impróprio para a administração pública do que fazer com eficiência o que simplesmente não precisa ser feito.

**Efetividade:** É a relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional. Em outras palavras, é a relação entre os impactos reais observados na população e os impactos que seriam esperados decorrente da ação institucional.

Cabe destacar que a efetividade, para o setor governamental, afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população. Ou seja, a efetividade é mais abrangente que os princípios da eficácia e da eficiência, pois o primeiro indica se o objetivo foi atingido, sendo que o segundo se preocupa com os custos dos insumos empregados no processo, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada.

Alonso (1998, p.9) explica que se não há medida de custos, não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. E, ainda, complementa esclarecendo que o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. E, segundo o autor (1998, p.11), as razões as quais as organizações públicas não implantam seus sistemas de custos são: “em parte culturais e em parte econômicas”.

No aspecto cultural, Alonso (1998, p.11) ressalta que o paradigma observado no serviço público é o de que “cumprindo a lei o serviço público é eficaz, e ponto final”. O autor

(1998, p.11) fundamenta sua afirmativa explicando que “a eficiência é um conceito privado, portanto estranho ao setor público”, por essa razão não faz parte da cultura do serviço público a consciência de que não basta cumprir a lei, mas sim cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com satisfação dos usuários dos serviços públicos.

Nesse sentido, Machado (2002, p.77) reforça o raciocínio de Alonso, e corrobora afirmando que “A gestão governamental é avaliada em termos de eficiência, eficácia e efetividade”, e com relação aos referidos princípios gerenciais deve-se avaliá-los sobre os seguintes aspectos:

- Para a eficiência requer que se mensure, em termos físicos, os produtos/ações e seus custos;
- Para a eficácia é necessário medir as metas a produzir e os produtos alcançados de cada um dos projetos e atividades; e
- Para a efetividade apenas se conhece mensurando os objetivos dos programas e os indicadores de seu impacto sobre a realidade que se quer transformar ou problema que se quer resolver.

Apesar dos esforços para a implementação dessas novas filosofias gerenciais o enfoque dado ao Princípio da Legalidade pelos gestores públicos em suas funções administrativas, ainda, sobressai perante os princípios gerenciais. Sendo que, para a observância desses princípios torna-se necessária que a Administração Pública estabeleça parâmetros de performance e produtividade, tanto institucional quanto pessoal. Nesse contexto, que se faz necessária a utilização de técnicas de gestão, dentre as quais se encontram mecanismos de incentivos e sanções aos gestores, para a correta avaliação de desempenho dos seus processos de trabalho e de seus produtos (bens e serviços) disponibilizados à sociedade.

### 1.2.3 Avaliação de Desempenho

No entendimento de Souza, *et al* (2008) avaliar um desempenho é verificar se o resultado obtido alcançou a expectativa de resultado fixada quando do planejamento. Com base nesse resultado, pode-se julgar a eficácia da gestão e ser um meio para fundamentar a tomada de decisões.

Conforme abordado anteriormente, a Administração Pública Gerencial, impulsionada pela a Reforma Administrativa de 1998, fixou como premissa para os gestores públicos a necessidade de avaliação do seu desempenho para impor o controle das finanças e direcionar para a busca da eficiência, eficácia e efetividade gerencial.

Luque *et al* (2008, p.312) ressalta que a Lei do PPA 2000-2003 e o Decreto no 2.829, de 1998, estabelecem a avaliação de desempenho como uma das etapas mais importantes do ciclo de gestão do Governo.

Nesse cenário é que se justifica o estudo da ferramenta gerencial desenvolvida pelo Exército Brasileiro, o SISCUSTOS, pois se constitui num instrumento primordial para a melhoria do desempenho organizacional, o qual possibilitará obter subsídios para o planejamento das atividades e para a tomada de decisões, na medida que tenha de indicadores de desempenho que permitam avaliar as relações entre os custos e os benefícios das diversas atividades desempenhadas pela Instituição.

Alonso (1998, p.25) esclarece que tais indicadores não devem ser apenas financeiros, pois grande parte dos modelos gerenciais desenvolvidos tanto na Administração Pública como nas empresas privadas privilegiam os indicadores financeiros em detrimento de indicadores operacionais e qualitativos.

E, segundo o autor, dentro de um sistema de custos pode-se extrair relevantes indicadores, financeiros e não financeiros, capazes de auxiliar os administradores na busca da melhoria do desempenho de cada tarefa, atividade ou projeto executado pela organização.

Com isso, a implementação de sistemas de custos atenderá à necessidade de aperfeiçoar a qualidade do gasto. Quebrando o paradigma de que há uma relação direta entre a queda de qualidade com a redução de custos, conforme explica Alonso (1998, p.25):

Serviços com qualidade superior custam mais para serem realizados do que serviços com qualidade inferior, portanto, aumento da qualidade significa custos públicos mais altos. No entanto, tem-se comprovado de que é a baixa qualidade, e não a alta, que custa muito. A baixa qualidade muitas vezes está associada à ineficiência, à falta de motivação e de objetivos. O custo da qualidade no serviço público deve ser bem avaliado de forma a se estabelecer uma relação custo-benefício que não prejudique o desempenho público.

Percebe-se que, na esfera governamental, existe uma maior preocupação com avaliação do desempenho organizacional. Essa avaliação de desempenho pode ser apurada analisando as atividades desenvolvidas pela organização e segundo Gibbon, *et al* (2008) o custeio ABC é uma metodologia de apuração de custos que atende tais objetivos, sendo que esse assunto será abordado na seção 1.4 deste trabalho.

Com o embasamento teórico deste capítulo pretende-se verificar se o SISCUSTOS possibilita a extração de indicadores financeiros e não financeiros? Se têm parâmetros para avaliação do desempenho de suas várias atividades? Se permite visualizar se as ações executadas pela Instituição estão eficazes, eficientes e efetivas?

### **1.3 A Contabilidade Governamental**

A NBC T 16.1 conceitua a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como:

“[...] o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Além do patrimônio público, cabe a contabilidade pública conforme a NBC T 16.5 registrar, controlar e evidenciar o orçamento e os atos administrativos.

Sendo por conta do orçamento que a contabilidade pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil, pois conforme esclarece Mota (2009, p.221) “a principal fonte de formação do patrimônio dos órgãos e entidades públicas é o orçamento, sendo poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem é independente do orçamento”.

No entanto, tais peculiaridades não podem ou devem de maneira alguma influenciar no alcance de seu objetivo maior, que é o patrimônio.

Dessa forma é fundamental que os gestores públicos reconheçam e entendam os procedimentos para registro dessas peculiaridades, pois ao estruturar um sistema de custos aplicado ao setor público essas particularidades devem ser ajustadas para que não influenciem negativamente na gestão de custos das entidades públicas, gerando informações incorretas para a tomada de decisão.

Pode-se citar como procedimentos peculiaridades os seguintes casos: restos a pagar processados e não processados, despesas de exercícios anteriores, bens públicos, suprimento de fundos, despesas antecipadas, o não registro de fatos econômicos (depreciação, reavaliação e provisões), omissões de registro por falta de autorização orçamentária, pois caso tais procedimentos não sejam ajustados ou reconhecidos, poderão influenciar negativamente nas informações de custos disponibilizadas para a tomada de decisão.



Ressalta-se que na prática é importante observar a limitação estabelecida pela NBC T 1 no tocante ao equilíbrio entre os custos e benefícios proporcionados pelas informações, nesse caso, as que serão geradas a partir dos ajustes desses procedimentos peculiares, pois a norma estabelece que “os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la”.

### 1.3.1 Peculiaridades da Contabilidade Pública

#### 1.3.1.1 Restos a Pagar (RP)

É apurado no final do exercício financeiro, resultado das despesas empenhadas e não pagas, assim definido pelo Art. 36, da Lei 4.320/64: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.”

Entende-se por despesas processadas àquelas que concluíram o estágio da liquidação, sendo consideradas como despesas não processadas às que não foram liquidadas, ou seja, cumpriu apenas o estágio do empenho e conforme Art. 35, da Lei 4.320/64, devem ser reconhecidas como despesas, para fins de controle orçamentário. Sendo assim, pode-se afirmar que a característica fundamental para a inscrição da despesa na rubrica Restos a Pagar será o não pagamento da mesma.

Destaca-se que, observado os enquadramentos legais para a inscrição de Restos a Pagar (ver art. 42, da Lei Complementar nº 101/00 e art. 35, do Decreto nº 93.872/64), o registro contábil ocorrerá em 31 de dezembro do exercício em que os empenhos formam emitidos e não pagos, podendo ocorrer as seguintes situações:

#### **Situação 1 - Inscrição de Restos a Pagar não Processados**

Os restos a pagar não processados são relativos àqueles empenhos que não cumpriram o estágio da liquidação, conseqüentemente não podem ser pagos. Nas entidades de direito

público, esse fato administrativo, ao final do exercício, deve ser escriturado da seguinte forma no Subsistema Financeiro<sup>1</sup>, tomando por base o plano de contas do SIAFI:

Subsistema de Contas	Débito	Crédito
	Nome	Nome
Financeiro	Despesa Corrente ou Capital	Restos a pagar não processado

Quadro 2 – Registro da inscrição de restos a pagar não processados

**Fonte:** Mota (2009, p.436)

Machado (2002, p.122) chama a atenção que nesta situação, para atender do Art. 35, da Lei 4.320/64, ou seja, reconhecer a despesa orçamentária do período no estágio do empenho, deve-se realizar uma “liquidação forçada”, cujo objetivo é “levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro”.

A liquidação forçada é feita automaticamente pelo sistema (SIAFI), conforme determina o Art. 68, do Decreto 98.872, de 23 dez 1986, sendo que no caso do registro de Restos a pagar não Processados sua ocorrência poderá ter duas implicações que influenciarão a apuração dos custos da organização, a saber:

*1ª) Quando os serviços foram prestados, mas não há documentação hábil para se processar a liquidação normal*

Deve haver um mecanismo no sistema de apropriação de custos que permita imputar ou ajustar tais custos ao período efetivo do consumo, pois o fato gerador da despesa de fato ocorreu no exercício financeiro anterior, no entanto, por razões de formalidades não foi seu custo imputado ao período.

Exemplos:

- ✓ Fatura de um serviço de manutenção de viatura realizado em dezembro do ano A, sendo entregue somente em janeiro de A + 1.

<sup>1</sup> De acordo com Silva (2009, p.97), o novo sistema contábil aplicado à contabilidade pública observará a seguinte estrutura: a) Sistema Patrimonial (Subsistemas Financeiro, Permanente/Não Financeiro e de Resultado) e b) Sistema de Controle (Subsistemas Orçamentário, de Custos e de Compensação).

- ✓ Liquidação forçada por estimativa dos serviços prestados por concessionárias de serviços públicos (água/esgoto, energia elétrica, gás, telefone) referente ao mês de dezembro do ano A, sendo a fatura entregue somente em janeiro de A + 1, podendo o valor vir a maior ou a menor.

*2ª) Quando o bem não foi entregue ou serviço não foi prestado*

Nesse caso, como não existiu o consumo, por não ter ocorrido o fato gerador da despesa, o sistema de custos não deve reconhecer a despesa orçamentária, como custo no ano da inscrição do RP. Contudo, no ano em que ocorrer “de fato” a entrega do bem, com seu respectivo consumo, ou a prestação do serviço, ao efetuar a liquidação da despesa no sistema contábil, deve o sistema de apuração de custos somar esses valores aos custos imputados no período.

Observa-se que a existência dos restos a pagar não-processados distancia-se do conceito do princípio contábil da competência, definido na teoria contábil, pois inclui um passivo fictício no balanço patrimonial, por isso deve ser objeto de análise para a eficiência e eficácia das informações geradas pelo sistema de custos.

**Situação 2 - Inscrição de Restos a Pagar Processados**

Os restos a pagar processados são relativos àqueles empenhos que cumpriram o estágio da liquidação, no entanto não foram pagos. Dessa forma, segundo Mota (2009, p.435) não necessita realizar contabilização adicional, devendo apenas, evidenciá-los no passivo financeiro do balanço patrimonial sob o título de “Restos a pagar processados”, a fim de cumprir a segregação determinada no art. 35, da Lei 4.320/64, de maneira simplificada a seguir segue escrituração da operação, como base o plano de contas do SIAFI:

Subsistema de Contas	Débito	Crédito
	Nome	Nome
Financeiro	Despesa Corrente ou Capital	Fornecedores (Restos a pagar processado)

Quadro 3 – Registro da inscrição de restos a pagar processados

**Fonte:** Mota (2009, p.435)

Para fins de apuração de custos, esse caso não implicaria em ajustes por parte do sistema de custos, visto que o bem ou serviço correspondente foi entregue, conferido e atestado pela Administração, devendo apenas observar o momento do efetivo consumo para a apuração dos custos aos seus objetos de custeio.

Observa-se uma aproximação aos princípios contábeis, pois a despesa é registrada após a ocorrência do efeito econômico.

### 1.3.1.2 Despesas de Exercícios Anteriores

Prevista no art. 37, da Lei 4.320/64 que descreve:

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Essas despesas são escrituradas em contas claramente segregadas (Elemento de Despesa 92 - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES) e conforme explica Machado (2002, p.144) “devem ser expurgadas, caso o objetivo seja apurar o custo dos serviços do exercício”. Pois se tratam de custos passados, perdidos e irrecuperáveis em que os gastos já foram realizados, tornando-se irrelevante para tomadas de decisões futuras. Tais custos, também chamados de custos afundados devem ser identificados e excluídos do computo de custos do período, conforme esclarece os autores Eldenburg e Wolcott (2007, p.40), Martins (2006, p.239), Garrison e Norren (2001, p.40/432) e Horngren, Foster e Datar (2000, p.81).

Fato que se pode discutir é se seria adequado ao setor governamental imputar esses custos afundados (*sunk costs*) á exercícios anteriores, com a finalidade de comparar os custos reais incorridos entre os exercícios financeiros, para o caso de análise de variações relevantes ocorridas em uma mesma atividade.

### 1.3.1.3 Reavaliação e Depreciação

Conceitualmente, entende-se a por reavaliação a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. (NBC T 16.10)

Nesse sentido, Dinis, Gonçalves e Carvalhal (1999, p.31) afirmam que “O setor público, tradicionalmente, desconhece o valor do seu patrimônio permanente” e basearam sua afirmativa em fatos característicos da contabilidade governamental, como a faculdade em reavaliar seus bens móveis e imóveis, estabelecida no art. 106 da Lei 4.320/64, além do enfoque atribuído aos gastos financeiros inerentes ao orçamento, preterindo os aspectos ligados a custos.

No entanto, com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) espera-se avançar no reconhecimento da prática contábil da reavaliação de ativos, pois a NBC T 16.10, a qual trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, orienta a adoção obrigatória da prática da reavaliação, a partir do exercício de 2010, nos seguintes períodos:

- Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; ou
- A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Com a aplicação dessa prática, Nascimento (2008, p.28) explica que, “sendo realizada de maneira criteriosa, o valor do bem registrado no patrimônio da entidade não ficará discrepante em relação ao valor de mercado ou ao valor do benefício esperado do ativo”.

Porém, lembra o autor, para o seu registro, devem ser levadas em consideração a depreciação acumulada e as perdas por *impairment* (ajuste ao valor recuperável).

No aspecto relacionado à depreciação, o presente trabalho enfocará os seus efeitos econômicos e sua afetação à gestão de custos, sugerindo estudos futuros nos casos de amortização, exaustão e, também, *impairment*.

Isto posto, Silva (2009, p.140) ressalta que com a obrigatoriedade da implementação de sistema de custos na administração pública, os gestores públicos terão a necessidade das

informações provenientes dos registros da depreciação, amortização e exaustão para que possam avaliar a eficiência e eficácia de suas ações.

A NBC T 16.9 conceitua depreciação como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”, e sugere<sup>2</sup> que seu cálculo seja utilizado os métodos das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas, cabendo à organização evidenciar a metodologia utilizada em notas explicativas.

Dessa forma, a prática do registro da depreciação permitirá o reconhecimento e a apropriação dos custos, provenientes do desgaste em função do uso ou obsolescência, sejam distribuídos sistematicamente (anualmente ou mensalmente) em sucessivos exercícios, ao invés do reconhecimento dos custos somente quando o bem é baixado. (SILVA, 2009, p.136)

E para o correto registro da depreciação, Nascimento (2008, p.26) esclarece que a organização pública deverá estimar a vida útil do bem e o seu valor residual, em seguida, deverá utilizar uma metodologia de alocação que ajuste o valor do ativo durante a sua vida útil até alcançar o valor residual.

No caso dos órgãos governamentais da administração direta, por não haver previsão na Lei 4.320/64 da depreciação, Moura (2003, p.105) alerta para a possibilidade de existirem registrados nos demonstrativos financeiros bens móveis cuja vida útil já tenha sido expirada. Para esses, o autor sugere que sejam reclassificados dos seus subgrupos atuais para novos subgrupos de bens totalmente depreciados, tendo em vista terem provocado os resultados econômicos em períodos passados, de forma que não afetem a gestão de custos da instituição.

Esse procedimento pode ser amparado, também, na limitação entre o custo e o benefício que a instituição obterá em reavaliá-lo para poder posteriormente iniciar a depreciação, pois conforme explica Hendriksen e Van Breda (1999, p.333) “ativos podem ser preservados quase indefinidamente por motivos históricos ou culturais, mas, o custo desse procedimento é geralmente superior ao custo de substituição por um ativo novo”, então, caberá a organização definir a política de manutenção e reparos em função da vida útil esperada do ativo.

Importante lembrar que os benefícios do reconhecimento da depreciação refletem na melhoria da gestão patrimonial, proporcionando informações como: quando será necessária a reposição do bem, conhecer se o equipamento mantém a mesma capacidade de prestar serviços, conhecer o impacto orçamentário e financeiro das reposições e manutenções no

---

<sup>2</sup> Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p.325) “é impossível defender um método de alocação como superior aos demais”.

exercício, bem como a repercussão das despesas obrigatórias de caráter continuado nos orçamentos subsequentes. (SILVA, 2009, p.140)

No plano de contas do SIAFI já existe a previsão da conta depreciação acumulada e com o novo enfoque (patrimonial) a ser adotado pela contabilidade pública, em observância ao princípio da competência, todos os órgãos deverão escriturar o registro da depreciação de bens móveis conforme quadro 4.

Subsistema de Contas	Débito	Crédito
	Nome	Nome
Patrimonial	Decréscimos Patrimoniais – Constituição de Depreciação	Depreciação Acumulada

Quadro 4 – Registro da depreciação de bens móveis

**Fonte:** Mota (2009, p.435)

A contabilização no subsistema de custos não foi regulamentada, no entanto o Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público<sup>3</sup> que trata do Plano de Contas aplicado ao setor público esclarece que nos registros que envolverem outros subsistemas (orçamentário, compensação e custos) deve haver o equilíbrio dos valores a débito e a crédito em cada subsistema.

Por fim, vale lembrar que conforme a NBC T 16.9 não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação; e
- d) terrenos rurais e urbanos.

<sup>3</sup> A Secretaria do Tesouro Nacional disponibilizou a minuta do Manual Técnico sobre o Plano de Contas aplicado ao Setor Público para estudos e discussões com a participação de diversos órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade e até a data (15/09/09) da pesquisa sobre o tema não havia sido aprovado.

#### 1.3.1.4 Suprimento de Fundos

O suprimento de fundos é caracterizado por ser um adiantamento de valores a um servidor para futura prestação de contas. Esse adiantamento constitui despesa orçamentária, ou seja, para conceder o recurso ao suprido é necessário percorrer os três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento.

Apesar disso, não representa uma despesa pelo enfoque patrimonial, pois no momento da concessão não ocorre redução no patrimônio líquido. Na liquidação da despesa orçamentária, ao mesmo tempo em que ocorre o registro de um passivo, há também a incorporação de um ativo, que representa o direito de receber um bem ou serviço, objeto do gasto a ser efetuado pelo suprido, ou a devolução do numerário adiantado. (Manual de Despesa Nacional, 2008, p.83)

O Decreto 93.872/86, em seu artigo 45, especifica os casos em que o ordenador de despesas pode conceder Suprimento de Fundos:

I - para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie.

II - quando a despesa deva ser feita em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento; e

III - para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda.

Observa-se que a aplicação do Suprimento de Fundos far-se-á para as despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação, presume-se então que não serão realizadas compras de material para estocagem, nem mesmo contratação de serviços de duração continuada.

Por esse motivo, os custos somente serão conhecidos quando da prestação de contas que segundo as normas ocorrerá no máximo em trinta dias após a aplicação do valor concedido a título de suprimento de fundos.



#### 1.3.1.5 Despesas Antecipadas

Hendriksen e Van Breda (1999, p.351) definem despesas antecipadas como “[...] benefícios a serem recebidos pela empresa no futuro sob a forma de serviços”. E informam que são incluídas nesse grupo, contas como aluguel pago antecipadamente, seguro a vencer, assinatura de revistas, etc.

Nas organizações públicas, a ocorrência de tais despesas ensejará sempre o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. (MANUAL de DESPESA NACIONAL, 2008, p.70)

Porém, para fins de gestão de custos deve haver o registro da despesa em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade, compatibilizando e evidenciando, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64. (MANUAL de DESPESA NACIONAL, p.70)

#### 1.3.1.6 Provisão Férias e 13º Salário

A NBC T 19.7 que versa sobre Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define provisão “como passivo de prazo ou valor incertos”. O presente trabalho não pretende aprofundar-se no entendimento conceitual do termo provisão, busca apenas verificar de que forma a omissão de seu registro poderá afetar a gestão eficiente e eficaz de custos.

Na administração pública, pelo fato da despesa com pessoal ter peso relevante no contexto das despesas orçamentárias, em consequência as provisões que decorrem de sua prestação de serviço devem ser consideradas independente da execução orçamentária.

Conforme Manual de Despesa Nacional (2008, p.70) o registro da provisão para 13º salário e das férias deve ocorrer, mensalmente, antes mesmo da apropriação da despesa orçamentária, que normalmente ocorre no mês de dezembro.

Subsistema de Contas	Débito	Crédito
	Nome	Nome
Patrimonial	Decréscimos Patrimoniais – constituição da provisão para 13º salário	Provisão para 13º salário

Quadro 5 – Registro da constituição da provisão para 13º salário

**Fonte:** Mota (2009, p.435)

### 1.3.1.7 Material de Consumo e Permanente

Conforme definições do Manual de Despesa Nacional (2008, p.73) a segregação conceitual de material permanente e consumo leva em consideração seu uso corrente, a saber:

- **Material de Consumo** é aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos.
- **Material Permanente** é aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Ainda no Manual consta que devem ser utilizados, na classificação orçamentária da despesa de aquisição de material permanente, seis parâmetros excludentes tomados em conjuntos: 1) Durabilidade, 2) Fragilidade, 3) Percibilidade, 4) Incorporabilidade, 5) Transformabilidade e 6) Finalidade.

Silva (2009, p.132) alerta que se basear em critérios de durabilidade, valor ou vida útil não é totalmente compatível com a doutrina contábil, visto que deveria prevalecer para a classificação no ativo a idéia de elemento voltado para geração de benefícios futuros.

Cabe destacar que tais elementos de despesas observam a seguinte classificação orçamentária, conforme Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001:

- **Material de Consumo:** Despesa Corrente (Categoria Econômica) e Outras Despesas Correntes (Grupo de Natureza de Despesa).
- **Material Permanente:** Despesa de Capital (Categoria Econômica) e Investimentos (Grupo de Natureza de Despesa).

### 1.3.1.8 Bens Públicos

Silva (2009, p. 117) enfatiza que além dos recursos financeiros obtidos e da realização dos gastos de custeio, o Estado realiza gastos na construção ou aquisição de bens cujo conjunto deve administrar e conservar. Esse conjunto de bens constitui os Bens Públicos e ficam submetidos à ocorrência de fenômenos que podem alterar seu valor, por exemplo, depreciação, reavaliação e *impairment*.

De acordo com o novo Código Civil Brasileiro os bens públicos podem ser classificados em: a) Bens de uso comum do povo, b) Bens de uso especial e c) Bens dominiais.

Todavia, a particularidade quanto ao registro contábil restringe-se aos chamados Bens de usos comum do povo, que até antes da aprovação da NBC T 16.10 não havia norma legal que impusesse sua incorporação ao patrimônio público.

Contudo, com a introdução da contabilidade de custos no setor público Silva (2009, p.122) explica que “é inevitável a manutenção do registro desses investimentos como elemento permanente no ativo, [...]”, devendo apenas observar o critério estabelecido na NBC T 16.10 que prevê a incorporação dos bens de uso comum do povo ao patrimônio, somente no caso dos mesmos absorverem recursos públicos, a saber:

Os bens de uso comum que **absorveram ou absorvem recursos públicos**, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional (grifo é nosso)

Dessa maneira, os bens de uso comum do povo classificados como naturais (parias, rios, ilhas, etc) não serão objeto de contabilização no ativo da instituição, sendo os bens classificados como artificiais (praças, fontes, avenidas, etc) devem ser objeto de contabilização.

No que tange a influência do registro da depreciação desses bens, ressalta-se a influência do reconhecimento dos custos apenas quando os bens de uso comum do povo forem considerados de vida útil limitada ou determinada, pois conforme estudado no item sobre a depreciação os bens de uso comum considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada, não serão depreciados.

### 1.3.1.9 Omissão de Registros de Obrigações

Sabe-se que a característica fundamental da despesa orçamentária é de ser precedida de autorização legislativa, normalmente, por intermédio do orçamento<sup>4</sup>. Nesse prisma, criar obrigação sem autorização orçamentária ou sem a emissão de empenho é crime contra a ordem fiscal.

Quando um gestor público realiza um gasto sem ter a devida autorização, ele estará incontestavelmente criando uma obrigação para a entidade pública, tal procedimento no jargão dos gestores públicos denomina-se “vale”. Porém ao praticar esse ato, geralmente, o gestor não irá evidenciar-lo no patrimônio do órgão, pois o fato de ordenar despesa não autorizada em lei, nesse caso na Lei Orçamentária Anual (LOA), puniria o gestor em pena de reclusão de 01 (um) a 04 (quatro) anos conforme a Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028, de 19 out 00).

No entanto, a omissão do registro dessa obrigação fere a composição patrimonial, a qual influenciaria na gestão de custos da entidade, pois deixará de apropriar os custos referentes ao período em que os gastos foram incorridos.

Para desvincular o aspecto legal/orçamentário do aspecto patrimonial, e cumprir integralmente os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o Manual de Despesa Nacional (2008, p.86) estabelece que ocorrendo o fato gerador de uma despesa e não havendo dotação no orçamento, a contabilidade deverá registrar a despesa com a incorporação de passivo em contrapartida ao registro no Sistema Patrimonial de variação passiva, conforme quadro 6, dessa forma não comprometerá a gestão de custos da unidade, quando houver a ocorrência do consumo do recurso.

Subsistema de Contas	Débito	Crédito
	Nome	Nome
Patrimonial	Varição Passiva Extra-Orçamentária – Incorporações de Passivo	Obrigações a Pagar

Quadro 6 – Registro da constituição da obrigação mesmo sem créditos orçamentário

**Fonte:** Manual de Despesa Nacional (2008, p.73)

<sup>4</sup> A Constituição Federal veda, no inciso II do artigo 167, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

### 1.3.2 Orçamento Público

Conforme relatado anteriormente, a contabilidade governamental, também tem por objetivo controlar a execução do orçamento, traduzida na arrecadação da receita e realização da despesa.

O orçamento, dentre outras funções, é responsável pela previsão do gasto público. De maneira simplificada, o orçamento é composto de expressões que descrevem os propósitos e as ações de governo (melhoria da saúde da população, redução das desigualdades regionais, promoção das exportações, desenvolvimento do ensino fundamental, etc), aos quais são alocados determinados valores, considerando os insumos necessários à sua realização. Portanto, os orçamentos públicos são elos entre recursos financeiros e comportamentos humanos direcionados para alcançar objetivos de políticas públicas. Se as receitas previstas forem arrecadadas e disponibilizadas tempestivamente, as despesas, realizadas de acordo com as instruções; e as ações envolvidas produzirem as conseqüências esperadas, então, teoricamente, os propósitos consignados no orçamento serão alcançados.

A estruturação do orçamento público, estabelecida pelo Manual Técnico de Orçamento (MTO), versão 2010, elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), considera que as programações orçamentárias estejam organizadas em Programas de Trabalho, e que esses possuam programação física e financeira.

No que tange as classificações orçamentárias pertinentes às despesas públicas deve-se observar o que se pretende analisar, pois cada uma delas possui uma função ou finalidade específica e um objetivo original que justificam sua criação e pode ser associada a uma questão básica que procura responder alguns quesitos, conforme detalhado no quadro 7.

<b>BLOCOS DA ESTRUTURA</b>	<b>ITEM DA ESTRUTURA</b>	<b>PERGUNTA RESPONDIDA</b>
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual Orçamento ?
Classificação Institucional	Órgão Unidade Orçamentária	Quem faz ?
Classificação Funcional	Função Subfunção	Em que área da despesa a ação governamental será realizada ?
Estrutura Programática	Programa	O que fazer ?
Informações Principais do Programa	- Objetivo - Problema a resolver - Público Alvo - Indicadores	Para que é feito ? Por que é feito ? Para quem é feito ? Quais as medidas ?
Informações Principais da Ação	Ação - Descrição - Finalidade - Forma de Implementação - Etapas - Produto - Subtítulo	Como fazer ? O que é feito ? Para que é feito ? Como é feito ? Quais as fases ? Qual o resultado ? Onde é feito?

Quadro 7 – Classificações Orçamentárias da Despesa

**Fonte:** MTO, versão 2010 (2009, p.33)

Sobre as finalidades das classificações orçamentárias, resumidamente, cabe a esfera orçamentária identificar em qual o orçamento estabelecido no § 5º do art. 165 da Constituição ocorrerá à despesa, a saber: fiscal, da seguridade social ou de investimento das empresas estatais.

A classificação institucional tem por finalidade principal identificar os órgãos e unidades orçamentárias que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária. O profº James Giacomoni (2003, p.93), cita que provavelmente trata-se da mais antiga das classificações da despesa orçamentária.

A classificação funcional utiliza-se de duas categorias, as funções e as subfunções, A função está relacionada com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que guarda relação com os respectivos Ministérios. Já a subfunção representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções. As

subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estão relacionadas na Portaria Interministerial nº 42, de 14 abr 1999. (MTO, 2009, p.38)

A classificação por estrutura programática tem por finalidade evidenciar as realizações do governo, ou seja, a sua programação de trabalho.

A Estrutura programática é formada por quatro categorias, por meio das quais é representada a programação de trabalho e conforme estabelece o art. 2º da Port nº 42/99-MPOG:

**I) Programa:** o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.

**II) Projeto:** um instrumento de programação 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.

**III) Atividade:** um instrumento de programação 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 necessário à manutenção da ação de governo.

**IV) Operações Especiais:** as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Na classificação por estrutura programática Moura (2003, p.59) diz acreditar que essa classificação pode indicar uma facilidade para se alocar os gastos aos programas.

Silva (1997, p.15) explica que com a publicação da Constituição Federal de 1988, verificou-se que a classificação funcional programática passou a ter uma natural ascendência sobre a classificação econômica. Tal ascendência diz respeito ao esclarecimento público dos gastos, e na fixação e melhor identificação dos objetivos a serem atingidos.

### 1.3.3 Classificação Segundo a Natureza da Despesa Pública

No que tange a classificação orçamentária por natureza de despesa a figura 2, representa graficamente de que maneira as informações são classificadas e agrupadas.

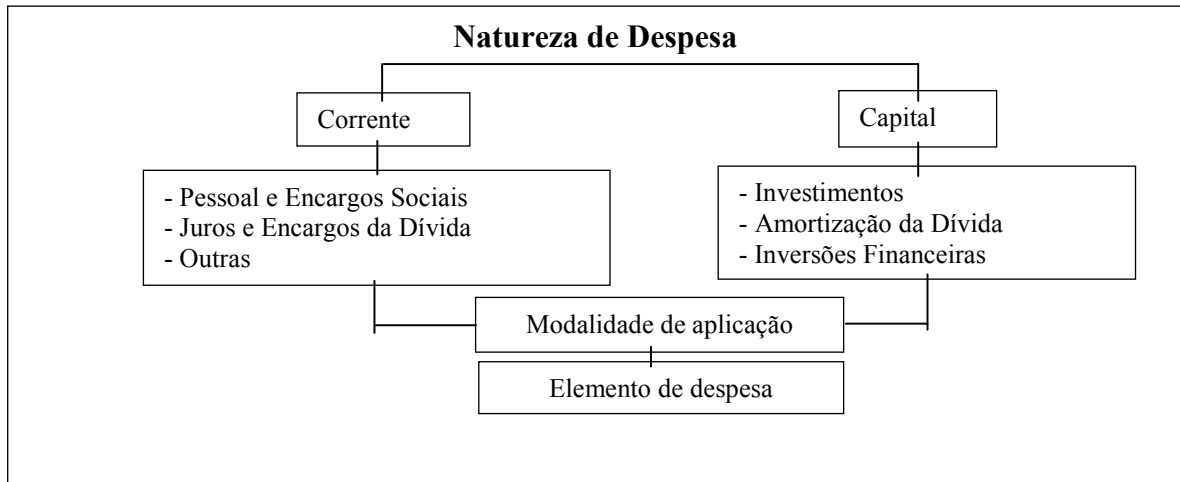


Figura 2 – Fluxo da Classificação por Natureza de Despesa

**Fonte:** Portaria Interministerial N° 163, de 04 de maio de 2001.

Observando a ilustração anterior, ao dividir as despesas em corrente e capital, tem-se a chamada classificação econômica das despesas públicas, cuja principal finalidade é fornecer informações sobre a economia do setor público e possibilitar avaliações sobre os efeitos que o gasto governamental tem sobre a economia como um todo, e conforme a Portaria Interministerial nº163/01 entende-se como:

- **Despesas Correntes** - Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
- **Despesas de Capital** - Classificam-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Pode-se inferir que as despesas correntes correspondem aos gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos. Sendo as despesas de capital correspondentes aos gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e, que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial. Silva (1997, p.19) alerta para o fato que a classificação econômica “trata a despesa pela ótica apenas financeira”.



Já na subdivisão das despesas de capital e corrente, tem-se o grupo de natureza da despesa o qual visa identificar e agregar os elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Após a informação do grupo de natureza a qual a despesa se refere, discrimina-se a modalidade de aplicação que se destina a indicar se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, ou, então, diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário no âmbito do mesmo nível de Governo.

Por último, o elemento de despesa cuja finalidade é permitir o controle contábil dos gastos, especialmente o de custos dos serviços e das ações.

Silva (1997, p.16) explica que a inclusão dos elementos de despesa, principalmente nas despesas correntes, é vista como a base para a implantação de um sistema de apuração de custos no setor público que possibilite a realização de previsões adequadas e, ainda, a avaliação dos resultados comparando os custos estimados, tanto sob o aspecto financeiro, como também, das metas físicas estabelecidas.

Entretanto, o autor alerta que quanto às despesas de capital, os elementos de despesa não estão necessariamente incorporados a esta categoria econômica, pois a administração pode decidir pela construção direta de uma obra, desenvolvimento de um software ou qualquer projeto que deva ser incorporado ao ativo e, no entanto, os gastos com pessoal, material de consumo ou serviços de terceiros, utilizados na formação desse ativo, continuarem como despesas correntes. (SILVA, 1999, p.16)

Para isso é que se necessita de ajustes contábeis, pois a contabilidade governamental não permite a identificação clara dos custos das atividades, pois seus registros mais analíticos dão ênfase à classificação legal.

#### 1.3.4 Estágios da Despesa Pública

Na figura 3, observa-se o longo caminho que, em regra, está previsto para a despesa pública percorrer. Seu primeiro estágio, a fixação, está inserido no processo de planejamento e compreende a adoção de medidas em direção a uma situação idealizada, tendo em vista os recursos disponíveis e observando as diretrizes e prioridades traçadas pelo governo.

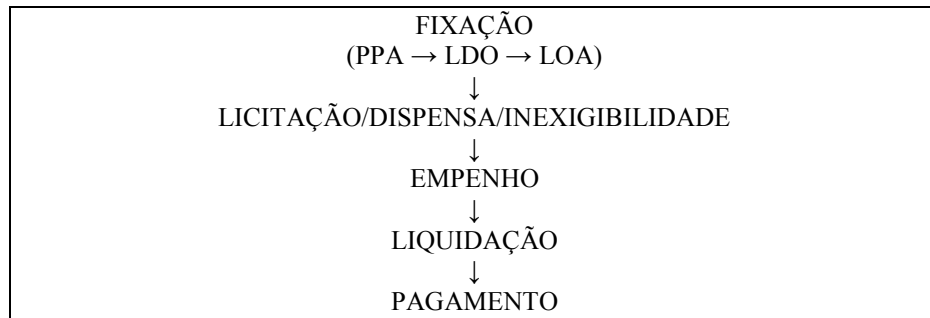


Figura 3 – Estágios da Despesa Pública

**Fonte:** elaborado pelo autor

Note que antes do ato de empenhar a despesa o gestor público deve observar vários procedimentos administrativos, onde constam mandamentos da Lei Complementar nº 101/00 (LRF) e da Lei nº 8.666/93 (Licitações e Contratos) e somente após transitá-los poderá ser realizado o empenho da despesa, que conforme o art. nº 58 da Lei nº 4.320/64 consiste no “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Tecnicamente, no empenho realiza-se a reserva de dotação orçamentária para um fim específico, ou seja, um ato administrativo, com a finalidade de controlar os créditos orçamentários fixados na LOA, não afetando o patrimônio público.

A Liquidação o art. nº 63 da Lei nº 4.320/64 prevê que o estágio de liquidação “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”, neste estágio o bem adquirido ou serviço prestado afetar o patrimônio público de forma modificativa (diminuindo situação líquida) ou de forma permutativa (não alterando a situação líquida).

O estágio da liquidação deve coincidir com o momento do fato gerador, em conformidade com o princípio da Princípio da Competência e conforme Resolução CFC nº 1.111/07 aplica-se integralmente ao Setor Público.

Por fim, o Pagamento último estágio da despesa, podendo ser efetuado somente após sua regular liquidação e nessa etapa extingue-se a obrigação da administração pública com seu credor.

### 1.3.5 Enfoque Orçamentário x Enfoque Patrimonial

A particularidade da contabilidade governamental no que tange a premissa do aspecto da legalidade, princípio referenciado por Meirelles (1999, p.82), “A lei, para o particular, significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim’” torna-se, segundo Silva (1997, p.7), imprestável no âmbito da Ciência Contábil, especialmente a gerencial, visto que conforme frisa o autor:

Deixar de registrar algum fato administrativo só porque fere algum dispositivo legal é desvestir a contabilidade do seu arcabouço científico e submetê-la à boa vontade dos administradores públicos temporários que, embora eleitos pelo voto popular, não tem, salvo honrosas exceções, compromisso com as funções permanentes do Estado, preocupando-se muito mais com as funções temporais que duram o tempo de um mandato.

Nesse enfoque, a contabilidade governamental deixa de reconhecer obrigações no momento do fato gerador, por não haver autorização legislativa, por meio da LOA, ocasionando o descumprindo o Princípio da Competência, e acaba deixando de lado alguns eventos de natureza econômica, conforme abordados nos itens anteriores deste trabalho.

Com essa visão, explica Moura (2007, p.93), o conceito de custo é colocado equivocadamente na administração pública, relacionando-o à execução orçamentária, e cita Cruz (2002, p.195) para ratificar sua observação, a saber:

Com freqüência fala-se em custos no serviço público relacionado à execução da despesa orçamentária com algum indicador de serviço produzido ou prestado. Incorre-se em erro técnico, visto que o conceito de custos não está associado à aplicação de recursos orçamentários e sim ao consumo de bens e serviços no processo de produção – um conceito econômico.

Observa-se diante do exposto que por conta do orçamento a contabilidade pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil. (MOTA, 2009, p. 221)

Com o objetivo de harmonizar os contabilização dos fatos oriundos do orçamento e cumprir enfatizar a realidade econômica e contábil dos órgãos públicos. A Secretaria do Tesouro Nacional no sentido de enfatizar a importância do controle dos atos e fatos que realmente impactarão o patrimônio público, visto que nem toda a despesa ou receita orçamentária afetarão o patrimônio das entidades, publicou dois manuais (despesa e receita) cabendo ressaltar dois aspectos:

- A classificação da receita e despesa sob os enfoques: patrimonial e orçamentário; e
- O momento do reconhecimento da receita e despesa na ótica dos referidos enfoques.

No Manual da Receita (2008, p.16/59) consta que a receita sob o enfoque patrimonial deverá “ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento” e no enfoque orçamentário seu reconhecimento será “no momento da arrecadação”.

Sendo no Manual da Despesa (2008, p.13/68) a despesa o enfoque patrimonial deverá “ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento”, e no enfoque orçamentário seu reconhecimento será no exercício segundo o qual as despesas foram “empenhadas”.

Dessa forma os Manuais da Receita e da Despesa desmistificam o regime misto, e exaltam que a contabilidade aplicada ao setor público efetua os registros orçamentários da receita e da despesa, atendendo ao disposto na Lei nº 4.320/1964. Sendo que para fins de contabilidade patrimonial a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou seja, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto para o reconhecimento da receita quanto para a despesa.

#### **1.4 Abordagens sobre Contabilidade de Custos**

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 02), “a contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira”.

Sendo essas informações (financeiras e não-financeiras) fornecidas pela contabilidade de custos, de suma importância aos gestores, sejam eles públicos ou privados, pois os mesmos têm como principal tarefa o gerenciamento de custos e utilizaram tais informações para tomarem decisões, que muitas das vezes comprometerão a organização na incorrência de custos subsequentes.

Esta subseção tem o intuito de abordar os diversos conceitos e nomenclaturas aplicados à contabilidade de custos que são amplamente aceitos, com o propósito de auxiliar no entendimento dos múltiplos objetivos do sistema de custos a ser estudados – o SISCUSTO.

Pois conforme os ensinamentos de Cruz e Neto (2007, p.82) “Uma revisão conceitual é a porta de entrada para que se aborde os custos dentro do setor público estatal”.

#### 1.4.1 Terminologia aplicada a Gestão de Custos

Para que seja possível utilizar as informações produzidas pela contabilidade de custos na construção de um sistema de custos aplicado a um órgão público, Machado explica (2002, p.118) que é necessário uma aproximação terminológica entre a contabilidade governamental e a de custos.

Nesse sentido, realizou-se, inicialmente, um levantamento na literatura das terminologias utilizadas na sistemática de apuração de custos, que de alguma maneira necessitaram de ajustes para sua adequada aplicação na contabilidade de custos das entidades públicas, a saber:

- **Gasto:** Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos. São todas as ocorrências de pagamentos ou de recebimentos de ativos, custos ou despesas.
- **Investimento:** Gasto ativado em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. São os gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos.
- **Custo:** Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. São os gastos, que não são investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa.
- **Despesa:** Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas. São os gastos necessários para vender e distribuir os produtos.
- **Desembolso:** Pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço (MARTINS, 2006, p. 24-25 e PADOVEZE, 2006, p.17).

A partir desses conceitos investigou-se as possíveis equivalências e exceções que pudesse haver entre as contabilidades. No que tange as fases das despesas públicas e suas correlações com os conceitos aplicados à contabilidade de custos, Machado (2002, p.119) traçou um paralelo entre a terminologia utilizada na contabilidade de custos com a utilizada na governamental e descreveu, resumidamente, o que se segue:

- A Fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo padrão.
- A fase do empenho não encontra correspondências com os conceitos da contabilidade de custos.
- A fase da liquidação equivale ao conceito de gasto, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço.
- A fase do pagamento equivale ao conceito de desembolso.

Observa-se na comparação terminológica, ora iniciada, que a contabilidade pública está estruturada para atender às informações referentes ao “Gasto” (toda despesa liquidada representa um gasto), fornecendo todas as informações relevantes ao controle do fluxo financeiro, orçamentário e patrimonial. Nada relatando, porém, sobre o momento em que o Governo, de fato, consome os recursos disponíveis. Nota-se, assim, a importância do conceito de “Custo”, como um dado novo colocado à disposição do gestor público para efetivamente tomar conhecimento do seu desempenho. (BAHIA, 2002, p.6)

Ainda na tentativa de aproximar as terminologias contábeis, conforme tratado na subseção 1.4.1, a Lei 4.320/64 classifica as despesas orçamentárias, quanto a sua classificação econômica em Despesas Correntes (Despesa de Custeio e Transferências Correntes) e em Despesas de Capital (Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital), sendo a partir da despesa liquidada (correspondente ao gasto) pode-se fazer outra correlação de conceitos, a saber:

- Investimentos para as Despesas de Capital; e
- Custos para as Despesas Correntes. (MACHADO, 2002, p.121)

A partir desse ponto, Machado (2002, p.122) explica que bastaria realizar alguns ajustes nas Despesas classificadas como Correntes (regra geral: custos) e classificá-las como investimentos, como: gastos com conservação e adaptação de imóveis, material para estoque, as liquidações forçadas e as despesas de exercícios anteriores.

A figura 4 sintetiza, **em regra geral**, a analogia entre a despesa orçamentária liquidada com seu relacionamento com a terminologia aplicada à gestão de custos.

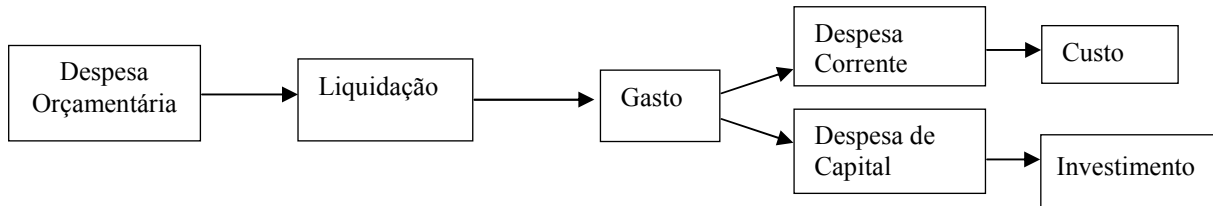


Figura 4 – Relacionamento entre os conceitos de despesa liquidada e de custos

**Fonte:** elaborado pelo autor

Por fim, no que tange as terminologias que necessitam de adaptações para aproximação entre as contabilidades de custos e governamental, Mauss e Souza (2008, p.25) ressaltam que “as organizações públicas são consideradas entidades sem fins lucrativos”, dessa forma, “elas não são remuneradas diretamente pelos serviços que prestam, ou seja, não vendem serviços; logo não há despesas (gastos ligados à obtenção de receitas)”. Ratificando a posição de Machado (2002, p.121) que em sua tese salienta que “no setor público, diferentemente do privado, não há necessidades de se distinguir entre o custo dos produtos ou serviços da despesa do período”.

Contraponto ao raciocínio anteriormente exposto, Cruz e Neto (2007, p.35) expõem que existe a possibilidade de adaptar a terminologia “despesa”, utilizada no setor privado, à contabilidade de custos aplicada ao setor governamental, e respalda seu argumento interpretando o conceito de despesa quando se trata de “gasto cuja expressão física, na forma de bem ou serviço, não é utilizado na transformação do produto final”, e exemplifica: “Serviço de telefonia onde são confirmadas as consultas dos pacientes, após os exames e curativos já realizados e concluídos no posto de saúde da entidade”.

Contudo, no entendimento do autor deste trabalho, o gasto realizado no setor público será ou um custo ou um investimento, visto que a intenção final de toda a despesa na ótica governamental ter um único objetivo a ser atendido, que é atender o bem comum. Nesse

sentido as ligações realizadas para “confirmar as consultas dos pacientes” serão consideradas custos em sua respectiva atividade desenvolvida pela entidade estatal

Continuando o levantamento terminológico aplicado na contabilidade de custos no quadro 8 descrevem-se os conceitos em que não existe discussão quanto a sua aplicação no campo da contabilidade governamental.

<b>TERMINOLOGIA</b>	<b>CONCEITO</b>
Custos Fixos	Para Koliver (2008, p.67), “custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade”.
Custos Variáveis	Para Padoveze (2006, p.56), “custos variáveis são aqueles que, em cada alteração da quantidade produzida ou vendida, terão uma variação direta e proporcional em seu valor”.
Custos Diretos	Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.20) “Custos diretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável”.
Custos Indiretos	Para Martins (2006, p.49) custos que “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (...). São os Custos Indiretos com relação aos produtos”.

Quadro 8 – Conceitos Equivalentes

**Fonte:** Koliver (2008, p.67), Padoveze (2006, p.56), Horngren, Foster e Datar (2000, p.20), e Martins (2006, p.49)

Tais conceitos não geram dúvidas no que tange a sua terminologia aplicada ao setor público, no entanto, na prática a divisão fixo/variável e direto/indireto é polêmica, como bem ressalta Luque *et al* (2008, p.327) quando exemplifica a questão da interpretação do comportamento da mão-de-obra direta em relação ao volume da produção, a saber:

Embora na contabilidade tradicional os gastos com serviços do fator trabalho sejam considerados como “gastos variáveis”, isto é, dependem do nível da produção, esse critério é discutível no setor público. A razão disso é que, dado que o servidor público em geral dispõe de estabilidade, os gastos com pessoal são relativamente inflexíveis para baixo. A despeito disso, seguiremos a nomenclatura tradicional e consideraremos, para todos os efeitos, os gastos com pessoal como sendo “gastos variáveis” (ou semivariáveis, como alguns preferem) e não como custos fixos do setor público.



Ao estimular o estudo dos conceitos doutrinários apresentados nesta seção, Cruz e Neto (2007, p.35) exaltam a importância do contato com a teoria contábil apresentada, que segundo os autores é “essencial para dar robustez e credibilidade a qualquer sistema de custos”.

#### 1.4.2 Métodos de Custeio

Conforme abordado anteriormente, fica evidente o potencial polêmico da aplicação na prática dos conceitos que amparam a contabilidade de custos e torna-se, ainda, mais controverso quando sua linguagem necessita de adaptação para que seja aplicada em outro ramo das Ciências Contábeis, neste caso, a Contabilidade Pública.

Padoveze (2006, p.75) alerta sobre a importância de se definir claramente os fundamentos teóricos da contabilidade de custos, pois tais fundamentos possibilitam uma apreciação científica dos estudos. Sobre o assunto métodos de custeio, o autor enfatiza ser “o fundamento teórico mais importante na questão da contabilidade de custos”, pois possibilita “identificar e definir os caminhos para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais”.

A escolha do método de custeio implicará na forma em que os custos serão atribuídos a determinado produto e serviço. Sendo que tradicionalmente, os métodos mais comuns na contabilidade de custos são o custeio variável e o custeio por absorção. No entanto, existem outros tipos de métodos de custeio considerados como novos, entre os quais Koliver (2008, p.482) cita: custo-meta, custeio por unidades de esforço de produção e custeio baseado em atividades (Custeio ABC), sendo este último em destaque no Brasil, principalmente, na área pública.

No entanto a LRF determinou a implantação do sistema de custos, porém não especificou qual deve ser a modelagem seguida pela Administração Pública, a escolha do método caberá ao gestor público, que a princípio deverá optar por aquele que proporcione o melhor custo-benefício e atenda o seguinte questionamento elaborado por Martins (2006, p.360): "Para que se quer o Sistema?"

Pois, um princípio fundamental da gestão de custos é: “custos diferentes para propósitos diferentes”. Portanto, o custo do produto ou serviço depende do objetivo gerencial que está sendo pretendido.

Nesta seção, o presente trabalho vem tratar das características, vantagens e desvantagens da utilização do custeio ABC, fazendo-se necessário abordar, ainda que de forma introdutória, os sistemas de custeio por absorção e variável. Com a finalidade de analisar e responder se a metodologia do custeio ABC, implantada no SISCUSTOS, está em conformidade com o disposto na doutrina?

#### 1.4.2.1 Custeio Absorção

O Custeio por Absorção, para Martins (2006, p.37), “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Todos os gastos relativos à fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. A seguir apresenta-se a figura 5 com o esquema conceitual do Custeio por Absorção numa empresa de manufatura.

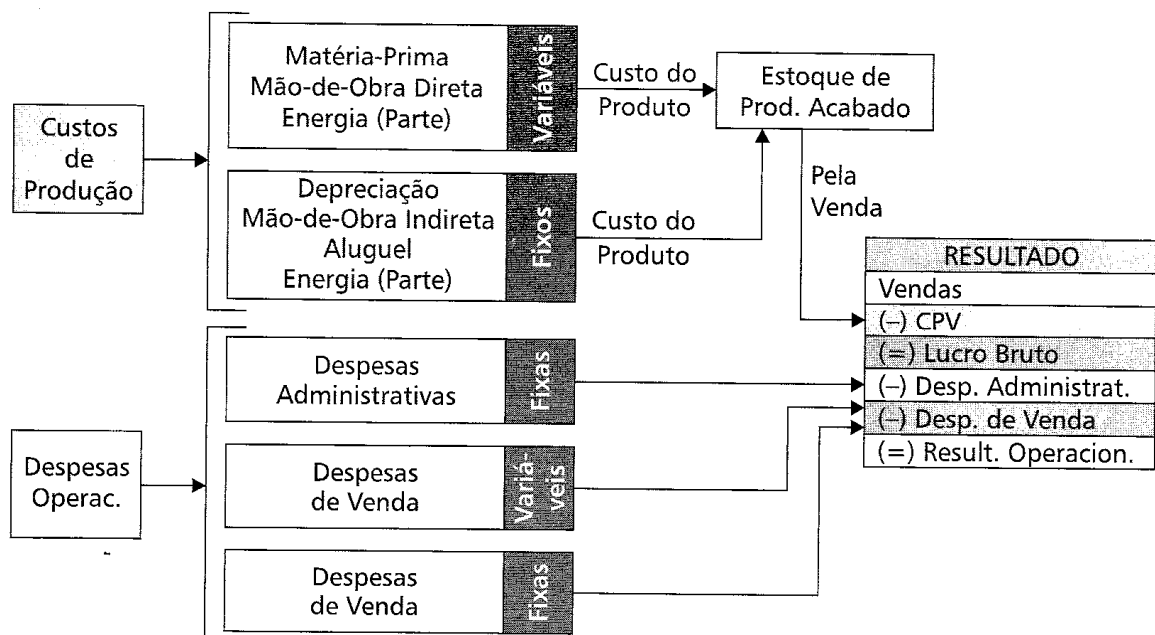


Figura 5 – Custeio por Absorção

**Fonte:** Mauss e Souza (2008, p.46)

Segundo Martins (2006, p.37) o esquema básico do Custeio por Absorção é a separação entre custo e despesa; a apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; e o rateio dos custos indiretos, conforme se pode observar na figura 5.

O custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação. (HORNGRER, FOSTER e DATAR, 2000, p. 211)

Com isso, pode-se inferir que o objetivo principal do custeio por absorção é a avaliação do estoque, sendo apropriado para entidades cujos custos diretos são de maior relevância que os custos indiretos, pois estes dependem de rateio para alocação ao produto. (LUZ e REIS, 2008)

No custeio por absorção apura-se o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados. (MARTINS, 2006, p.197)

No que tange a sua aplicação na área pública, deparou-se com autores favoráveis a utilização do custeio por absorção citando as seguintes vantagens de sua utilização:

- Pode ser implementado de forma mais fácil, por ter estrutura e critérios de implementação mais simples do que métodos mais sofisticados. (MAUSS e SOUZA, 2008, p.47)
- Preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com pessoal, encargos, materiais, serviços e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais. (SILVA, 1997, p. 61)
- Ousa-se, também citar, o seu menor custo de implantação no desenvolvimento do sistema de custos.

Quanto às desvantagens na implantação do custeio por absorção no desenho de um sistema de custos desenvolvido para um órgão estatal, contatou-se a sua incapacidade de utilização nas seguintes situações:

- Por impossibilidade gerencial de análise dos custos por processos de trabalho. (REIS, RIBEIRO e SLOMSKI, 2005, p.6)
- Pela inadequação de critérios de rateio como alocação de custos aos serviços. (REIS, RIBEIRO e SLOMSKI, 2005, p.6)
- Pelas frequentes mudanças de estrutura dos órgãos e entidades governamentais, determinar uma redefinição dos centros de custos,

instabilizando a apuração dos mesmos pelo método do custeio por absorção. (ALONSO, 1999, p.46)

- Por ser o serviço público composto por alto índice de gastos indiretos. (MAUSS e SOUZA, 2008, p.46)

Apesar de encontrar na literatura consultada muita críticas negativas ao custeio por absorção, ao discutir o tema, a Escola Nacional de Administração Pública – ENAP (2001, p.17) chama a atenção de que o método tradicional por absorção implantado pelo Comando da Marinha está atendendo com bastante eficiência o atual sistema de custos utilizado pelas suas organizações industriais e hospitalares, visto que as mesmas apresentam grande semelhança com os trabalhos desenvolvidos nas empresas da iniciativa privada, as quais possuem sistemas de apuração de custos, em sua grande maioria, segundo o método de custeio tradicional por absorção.

Tal fato demonstra que o método de custeio por absorção não deve ser esquecido, podendo vir a contribuir eficientemente como método de apuração de custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

#### 1.4.2.2 Custeio Variável/Direto

Inicialmente, cabe explicar, que este trabalho estará adotando a nomenclatura dupla “Variável/Direto”, como se os dois métodos fossem o mesmo, embasando-se nas afirmativas de Martins (2006, p.51) “Os custos variáveis são sempre diretos por natureza, embora possam, às vezes, ser tratados como indiretos por razões de economia”, e Padoveze (2006, p.78) “[...].Contudo, pelo fato de, para a maior parte das empresas, os principais custos diretos terem característica de variabilidade, o entendimento similar desses dois métodos (Variável e Direto) é perdoável e aceitável”.

Segundo Martins (2006, p.198) no Custeio Variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, sendo os custos fixos tratados como despesas, afetando diretamente o resultado do período, e conseqüentemente, para a valoração dos estoques, vão somente os custos variáveis. Dessa forma, os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns, que conforme observado no Custeio por Absorção pode levar a decisões equivocadas.

Stark (2007, p.167) chama a atenção que o método de custeio variável toma como pressuposto que os custos indiretos, normalmente fixos, gerados pelo processo de fabricação não sejam de responsabilidade dos produtos e, assim, estes não os absorvem. Visto que os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva em si, mas sim como elementos alheios á produção cuja existência permanece em períodos de ausência de atividades. A figura 6 apresenta o esquema de apropriação dos custos e despesas pelo método do custeio variável.

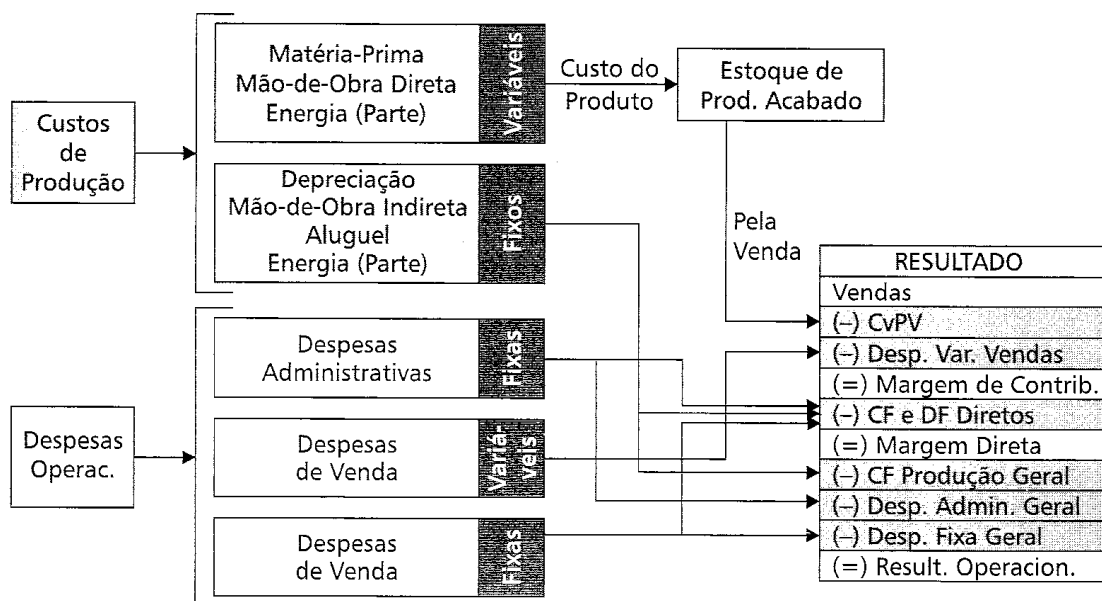


Figura 6 – Custeio Variável

Fonte: Mauss e Souza (2008, p.49)

Por intermédio do Custeio Variável pode-se ter conhecimento da margem de contribuição – diferença entre o preço de venda com os custos e despesas variáveis associado ao produto – e de possibilitar a obtenção do ponto de equilíbrio – diferença entre as receitas totais com os custos e despesas totais, ferramental que permite fundamentar futuras decisões de aumento ou diminuição da oferta posta a disposição pelas organizações.

Quanta a sua aplicação na área pública, deparou-se com autores favoráveis a utilização do custeio por variável/direto citando as seguintes vantagens de sua utilização:

- Por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Esse é o objetivo central do sistema integrado de custos. Sua implantação pode ser

feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento. (MACHADO, 2002, 148-9)

- Por considerar que o uso do rateio, embora frequente, não se presta à identificação do valor criado em cada decisão, uma vez que apenas atribui um valor médio obtido por divisão matemática, sem se preocupar com o efetivo relacionamento entre os custos e as suas causas. (CATELLI, SANTOS, PARISI e ALMEIDA, 2001, p.90)
- Por não existir resultado por unidade produzida, mas sim, margem de contribuição. (CATELLI, SANTOS, PARISI e ALMEIDA, 2001, p.90)

Quanto às desvantagens na implantação do custeio variável/direto no desenho de um sistema de custos desenvolvido para um órgão estatal, constatou-se a sua incapacidade de utilização nas seguintes situações:

- Quando se trata de custear estruturas administrativas, de modo a tornar visíveis os custos ocultos dos processos burocráticos tradicionais e compará-los aos novos processos que passaram por inovações organizacionais ou tecnológicas. (AMAZONAS, 2009)
- O custeio variável, por trazer junto ao seu conceito as análises custo-volume-lucro e as análises por margem de contribuição, apresenta-se como um sistema de utilização limitada na esfera pública. Os custos fixos presentes nas organizações públicas, em grande parte, representam a maior parte dos custos inerentes aos processos desenvolvidos. (REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005, p.7)
- Limita a análise de custos no curto prazo. (MAUSS E SOUZA, 2008, p.54)

Cadore e Hatakeyama (2008, p.1) relatam que os métodos de custeio foram desenvolvidos para atender as diversas áreas do setor privado, contudo, nenhum foi desenvolvido em especial para atender os anseios da Administração Pública, sendo necessário o estudo destas diversas metodologias com o intuito de chegar à conclusão de qual melhor se adequaria a estes anseios.

Partindo do pressuposto que nenhum método de custeio foi especificamente elaborado para sua aplicação no setor público, nota-se que uma das diretrizes do documento elaborado

pela SOF para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos para governo federal é a flexibilidade dada aos órgãos e entidades para a escolha do método de custeio.

No entanto, a SOF (2008, p.29) incentiva que as instituições vinculadas ao Governo Federal avaliem a conveniência de fomentar projetos-piloto de construção de sistemas de custos amparados no método de ABC de custeio, sobre o qual serão abordadas suas características na subseção a seguir.

#### 1.4.2.3. Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Padoveze (2006, p.79) explica que o custeio ABC é um método de custeamento que utiliza o conceito de absorção de custos e despesas indiretas fixas para apropriá-los aos produtos ou serviços. Com isso necessitará de algum critério para “absorver” os custos indiretos fixos aos produtos ou serviços e, exatamente, nesse ponto que se dará a principal contribuição do ABC.

Conforme abordado neste trabalho o custeio por absorção tem como uma de suas desvantagens a forma arbitrária com que realiza a alocação (rateio) dos custos indiretos aos produtos ou serviços, normalmente baseado no consumo de mão-de-obra direta, de horas máquinas, no volume produzido ou em combinações desses fatores, os quais não relacionam efetivamente a relação entre o consumo de recursos e os produtos e serviços finais.

Por ser considerado um fator crítico de sucesso, não distorcer a alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços, segundo Nakagawa (1994, p.38), o ABC ao utilizar bases específicas de alocação de custos para cada atividade, permite mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o processo de manufatura. Com isso permite “[...] reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. (MARTINS, 2003, p. 87).

Para atingir esse objetivo, o ABC procura utilizar um fundamento básico, a saber: identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor. Fundamento esse denominado de Princípio da Causação, que segundo Andrade, Batista e Souza (2006, p.11), tem como premissa que “Os custos devem ser atribuídos ao portador ou atividade que o causou”.

Tem-se no Princípio da Causação uma das contribuições conferidas ao método ABC, por intermédio da utilização do rastreamento e não do rateio, consegue-se obter a relação causa e efeito entre os custos e as atividades e somente utilizar o rateio quando não for possível a alocação direta ou o rastreamento revelar-se antieconômico, como alerta Silveira (2006, p.4).

Em função da complexidade do sistema e da participação relativamente pequena de gastos com determinados recursos (como água e energia elétrica, por exemplo) no montante total de gastos, a opção por critérios essencialmente de rateio parece razoável, visto que a mensuração mais rigorosa da relação real de consumo, o que levaria a um rastreamento, **poder-se-ia revelar antieconômica.** (grifo nosso)

E, ainda, cabe alertar que para não se obterem informações distorcidas, mesmo utilizando o rastreamento, a organização deverá promover campanhas diversas, como forma de incentivar seus funcionários (militares e civis) a realizarem sugestões para melhoria e compreensão da forma como funciona o sistema ABC.

#### a) FUNCIONAMENTO DO SISTEMA ABC

Para o entendimento do funcionamento do sistema ABC é de suma importância compreender o relacionamento entre atividades, recursos, custos e direcionadores de custo, a figura 7 demonstra esse relacionamento que a seguir será detalho.



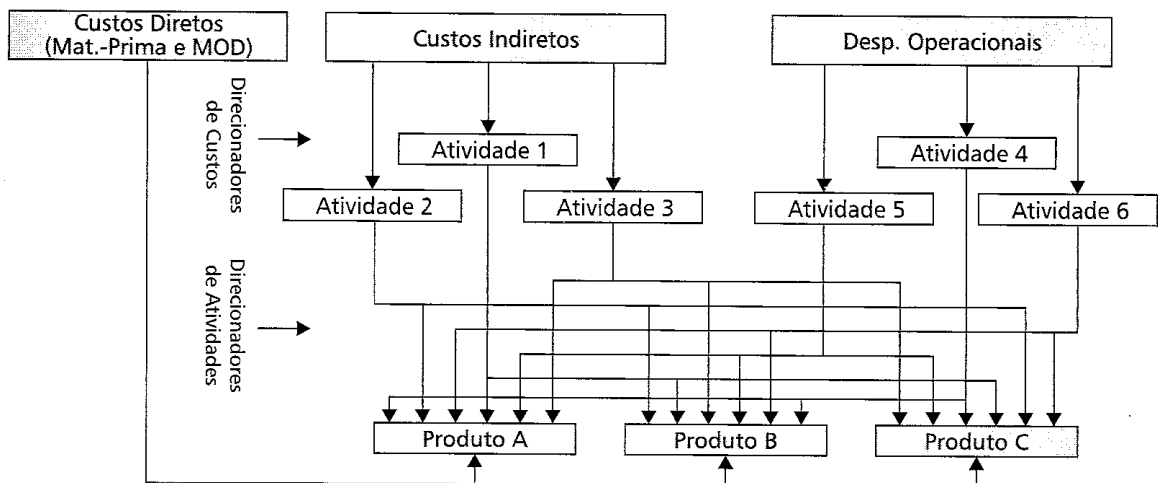


Figura 7 – Apropriação dos custos (Método ABC)

**Fonte:** Mauss e Souza (2008, p. 57).

**Os recursos** são os insumos ou elementos econômicos utilizados pelas atividades. São representados pelos gastos que transformam o dia da organização como, por exemplo, mão-de-obra, material e tecnologia. (MARTINS, 2006, p.93)

Após a identificação dos recursos, observando a figura 7 nota-se que para o funcionamento do sistema ABC, necessita-se apropriar esses recursos às atividades, utilizando-se os denominados **direcionadores de custo** – são os mecanismos utilizados com a atribuição de rastrear os custos – os quais dividem-se em: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

Antes, vale chamar a atenção para a importância da escolha criteriosa dos direcionadores de custos, que representem a melhor relação causa e efeito dos custos aos produtos, pois conforme ressaltam os autores Horngren, Sundem e Straton. (2004, p.119) “Os direcionadores de custos são fatores que afetam os custos”, para isso Stark (2007, p. 188) orienta investigar a ocorrência de três fatores para essa seleção, a saber:

- A facilidade na obtenção dos dados necessários para o direcionador de custo escolhido (custo de medição).
- A correlação entre o consumo da atividade e o consumo real (grau de correlação).

- A influência que determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental).

Um aspecto relevante dos direcionadores de custos, ao se custear um produto, está na revelação das possíveis "oportunidades" para melhorias. Não será pelo custo em si de uma atividade que poderão ser implementadas melhorias na mesma, mas pelos fatores que determinam aqueles custos, ou seja, pelo conhecimento dos fatores que os causam.

Conforme Hansen e Mowem, (2001, p. 396), **os direcionadores de recursos** têm a seguinte definição: “são fatores que mensuram o consumo dos recursos pelas atividades. Uma vez que os direcionadores de recursos são identificados, então os custos dos recursos podem ser atribuídos para a atividade.”

Sendo **as atividades** “o foco do custeio baseado em atividades” (HANSEN e MOWEM 2001, p. 392), pois representam o equivalente a descrever a ação empreendida – geralmente usando um verbo de ação e um objeto que recebe a ação. Detalhando, “é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços”, que tem como principal objetivo “converter recursos em produtos ou serviços”. (MARTINS, 2006, p.93 e NAKAGAWA, 1994, p.43)

Em vista disso, o que se pretende é descrever a maneira como a organização utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão e objetivos, a fim de que seja possível mensurar seu desempenho, pois ao dividir a organização em atividades, inter-relacionando os departamentos e setores, o ABC permite uma visão dos processos de negócios (visão horizontal), onde são analisadas as atividades possibilitando a identificação de oportunidades de melhorias de desempenho por intermédio da investigação da relação causa e efeito dos custos.

Voltando a visualizar a figura 7, após os recursos serem transferidos às atividades, o próximo passo será apropriar os custos das atividades aos objetos de custo (produtos ou serviços), para isso necessita-se transpor o segundo estágio do esquema de alocação de custos do sistema ABC, nesse caso utilizando **o direcionador de atividade** que assim é definido por Hansen e Mowem, (2001, p. 396) “medem a demandas que os objetos de custo colocam nas atividades”, ou seja, é a maneira de identificar como os produtos consomem atividades e servem para custear produtos, indicando a relação entre as atividades e os produtos.

Por fim, atinge-se **o objeto de custo** que representa o motivo pelo qual as atividades são realizadas. Segundo o enfoque ABC, objeto de custo é quem consome atividades, podem ser qualquer finalidade para a qual o tomador de decisão deseja uma mensuração de custos em separado. Exemplos de objetos de custos incluem: departamentos, produtos, territórios, milhas

dirigidas, tijolos assentados, clientes examinados, lançamentos de impostos enviados, cheques processados, horas-aula ministradas e livros tombados em bibliotecas.

Pelo exposto, verifica-se que o pressuposto básico do método de custeio ABC é que os recursos das empresas são consumidos pelas suas atividades desenvolvidas; os produtos, por sua vez, surgem do consumo dessas atividades. (NAKAGAWA 1994, p.39)

No quadro 9 apresentam-se exemplos de recursos, atividades e direcionadores de custo utilizados por Almeida, Rocha, Espinheira e Santana (2008) para custear aluno do ensino fundamental e aluno da educação infantil.

<b>Recursos</b>	<b>Direcionadores de recursos</b>
Pessoal	Número de horas trabalhadas
Materiais	Consumo
<b>Atividades</b>	<b>Direcionadores de atividades</b>
Realizar serviços de manutenção da escola	Área construída de sala de aula
Fornecer merenda escolar	Refeições servidas
Atender serviços de Biblioteca	Empréstimos de livros
Preparar aula	Horas magistério na atividade
Ministrar aula	Horas magistério na atividade
Avaliar o desempenho dos alunos	Horas magistério na atividade

Quadro 9 - Recursos, Atividades e Direcionadores de Custo

**Fonte:** Adaptado de Almeida, Rocha, Espinheira e Santana (2008)

Os autores (2008, p.13) enfatizam que uma das principais dificuldades enfrentadas foi a carência de controles formais em relação à realização de diversas atividades o que dificultou a efetivação de algumas etapas do modelo ABC, em especial no tocante à escolha de direcionadores, tanto de recursos quanto de atividades.

Nesse sentido, Andrade, Batista e Souza (2006, p.09) ressaltam que para obter o sucesso em sua implantação é necessário “uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade”, por permitir a visualização dos fluxos dos processos de maneira que a aplicação do ABC seja eficiente e eficaz.

## b) VANTAGENS E DESVANTAGENS DA APLICAÇÃO DO ABC NO SETOR GOVERNAMENTAL

Para este item buscaram-se, por trabalhos publicados em periódicos e anais de congressos, as principais vantagens e desvantagens da aplicação do método ABC no setor público, levando-se em conta trabalhos realizados em órgãos da Administração Pública Direta que abordaram o estudo de custos no setor público, excluindo, por exemplo, pesquisas realizadas em Hospitais Públicos, Empresas Públicas e Universidades Públicas por pertencerem a Administração Indireta. Foi adotada essa linha de raciocínio, por entender que o encadeamento das argumentações realizadas pelos autores pesquisados contribuirá mais eficazmente para a elaboração da base teórica que referenciará o estudo do sistema de custos (SISCUSTOS) implantado no Exército Brasileiro.

Na sequência, apresentam-se algumas considerações a respeito dos pontos favoráveis e desfavoráveis da utilização do método ABC na gestão de custos da área pública, baseados nos trabalhos pesquisados.

Alonso (1999, p.48) é enfático ao afirmar que, quando se trata da implantação de um sistema de custos no serviço público, o método de custeio mais adequado é o ABC, e elenca as seguintes razões para tanto:

- 1) Foi concebido para apurar custos **não somente de produtos** (bens ou serviços), **como também de outros objetos de custeio**: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros.  
Este ponto é mais relevante do que pode parecer à primeira vista. O custeio tradicional restringe os objetos de custeio aos produtos. **Porém, em muitas áreas do serviço público fica até um pouco difícil identificar de forma precisa qual é o produto.** Esta dificuldade vem sendo constatada nos levantamentos de processos feitos nos últimos anos em órgãos do Governo Federal. Os produtos do setor público típico são, regra geral, serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado.
- 2) O custo total de um produto é obtido pela **agregação do custo indireto ao custo direto**. E o custo indireto depende de critérios de rateio algo arbitrários.  
Além do mais, devido ao progresso tecnológico, os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos, tornando ainda mais problemática a definição arbitrária de critérios de rateio.
- 3) Os sistemas ABC têm uma **arquitetura flexível**, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos.
- 4) O ABC é **uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão**, pois não apenas apura os custos já incorridos como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos. Em particular, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo destes programas. **(grifo é nosso)**

Nesse mesmo diapasão, Soares e Corrêa (2008, p.70) explicam que um processo, como a formação da despesa pública (ver Figura 3 – Estágios da Despesa Pública), percorre

vários departamentos na unidade administrativa, iniciando com a requisição do produto ou serviço e transpondo pelo setor de compras, licitações, almoxarifado, tesouraria, contabilidade e outros setores, dependendo da estrutura organizacional do órgão ou entidade.

Dessa forma, a metodologia ABC, por ter sua arquitetura flexível, atende de forma satisfatória a apuração dos custos das organizações públicas, pois permite identificar o “trânsito” dos custos por diversos departamentos, visto que a metodologia visa custear os processos de trabalho, sendo estes detalhados pelas atividades, constituindo-se na matéria prima do sistema de custo ABC, diferentemente dos sistemas tradicionais de custeio que considera uma estrutura organizacional funcional, normalmente por departamentos, que por vezes, acaba ocultando custos, por não identificar o relacionamento dos insumos despendidos com a estrutura a ser custeada.

Outro aspecto favorável à implantação do sistema ABC no setor governamental, trata-se do tratamento refinado dado aos custos indiretos, pois conforme ressaltam Gibbon, Porto, Caldas e Machado (2008) na administração pública esses custos representam a maior parte dos custos relativos à prestação dos serviços públicos e a utilização de sistemas de custeio tradicionais traria poucos benefícios e muitos problemas ao setor, pois a escolha de critérios de rateios seria inadequada e iria comprometer a avaliação institucional.

Além disso, diferentemente dos métodos tradicionais, o uso do método ABC permite o custeamento total do processo, indo além da identificação apenas dos custos diretos ou de produção, pois envolve os custos indiretos que usualmente são desconsiderados, por exemplo: custos dos serviços de apoio. (ALONSO, 1999, p. 46)

Como no ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma organização são consumidos por suas atividades e não pelos seus produtos ou serviços disponibilizados, é possível identificar e estabelecer comparações entre os custos das diversas atividades secundárias (atividades meio) com os custos das atividades primárias (atividades fim), proporcionando a visão de toda a estrutura de custo.

Tal particularidade, tem como benefício identificar de que forma os insumos estão sendo consumidos pelas atividades (meio e fim), permitindo que a organização reestruture seus processos, eliminando de maneira seletiva as atividades que não agregam valor ao serviço público, com isso reduzindo custos, sem interferir na qualidade do serviço final prestado aos clientes internos ou externos. Ching e Silveira (2008, p.10) informam em seu trabalho, que o Banco Central do Brasil justificou a escolha da metodologia ABC “por possibilitar a alocação das despesas administrativas aos produtos e serviços e permitir a mensuração dos custos que não agregam valor”.

E, ainda, sob a ótica do citado pressuposto “os recursos são consumidos por suas atividades”, Ching e Silveira (2008, p.9) revelam que o custo por atividades, mensurável no sistema ABC, guarda estreita relação com o conceito de projeto e atividade evidenciado pela classificação programática referenciada pela Contabilidade Pública<sup>5</sup>, dessa forma facilitando a obtenção de informações que irão alimentar o sistema de custos baseado na metodologia ABC.

De acordo com Alonso (1999, p.52) “com a expansão de sistemas ABC pela administração pública tornará possível (e desejável) o aproveitamento das listas de atividades de algumas organizações governamentais por outras (*benchmarking*)”, fato que poupará o árduo trabalho das organizações em identificar as atividades relacionadas aos seus processos, facilitando sobremaneira a melhoria da gestão desses órgãos.

Além do fato que com a adoção, do orçamento por programas a partir do ano de 2000, facilita a apuração dos custos por atividades, conduzindo a adequação do método ABC às necessidades da implantação do sistema de custos no setor público. Pois conforme explica Moura (2003, p.55), os projetos e as atividades são instrumentos orçamentários de viabilização dos programas do Plano Plurianual (PPA), ou seja, será onde as unidades gestoras (UG) estarão alocando os esforços para a consecução dos seus programas, isto é, o seu objeto de custeio.

Baseados nessas vantagens, ousa-se citar Alves e Francez (2006, p.70) que assim justificam a utilização do ABC na estrutura base de um sistema de custos aplicados à administração pública “Para a Administração Pública, é a metodologia mais adequada, pois permite trabalhar com diversidade de produtos, e a que mais se adapta à tomada de decisões”.

Por fim, Almeida, Rocha, Espinheira e Santana (2008, p.13) explicam que o setor público tem características que a implantação do custeio baseado em atividades atenderia perfeitamente as suas necessidades, tais como: atividade predominantemente de prestação de serviço; custo da mão-de-obra prevalecente; custos fixos e indiretos com peso crescente na composição dos custos totais e compatibilização da classificação funcional e por programas com a estrutura básica do ABC.

Como desvantagens discutidas nos diversos trabalhos pesquisados, pode-se sintetizá-las em dois grandes grupos, a saber:

---

<sup>5</sup> Conforme abordado neste trabalho (item 1.3.2), a classificação programática está estruturada em Programas, projeto, atividades e operações especiais, dessa forma facilita alocar os gastos aos programas.

- Necessita de um alto grau de integração da estrutura organizacional (sistemas corporativos, controle interno, *benchmarking* dos departamentos, etc); e
- Requer elevada cultura de custos (aspecto comportamental, profissionais bem capacitados e comprometidos, utilização efetiva das informações gerenciais, etc).

Visto que os benefícios gerados pelo ABC superam as barreiras naturais que surgem com a implantação de qualquer tipo de sistema novo numa organização, para seu sucesso, os responsáveis pela sua implantação terão que demonstrar que o sistema é capaz de cumprir três requisitos básicos da qualidade da informação contábil geradas discutido por Hendriksen e Van Breda (1992), a saber:

- Utilidade,
- Confiabilidade e
- Valor de *feedback*.

E, segundo Gonçalves e Silva (2006) o ABC, ao imputar custos aos processos, em geral, pode ser feito de forma bastante neutra, confiável e fiel, pois são os processos que consomem recursos. No entanto, a confiabilidade de levar os custos do processo para os diferentes objetos (produtos, serviços clientes etc.) dependerá muito das características de cada empresa e até mesmo da sensibilidade do analista de custo.

## **1.5 Contabilidade de Custos na Administração Pública**

### **1.5.1 A Importância da Informação de Custos na Administração Pública**

De acordo com Herzlinger (2000), nas organizações públicas e sem fins lucrativos a importância da contabilidade gerencial, que pode ter uma ênfase na determinação dos custos dos serviços prestados, é maior que nas atividades empresariais, haja vista uma visão

diferente na forma de gerenciamento dos negócios, com um foco maior na produtividade das atividades promovidas para o bem comum.

O *Study 12*, elaborado pelo IFAC (*International Federation Accountants Committee*), sobre as perspectivas de utilização de custo na Administração Pública, concluiu que a gestão pública pode ser favorecida nos seus aspectos pertinentes à eficiência e à efetividade das atividades promovidas pelo Estado, a partir da implementação sistemática da utilização da contabilidade de custo.

No Brasil o tema ganhou força<sup>6</sup> com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determinou em seu art. 50, § 3º “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Com a determinação da LRF, mais especificamente, na administração pública federal, dois foram os atos administrativos que alavancaram os estudos e discussões sobre o tema. O primeiro foi o pronunciamento do Tribunal de Contas da União (TCU) formalizado pelo Acórdão nº 1078/2004-TCU, que determinou a administração pública federal, sem estipular prazo, a implantação de sistemas de custos e em segundo foi a criação da Comissão Interministerial de Custos, por intermédio da Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”.

Nesse sentido, impulsionado pela necessidade de aperfeiçoamento de sua gestão governamental e por exigências dos órgãos de fiscalização e legislações vigentes, pôde-se observar um sentimento generalizado de que a utilização de informações sobre custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas tornou-se relevante para a modernização da gestão do gasto público.

No entanto, quais informações sobre custos são realmente importantes para a administração pública?

Pesquisando o arcabouço conceitual existente sobre o tema, constatou-se que há uma diversidade de pontos de vista no que tange ao objetivo pretendido com a informação de custos orientada à gestão pública, entre as quais pode-se destacar os seguintes:

---

<sup>6</sup> Observa-se a necessidade da contabilidade de custos na administração pública desde 1964, com a Lei nº 4320, e posteriormente com o Decreto-Lei nº 200, de 1967 e já na década de 80 com o Decreto nº 93.872, e a Constituição Federal existiam dispositivos legais que apontavam a obrigatoriedade de se apurar os custos na administração pública e evidenciar os resultados de sua gestão.



- Prover informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público. (MACHADO, 2008)
- Controlar e a avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade dos programas governamentais. (MACHADO, 2008)
- Maximizar o uso dos recursos públicos (resultados). (SAMPAIO, 2008, p.6)
- *Input* para construção de indicadores de desempenho. (CHING e SILVEIRA, 2008, p.6)
- Criação de uma base de dados para extração de correlações entre os investimentos e sua respectiva manutenção. (CHING e SILVEIRA, 2008, p.6)
- Possibilitar informações para o processo orçamentário. (MENDES, 2005, p.9)
- Evidenciar as ações governamentais. (MELLO e SLOMSKI, 2005)
- Mensurar e controlar os custos administrativos. (BACEN, 2004, p.4)
- Quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade. (BACEN, 2004, p.4)

Nota-se que a percepção geral observada nos estudos referenciados neste trabalho converge com os propósitos almejados pelo *Study* nº 12 do IFAC (2000), ou seja, a intenção do gestor na utilização da informação obtida por intermédio da contabilidade de custo visa: otimizar o processo gerencial das ações governamentais e controlar os gastos públicos.

Além disso, deve a informação de custo atender um conjunto de requisitos, dentre os quais o trabalho de orientação para o desenvolvimento da implantação de sistemas de custos elaborado pela SOF (2008, p.13) destaca:

- a) os benefícios propiciados pelas informações de custo devem superar os custos necessários para obtê-las;
- b) devem ser relevantes, ou seja, devem ser úteis ao processo decisório, o que significa: ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas;
- c) devem ser oportunas;
- d) devem ser confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável.

Todavia, para atingir os objetivos pretendidos com a informação de custos é necessário transpor barreiras, sendo visivelmente a mais problemática, a de resistência a mudanças culturais.

### 1.5.2 Características Culturais

No setor público, assim como no setor privado, sempre se encontram resistências a mudanças, especificamente quanto a implantação de um sistema de custos Giacomoni (2003, p.169) comenta que “A implantação do sistema de custos na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem práticas, entre os quais a resistência a mudanças, tradicionalismo etc”.

Agrava-se ainda o fato que habitualmente no serviço público o processo de mudanças é muito lento. Então, para causar uma reação em favor das mudanças deve o processo, impreterivelmente, ter o apoio dos dirigentes máximos dos órgãos centrais, e sempre que possível utilizar-se de mecanismos de incentivos e sanções aos gestores responsáveis pela manutenção do processo.

Como exemplo prático de técnicas que poderiam ser utilizadas para transpor barreiras provenientes da resistência à mudança, cita-se o exemplo dado por Holanda (2009) em palestra proferida no 2º Seminário de Informações de Custos na Administração Pública Federal. O professor alerta para importância da mudança cultural dos gestores públicos em relação à percepção da execução orçamentária da prática do “zerar o orçamento” para a prática do “gastar bem”, e cita que pode ser adotado o mecanismo de gestão da alocação orçamentária condicionada, sendo o elo para a mudança o merecimento incentivado baseado em quem reduzir/equalizar vai receber “algo em troca”, mais orçamento, ver figura 8.

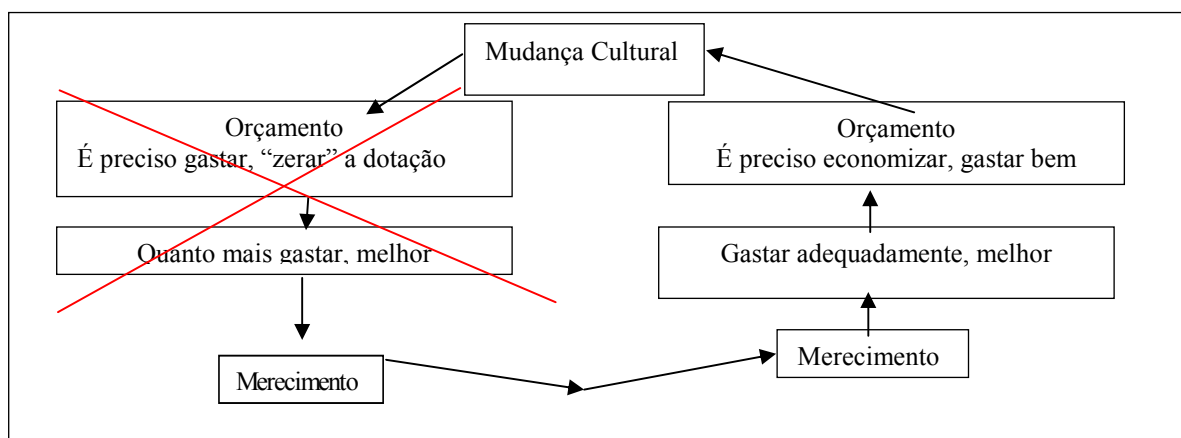


Figura 8 – Mudança Cultural

**Fonte:** 2º Seminário de Informações de Custos na Administração Pública Federal

Além do constante apoio dos dirigentes por intermédio de incentivos, devem ser observados alguns outros fatores críticos de sucesso para a manutenção e continuidade do sistema, tais como:

- Atribuição de responsabilidades pela implantação do sistema.
- Aperfeiçoamento profissional de equipes.
- Divulgação dos objetivos da implantação do sistema.

Este último (os objetivos da implantação do sistema), quando não divulgados apropriadamente têm forte influência negativa nos aspectos comportamentais dos servidores, explica Nascimento (2008, p.17), pois conforme alerta Machado (2002, p.45) o não-entendimento das mudanças tem forte correlação com a elevada resistência.

Embora sejam múltiplas as causas da resistência à implantação de um sistema de custos e não faça parte do escopo principal deste trabalho analisá-las detalhadamente, buscará verificar na pesquisa de campo, dentre os fatores críticos relacionados, àquele que tem maior influência na cultura organizacional da instituição.

### 1.5.3 Modelagem de um Sistema de Custos para a Administração Pública

Horngren, Foster e Datar (2000, p.67) explicam que antes de se iniciar o desenvolvimento de qualquer sistema de custos, três pontos básicos devem ser observados:

1. A relação custo e benefício, entre quanto se vai gastar para montar o sistema e quanto este sistema vai melhorar o desempenho da organização.

A elaboração de um sistema de custos exige gastos como: escolha e delineamento do sistema, treinamento de gerentes e usuários, testes do sistema e implantação do sistema, que somados ao custo de manutenção do sistema podem representar custos mais elevados que os benefícios proporcionados.

2. Os sistemas devem ser desenhados de acordo com as operações que a organização realiza e não vice-versa.

Não se deve tentar adequar as operações da organização a um sistema de custos

predeterminado.

3. O objetivo de um sistema de custos é relatar números que indicam como determinados os objetos de custos da organização – tais como produtos, serviços, clientes e departamentos – consomem os recursos.

Afonso (1998, p.26) destaca, também, que para a construção de um sistema de custos é necessário o completo entendimento de(a):

- a) Estrutura organizacional da instituição;
- b) Procedimento ou processos de produção; e
- c) Tipo de informação de custo desejada e exigida pela administração.

Outros fatores mencionados na literatura que devem ser levados em consideração para o desenvolvimento de sistemas de custos são: a integração do sistema com outros diversos sistemas já existentes, a rapidez e flexibilidade em fornecer informações de custos para o processo decisório e sua dinamicidade no contexto em que opera. (Silva *et all*, 2007, p.06)

Alves e Francez (2006,p.69) destacam, também, ser importante dispor de um consistente sistema de planejamento, uma contabilidade voltada ao desenvolvimento de custos, um bom sistema de controle interno e suporte da tecnologia da informação, além de conhecer os serviços prestados pela entidade pública e qual sua razão de sua existência.

Contemplando todos esses aspectos acima citados, ainda, deve a organização observar algumas diretrizes, para atender aos objetivos dos pressupostos que orientam a implantação de um sistema de custos a ser implantado no setor público, entre as quais o documento elaborado pela SOF (2008, p.24/25) destaca: gestão de custos com foco no desempenho, abrangência, gradualismo, flexibilidade, institucionalização, capacitação permanente e gestão do conhecimento.

Por fim, a Comissão que elaborou o documento da SOF considera conveniente que o Governo Federal avalie a conveniência de fomentar projetos-piloto de sistemas de custos aproveitando os conhecimentos acumulados e experiências de outras organizações, públicas ou privadas, que já estão com o sistema implantado, em particular, ao que se refere à metodologia empregada nos sistemas de custeio baseados em atividades (método ABC de custeio).

## 2 METODOLOGIA

Vergara (2003, p. 12) conceitua método como um caminho, uma forma lógica de pensamento. De acordo com Collis e Hussey (2005, p. 61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

### 2.1. Classificação da Pesquisa

A classificação dos tipos de pesquisa varia de acordo com o enfoque de cada autor estudado. A falta de uniformidade entre as tipologias preconizadas por algumas obras resulta da dificuldade de escolher o método mais adequado para estruturar e dar continuidade a um estudo. Nesse sentido, utilizou-se a obra de Collis e Hussey (2005), a qual foi utilizado como bibliografia obrigatória na disciplina de Metodologia de Pesquisa.

De acordo com o autor (2005, p.23) existem vários tipos de pesquisas, sendo que as mesmas podem ser classificadas segundo: a) seu objetivo, as razões pelas quais a pesquisa está sendo realizada; b) seu processo, o modo através do qual os dados serão coletados e analisados; c) sua lógica, se a pesquisa está movendo-se do geral para o específico ou o contrário; d) seu resultado, se a pesquisa pretende solucionar um determinado problema ou realizar uma contribuição geral para o conhecimento.

Dessa forma, quanto ao seu objetivo, classifica-se como uma pesquisa descritiva, que segundo Collis e Hussey (2005, p. 24) tem por finalidade “[...] descrever o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre características de um determinado problema ou questão”. No caso do presente trabalho busca-se descrever de que forma o sistema de custos dá tratamento as peculiaridades da contabilidade governamental e verificar sua aproximação ou afastamento da teoria referente ao método de custeio ABC.

Em relação ao processo, isto é, ao método escolhido pelo pesquisador para a coleta de dados, esta pesquisa é considerada qualitativa. Sendo realizado por intermédio de um estudo de caso único, por entender que este método permite “um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse”. (COLLIS e HUSSEY, 2005, p.72)

Acerca da lógica da pesquisa, esta se caracteriza como dedutiva, pois Collis e Hussey (2005, p. 27) afirmam que: A pesquisa dedutiva é um estudo no qual uma estrutura conceitual

e teórica é desenvolvida e depois testada pela observação empírica; portanto os casos particulares são deduzidos a partir de inferências gerais. Por essa razão, diz-se que o método dedutivo vai do geral para o particular.

Por fim, no que se refere ao resultado essa pesquisa é classificada como básica, fundamental ou pura, pois o problema aqui levantado é de natureza menos específica e está sendo conduzida basicamente para aumentar o entendimento de questões gerais, sem ênfase em sua aplicação imediata. (COLLIS e HUSSEY, 2005, p. 27)

## **2.2 Coleta e Tratamento de dados**

As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram entrevistas, pesquisa de documentação, registros em relatórios e atas e observação direta nos sistemas corporativos. Gil (1991, p. 122) explica que “A coleta de dados no estudo de caso é feita mediante o concurso dos mais diversos procedimentos. Os mais usuais são: a observação, a análise de documentos, a entrevista e a história de vida. Geralmente utiliza-se mais de um procedimento”.

As observações, no que tange ao tratamento dispensado pelo sistema para os itens peculiares da contabilidade governamental e sua adequabilidade com as metodologias prevista no custeio ABC, foram realizadas diretamente nos sistemas corporativos e no próprio SISCUSTOS.

As entrevistas foram estruturadas com questões abertas, visando entender algumas funcionalidades do sistema de custos, além de captar a perspectiva e as dificuldades dos entrevistados envolvidos nas etapas (desenvolvimento, implantação e operacionalização) do projeto SISCUSTOS. Para isso, os depoimentos envolveram 3 (três) militares da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), responsáveis pelo desenvolvimento e implantação do SISCUSTOS em todo o território nacional (Apêndice A), em um universo de 8 (oito) militares membros do grupo de trabalho designados inicialmente pela SEF. Não foi possível colher todos os depoimentos por vários motivos (reserva, transferências, outros), fato que no entender desta pesquisa não influenciou o tratamento dos dados, visto que os militares entrevistados participaram dos referidos estágios do projeto.

Com relação às entrevistas realizadas na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (Apêndice B), foram colhidos 2 (dois) depoimentos, mais precisamente do gerente e

do operador de custos da organização, o que corresponde a 100% do pessoal envolvido na implantação e operacionalização do SISCUSTOS, com o objetivo se o sistema incorporou-se na rotina diária de trabalho dos militares e se está sendo útil e confiável.

A análise dos dados foi realizada a partir de todas as evidências coletadas, sendo estruturada de acordo com os propósitos e o referencial teórico da pesquisa, objetivando extrair subsídios significantes.

## **2.4 Limitações**

Uma das limitações desse trabalho refere-se à impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois se trata de uma pesquisa qualitativa baseada em um estudo de caso.

Entretanto, em situações semelhantes ela pode conseguir níveis aceitáveis de replicabilidade em órgãos da Administração Pública Direta, principalmente, por ser uma ferramenta que tem como premissa a flexibilidade para a sua implantação nas mais variadas Organizações Militares vinculadas ao Exército Brasileiro.

Após esta etapa, foi realizada a análise do caso à luz do plano de referência extraído da literatura. Para a fundamentação teórica, as fontes de consultas foram livros, artigos de periódicos e congressos, teses, dissertações, monografias, manuais, normas legais, seminários e *sites*.

### **3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO**

O capítulo inicia-se com uma apresentação da organização governamental objeto do estudo de caso, seguindo-se da apresentação e descrição das funcionalidades do sistema implementado, culminando com a análise e desdobramento da verificação da adequabilidade e do desempenho organizacional da implantação do SISCUTOS na 1ª ICFEX.

#### **3.1 A Organização Governamental Estudada: 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército - 1ª ICFEx**

A organização objeto do estudo, pertence à administração direta do governo federal, sendo uma das unidades setoriais de contabilidade e de controle interno, diretamente subordinados à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), tendo suas finalidades definidas no Regulamento das Inspeções de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29), que em seu art 1ª determina “[...], realizar a contabilidade analítica sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade (D Cont) e desenvolver atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica da Diretoria de Auditoria (D Aud).”

Existem 10 (dez) Inspeções dispersas pelo território nacional, essa ramificação permite à SEF, por intermédio das ICFEx, estar presente com orientações e fiscalizações constantes sobre todas suas Unidades Gestoras (UG) vinculadas. No que se refere ao SISCUSTOS, esses braços estendidos da SEF foram um dos fatores críticos de sucesso no atingimento do objetivo referente ao prazo de implantação do sistema em todas as suas OM, pois as mesmas foram utilizadas como disseminadoras dos objetivos do processo de implantação, conforme se pode observar na subseção 3.2.3 - Implantação do SISCUSTOS.

Pelo organograma das ICFEx, pode-se dividir as atividades realizadas em atividade-meio e atividade-fim, conforme estudado na subseção 1.1.1 - Estrutura da Administração Pública, sendo as atividades-fim representadas pela Seções de Apoio Técnico e Treinamento (S1), de Auditoria e Fiscalização (S2) e de Contabilidade (S3), cabendo a Seção de Apoio Administrativo (S4) realizar manutenção das atividades meio e fim da Inspeção, nela incluída os Setores de Almoxarifado, Financeiro e de Pessoal.



Para desempenhar suas funções a 1ª ICFEx dispõe em seu quadro de pessoal de 60 (sessenta) militares e 4 (quatro) civis e ocupa uma área de 2.243 m<sup>2</sup>, distribuídas em 4 Seções e 8 (seis) setores, conforme estabelecido no regulamento R-29.

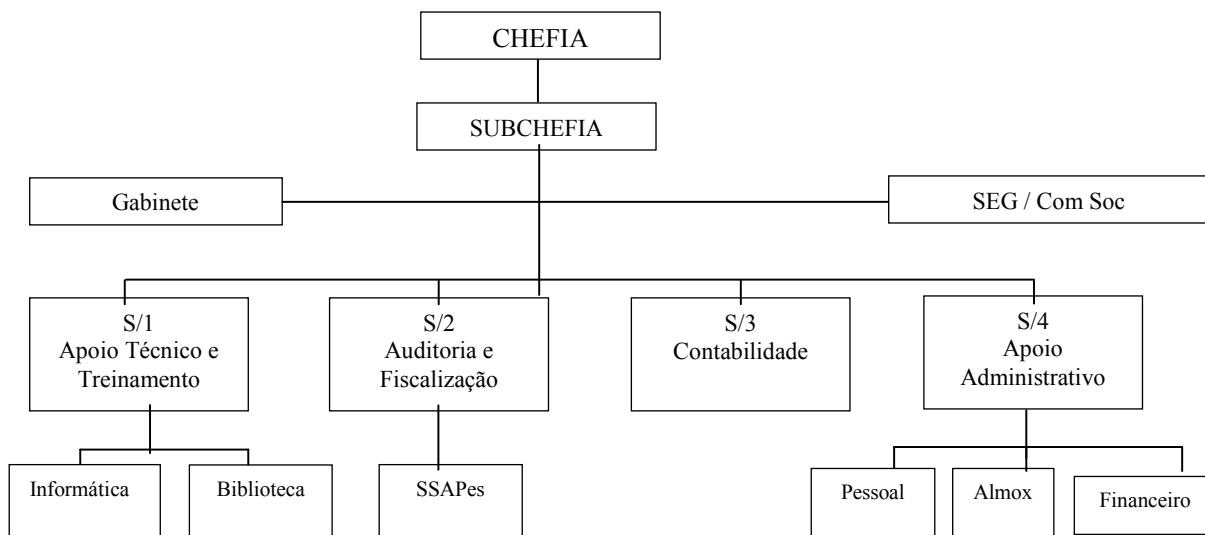


Figura 09 – Organograma das ICFEx

**Fonte:** Adaptado do R-29

Desse efetivo, torna-se interessante citar, que 18 (dezoito) militares são pós-graduados e 22 (vinte e dois) militares são graduados em contabilidade, administração ou intendência, o que equivale dizer que 62% (sessenta e dois por cento) do pessoal lotado na 1ª ICFEx tem ou tiveram contato direto com conceitos aplicados nas contabilidades de custos ou governamental, fator que pode contribuir na implantação de um sistema de custos, visto a aproximação dos envolvidos com a terminologia e lógica das referidas contabilidades. Além de que a grande maioria do efetivo já ter a vivência mínima de 2 (dois) ano da organização - conhecendo sua estrutura e seu funcionamento – permitindo que participassem desde o início da implantação do sistema em 2008.

A execução orçamentária referente aos anos de 2008 e 2009 demonstra a relevância do montante de recursos destinados ao pagamento de pessoal em comparação com as despesas de custeio e investimento. Esse fato deixa pouca manobra para o gestor público investir e manter sua OM, conforme pode ser observado no gráfico 01.

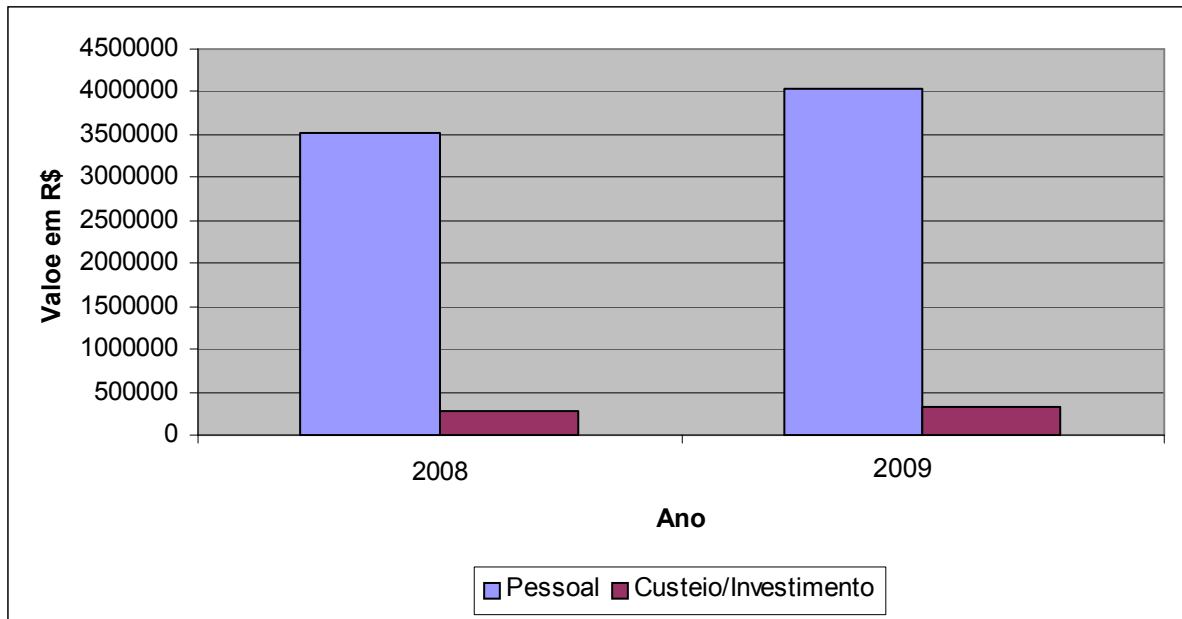


Gráfico 01 – Comparação das Despesas da 1ª ICFEx

**Fonte:** SIAFE e SIAPPES

Para fins de estudo da adequabilidade e do desempenho da ICFEx como consequência da implantação do SISCUSTOS, deve-se analisar a organização pelo enfoque atribuído pela Portaria nº 932, de 19 de Dezembro de 2007 (Anexo A), que remete a organização a competência de utilizar o sistema tanto como uma Unidade de Controle Interno e tanto como uma Organização Militar comum e pelo enfoque de suas atribuições orgânicas determinadas pelo regulamento R-29 (Anexo B), o qual traz a concepção mínima de planejamento estratégico e de gestão de processos de trabalho da organização.

### 3.1.1 Quanto ao Regulamento do SISCUSTOS

No que tange suas atribuições descritas na Port. nº 932/07, que normatiza o funcionamento do SISCUSTOS, compete a ICFEx como Unidade de Controle Interno, as seguintes atribuições:

- I - orientar as UG vinculadas no que se refere às atividades de apropriação de custos;
- II - orientar as UG vinculadas para o cumprimento do calendário mensal de atividades do SISCUSTOS; e
- III - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

Sendo como OM vinculada ao Exército Brasileiro, constam as seguintes determinações:

- I - designar, em boletim interno, o gestor de custos e os demais usuários do Sistema;
- II - fornecer, por intermédio do gestor de custos, senhas aos usuários do Sistema;
- III - manter o controle dos usuários com acesso ao SISCUSTOS;
- IV - manter atualizados os dados relativos ao SISCUSTOS sob sua responsabilidade;
- V - manter-se em dia com as atualizações do SISCUSTOS;
- VI - cumprir o calendário mensal de atividades do SISCUSTOS;
- VII - identificar quais atividades agregam valor ao resultado final das ações sob sua responsabilidade;
- VIII - propor a criação, a alteração e a exclusão de centros de custos;
- IX - criar, alterar e excluir relatórios gerenciais, de acordo com as suas necessidades;
- X - baixar normas internas, na esfera de suas atribuições, para utilização do Sistema; e
- XI - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

### 3.1.2 Quanto ao Regulamento das ICFEx

Além de observar as normas para o funcionamento do SISCUSTOS como OM e como Unidade de Controle Interno, a ICFEx tem suas atribuições orgânicas estabelecidas em seu regulamento próprio (R-29), disponível no Anexo B deste trabalho, que influenciaram sobremaneira a escolha das atividades e seus respectivos centros de custos, que foram selecionados no sistema como relevantes para a função desempenhada pela organização.

Com o R-29 tem-se a base para a elaboração dos macroprocessos (as grandes funções da organização) da entidade, que juntamente planejamento estratégico formam o amparo para a fundamentação da definição da missão e da visão de futuro da organização, que no caso da 1ª ICFEx ficaram assim estabelecidas:

- **Missão:** Exercer com eficiência e eficácia o controle interno de nossas Unidades Gestoras vinculadas.

- **Visão de Futuro:** Ser organização de excelência no sistema de controle interno do Exército Brasileiro e contribuir para a manutenção em alto nível da credibilidade da Força Terrestre junto à sociedade.

Tais definições devem ser consistentes, pois conforme explica Alonso (1999, p.47):

“o detalhamento operacional dos objetivos estratégicos produz a definição das metas para um determinado período, ao passo que o desdobramento dos macroprocessos resulta na definição ou redesenho dos processos de trabalho. Na definição dos novos processos de trabalho, ou no mapeamento dos já existentes, procede-se a uma descrição razoavelmente detalhada das atividades que os compõem. **Esse mapa de processos e a lista de atividades são a matéria-prima para os modernos sistemas de custos.**” (grifo é nosso)

E conforme abordado na seção referente ao método de custeio ABC essas atividades, e não os produtos, que consumiram os recursos da organização. Permitindo, dessa forma, visualizar quais são as atividades e como elas geram os custos.

### 3.2 Sistema Gerencial de Custos do Exército – SISCUSTOS

O documento elaborado pela SOF (SOF, 2008, p.8) que traz orientações para a implantação de metodologias e desenvolvimento de sistemas de geração de informações de custos, ressalta com maestria o seguinte dizer do Professor César Tibúrcio, “o melhor sistema de custos não é o mais perfeito, mas o que melhor se presta à tomada de decisão”.

Com essa premissa, o Exército Brasileiro, em sintonia com a crescente tendência de imprimir ao setor público os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, efetividade e avaliação de desempenho<sup>7</sup>, amparado, principalmente, pela Reforma do Aparelho do Estado de 1995, pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Portaria nº 932, de 19 de Dezembro de 2007 (Anexo A) do Comandante do Exército, após anos de trabalho despendido pela Diretoria de Contabilidade (D Cont), com o apoio técnico de suas Inspetorias de Contabilidade e Finanças, entre elas a 1ª ICFEx, concluiu ao final do exercício financeiro de 2008 a implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) em todas suas Organizações Militares (OM).

<sup>7</sup> Estes princípios gerenciais foram abordados no Referencial Teórico deste trabalho, com a finalidade de aumentar o conhecimento sobre o assunto e verificar sua aplicação ao tema estudado.

A idéia central do sistema foi utilizar o método de custeio ABC como base, para a apuração e o controle dos custos de sua estrutura organizacional, em função das listas de atividades, sejam elas meio ou fim, que as OM executam, focados nos programas de governo e nas peculiaridades da contabilidade governamental.

De maneira sucinta e objetiva será apresentado as etapas e características pertinentes ao SISCUSTOS.

### 3.2.1 SISCUSTOS - Desenvolvimento

Para desenvolver o SISCUSTOS foi criado um grupo de trabalho multidisciplinar, composto por servidores da SEF e representantes dos Órgãos de Direção Setorial (ODS), com a incumbência de elaborar estudos visando a implantação do Sistema de Custos no âmbito do Comando do Exército, utilizando por base os trabalhos executados pela Força Aérea Brasileira.

Os trabalhos foram desenvolvidos no período compreendido entre julho de 2004 a dezembro de 2005 e culminaram com o mapeamento dos centros de custos, com a determinação dos procedimentos para o rateio das despesas com energia elétrica, água e esgoto e telefonia, com a escolha do método de custeio a ser utilizado de acordo com as peculiaridades da força terrestre e com a elaboração de um programa de informática gerenciador do Sistema (protótipo do SISCUSTOS).

O protótipo do SISCUSTOS começou a ser utilizado nas “UG-piloto”, em linguagem *Progress*, após a realização dos testes com o protótipo, foi contratada a empresa MSA-INFOR para migração da tecnologia para linguagem de programação PHP e o módulo de segurança em JAVA, possibilitando a efetiva integração com os sistemas corporativos utilizados pelo Exército, que alimentam o SISCUSTOS.

### 3.2.2 SISCUSTOS – Metodologia

Nas séries de apresentações realizadas pela D Cont, diretoria responsável por “gerenciar, orientar, supervisionar, acompanhar e controlar as atividades referentes ao

funcionamento do SISCUSTOS”, foram estabelecidas as diretrizes para a modelagem do sistema, as quais basearam-se na simplicidade; em informações com propósito definido; no uso da tecnologia como ferramenta; em dados extraídos diretamente do SIAFI e de outros sistemas corporativos em uso no Exército; em evitar o retrabalho; no foco ao cliente (todas as OM do EB), na atenção às peculiaridades e às necessidades de cada órgão gestor, na participação e comprometimento dos órgãos gestores e demais OM; no enfoque gerencial e em uma modelagem dinâmica.

### 3.2.3 SISCUSTOS – Implantação

No ano de 2005, foram realizados testes em 11 (onze) OM, de diferentes naturezas, todas sediadas em Brasília, que serviram de “UG-piloto” para posterior implantação do sistema em todas as Organizações do Exército. Nesta fase foram priorizadas as ações que envolveram as atividades de análise do plano de contas de custos, a definição dos tipos de relatórios gerenciais a serem disponibilizados pelo sistema, a validação de critérios de rateio (pessoal, energia elétrica, água, telefone e contratos), a definição de padrões de centros de custos tipo administração geral, entre outros.

Em 2006 foi promovido pela SEF/ D Cont o “I Seminário de Custos das Forças Armadas”, que contou com a participação de membros da Marinha do Brasil, Força Aérea Brasileira, entre outros órgãos, tendo como objetivo divulgar o estágio evolutivo do andamento do projeto piloto.

No período dos testes do sistema nas “UG-piloto”, ocorreram estágios e treinamentos específicos para o público envolvido no processo, as OM de Brasília, sendo convidados membros de todas as ICFEx<sup>8</sup>, com a finalidade de cumprir o papel de OM multiplicadoras e difundir os conhecimentos de forma única, sem distorções a todos as OM do Exército.

Dessa forma, por intermédio da ICFEx, principal divulgadora dos objetivos do sistema, foi possível no ano de 2007 iniciar a divulgação, treinamento e orientação para a implantação do SISCUSTOS em todas as OM do Exército, sendo o trabalho concluído em 31 dezembro de 2008 com 100% das OM com o sistema implantado, o que corresponde a 653 OM distribuídas em todo o território nacional, de diferentes naturezas, tais como: Instituições

---

<sup>8</sup> Conforme abordado na subseção anterior existem 10 (dez) ICFEx distribuídas no Brasil, fato que permite um maior abrangência na divulgação e treinamento das OM de todo o território nacional.

de Ensino, Hospitais, Batalhões de Engenharia, Batalhões de Infantaria, Unidade de Controle Interno, entre outras.

Além das ICFEx, outros fatores foram importantíssimos para o êxito do cumprimento das metas estabelecidas no cronograma de implantação da D Cont, tais como: a elaboração do Manual do Usuário do SISCUSTOS, a utilização de mensagens do sistema de comunicação do SIAFI (totalmente incorporado à rotina dos agentes da administração) e a criação do “Fórum de Discussão do SISCUSTOS”, que serviu como verdadeiro “pergunta e resposta”, auxiliando sobremaneira os gerentes e operadores do sistema.

#### 3.2.4 SISCUSTOS - Estrutura

O SISCUSTOS está estruturado em dois módulos: Módulo de Segurança e Módulo de Custos.

O Módulo de Segurança é responsável pela inclusão e alteração de dados dos usuários no sistema. Nesse módulo existem duas classificações para os usuários: Gestor de Custos e Operador de Custos, sendo suas funções definidas com a seleção de perfis específicos.

No Módulo Custos, seu menu de navegação permite ao usuário cadastrado incluir e gerenciar as informações sobre a apuração de custos de sua OM a partir das seguintes funcionalidades: “Administração do Sistema”, “Cadastros da Unidade”, “Mensagem Comunica”, “Check List”, “Relatórios/Relações”, “Manuais” e “Flexvision”.

A funcionalidade denominada “Administração do Sistema” permite ao Gestor de Custos acompanhar as datas limites para a inserção de dados no sistema. Esses apontamentos devem ser realizados conforme o calendário pré-determinado, pois sua inobservância incorrerá na omissão da informação de custos para àquele período, visto que o sistema bloqueará quaisquer lançamentos após a data limite destinada a OM, sendo liberado somente após realização do processo de rateio executado pela D Cont.

A funcionalidade “Cadastros da Unidade” é responsável pelo carregamento das informações que serviram de base para a alocação de custos provenientes das despesas executadas com energia elétrica, telefone, água e esgoto, pessoal e outras. E ainda, por intermédio dessa funcionalidade que os gerentes de custos irão selecionar os centros de custos que são relevantes para apropriação de custos da OM. Atualmente, o SISCUSTOS disponibiliza 1.198 (mil cento e noventa e oito) centros de custos para seleção a critério do

gerente de custos da OM, agregados com suas respectivas 11 (onze) Macroatividades (ver glossário), as quais foram criadas para facilitar o trabalho dos gerentes de custos na seleção dos centros de custos, sendo vinculadas a um programa ou atividade constante no orçamento de algum dos ODS. E, ainda, criou alguns centros de custos obrigatórios, comuns para quase todas as unidades do Exército, a serem selecionados pelas OM em suas respectivas macroatividades, conforme quadro 10.

MACROATIVIDADE	CÓDIGO	CENTRO DE CUSTOS
<b>Administração Geral</b>	80101	Atv de Comando, Chefia ou direção de OM
	80102	Atv de Subcmdo, Subch ou Subdir de OM
	80106	Adm de Pessoal Militar e Civil
	80108	Atv de Instr, Tm e Capacitação
	80109	Atv de Relações Públicas
	80110	Atv de Fiscalização Administrativa
	80112	Atv de Almoxarifado
	80113	Atv de St Financeiro
	80114	Atv de Aprovisionamento
	80118	Atv SEG
	80122	Atv Conformidade Registro de Gestão
80125	Atividade de Limpeza e Conservação de Instalações da OM	
80139	Atividade de Informática	
<b>Economia e Finanças</b>	60203	Atividade de Custos
<b>Logística e Mobilização</b>	05626	Manutenção de Viatura Operacional
	5627	Manutenção de Viatura Administrativa
	6620	Manutenção de Armamento Leve
	6621	Manutenção de Armamento Pesado
<b>Preparo e Emprego da Força Terrestre</b>	00301	Serviço de Caráter Secreto ou Reservado
	15109	Segurança da OM
	15110	Atividade da 1ª Subunidade
	15111	Atividade da 2ª Subunidade
	15112	Atividade da 3ª Subunidade
	15113	Atividade da 4ª Subunidade
	15114	Atividade da 5ª Subunidade
	15115	Atividade da 6ª Subunidade
	15116	Atividade da SU Cmdo e Ap

Quadro 10 – Centros de Custos Obrigatórios

**Fonte:** SISCUSTOS

A funcionalidade “Relatórios/Relações” disponibiliza os dados cadastrados pela OM com referência a Centros de Custos selecionados pela OM, a Pessoal alocado por Centros de Custos, a Telefones vinculados e Equipamentos Elétrico. Sendo os Relatórios Gerencias disponibilizado pelo subsistema Flexvision.



As funcionalidades “Mensagem Comunica”, “Check List” e “Manuais”, permitem, respectivamente, a comunicação entre os usuários do sistema, a verificação de pendências e a disponibilização dos manuais do usuário.

### 3.2.5 SISCUSTOS - Terminologias

Julga-se importante, para a melhor compreensão da terminologia empregada no sistema, listar os termos com suas respectivas definições, conforme disposto no Manual do SISCUSTOS, que está disponível no Glossário deste trabalho.

Pois conforme os ensinamentos de Cruz e Neto (2007, p.82) “Uma revisão conceitual é a porta de entrada para que se aborde os custos dentro do setor público estatal”.

### 3.2.6 SISCUSTOS – Sistemas Corporativos

O SISCUSTOS foi concebido para operar em plataforma “WEB”, desenvolvido pela D Cont com o apoio em TI da empresa MSA-INFOR.

Segundo informação constante na página da empresa, antes do projeto da MSA-INFOR ser iniciado, a D Cont contava com um protótipo para o SISCUSTOS, que apesar de ter diversas funcionalidades já implementadas, ainda não fornecia todas as informações necessárias para sua operação total. Além da falta de dados, o sistema também não estava completamente integrado com os demais sistemas corporativos responsáveis pelo fornecimento das informações relacionadas aos custos do Exército.

A figura 10 demonstra a integração dos órgãos fornecedores de informações, com seus respectivos sistemas corporativos, para o SISCUSTOS.

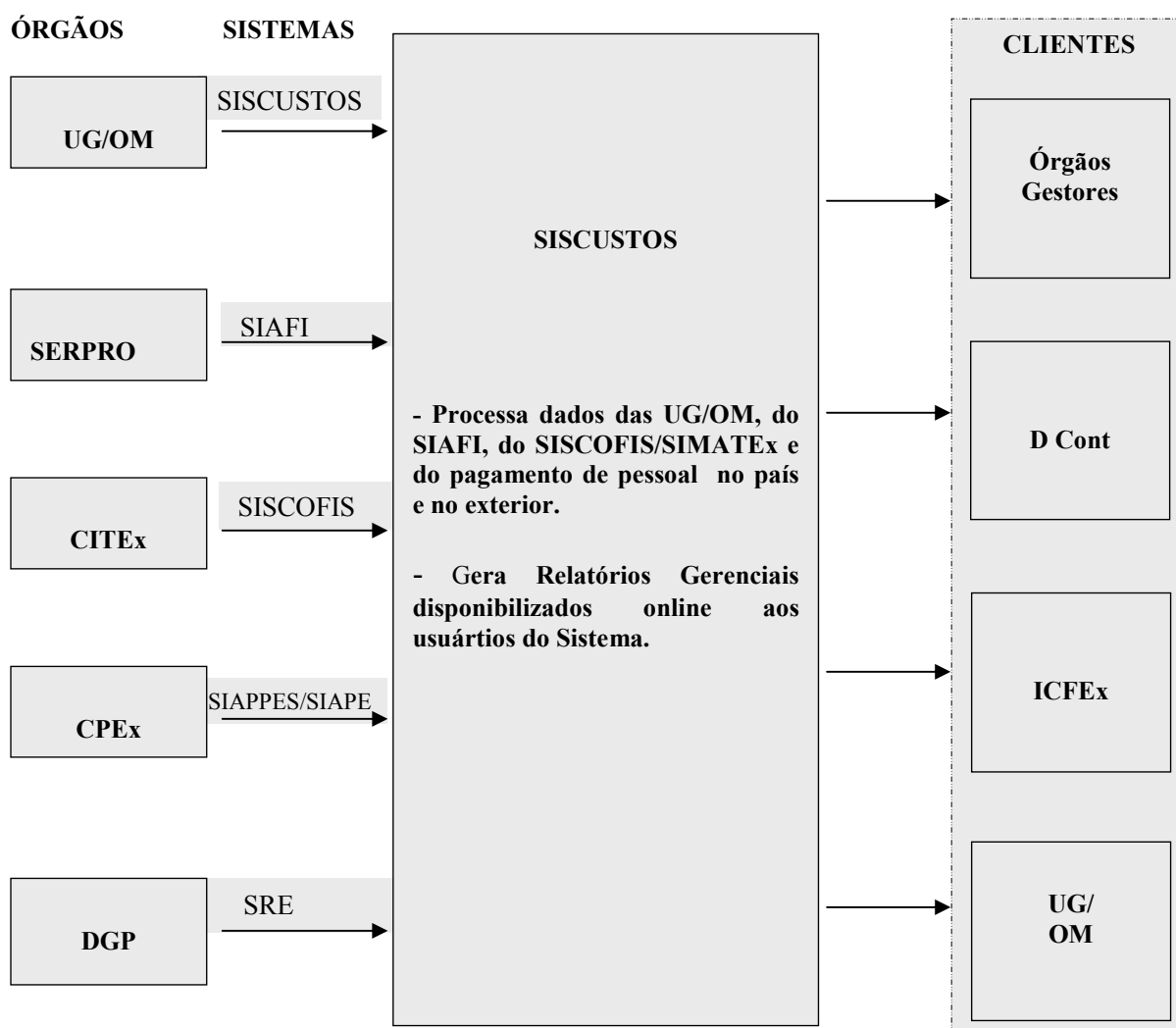


Figura 10 – Integração dos Sistemas Corporativos com o SISCUSTOS

**Fonte:** Adaptado do Manual do SISCUSTOS (2009, p. 9).

### 3.2.6.1 Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)

Sistema gerenciado pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) que alimentará o SISCUSTOS com os custos dos serviços a serem apropriados pela Organização Militar, nesses estão incluídos energia elétrica, água e luz e serviços e contratos com terceiros. A importação do SIAFI é realizada diariamente para o banco de dados da SEF pela ferramenta “INGES”.

### 3.2.6.2 Sistema de Controle Físico (SISCOFIS)

O SISCOFIS que tem por finalidade prover o Exército de um controle de material que possa agilizar e uniformizar os procedimentos administrativos. Responsável pela apropriação dos custos referentes à aplicação do material de consumo e material permanente, no momento de seu consumo. A importação do material de consumo e permanente é realizada diretamente dos bancos de dados do Centro Integrado de Tecnologia do Exército (CITEx) para o banco de dados da SEF.

### 3.2.6.3 Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE)

Os custos com pessoal no país são importados do SIAPE e do SIAPPES, que, respectivamente, processam o pagamento do pessoal civil e militar. A responsabilidade pelas informações é do Centro de Pagamento do Exército (CPEX). Às Organizações Militares cabe realizar o apontamento dos números de dias trabalhados pelo pessoal, em cada centro de custos selecionado, sendo a tarefa realizada pelos operadores diretamente no SISCUSTOS. A importação do salário é realizada manualmente pela SEF, através de arquivo “.txt” fornecido pelo CPEX, observado os apontamentos realizados pelas OM.

### 3.2.6.4 Sistema de Retribuição no Exterior (SRE)

Os custos com pessoal no exterior são de responsabilidade do Departamento Geral de Pessoal (DGP), que envia as informações à SEF em arquivo “.txt”, para posterior distribuição dos custos.

### 3.2.6.5 Importação dos Dados para o SISCUSTOS

Conforme Manual do Usuário do SISCUSTOS (2009, p.9) a importação de dados (carga no Sistema) será realizada pelo SISCUSTOS sob a gestão da D Cont, com os dados provenientes dos sistemas anteriormente abordados, objetivando disponibilizar informações gerenciais às UG/OM.

Luz e Reis (2008, p.12) afirmam que a integração dos sistemas vai ao encontro das diretrizes estabelecidas para a modelagem do sistema, “fornecendo dados para a apuração de custos, sem gerar retrabalho”, facilitando sobremaneira os operadores do SISCUSTOS.

No próximo item, será detalho em qual sistema são gerados os dados relativos aos insumos (pessoal, material, serviços e patrimonial) e em que momento esses dados são transferidos ao SISCUSTOS, para sua apropriação nas respectivas atividades.

### 3.2.7 SISCUSTOS – Operacionalização

O acesso ao Sistema é realizado pela da intranet pelos endereços: <http://custos.sef.eb.mil.br> ou <http://intranet.sef.eb.mil.br> (ícone “custos”), para a entrada no sistema é necessário o usuário ter o cadastro de *login* (CPF) e senha.

Os usuários responsáveis pela inclusão e alteração de dados do sistema em cada OM são denominados Gestor e Operador de Custos (ver Glossário).

O gerenciamento dos os insumos referentes à alocação de pessoal (dias de trabalho), consumo de energia elétrica (Kwh), água esgoto (m<sup>3</sup>) e telefones instalados (nº de linhas) são inseridos regularmente, pelas UG/OM, diretamente no SISCUSTOS.

Cabe ressaltar, que apenas na alocação dos custos referentes ao consumo de telefonia é que o operador de custo registrará, mensalmente, os valores das faturas no SISCUSTOS, pois não foi encontrado um direcionador de custos que realizasse o rastreamento dos recursos. Porém, para os demais insumos (pessoal, energia elétrica, água e esgoto) o operador de custos se restringirá a cadastrar a base a ser utilizada para o rateio, sendo os valores carregados pelos sistemas integrados, a saber:

- SIAFI: na liquidação da despesa de energia elétrica e água e esgoto.

- SIAPEES e SIAPE: quando da disponibilização da folha de pagamento.

Os gastos com serviços de terceiros são carregados por intermédio do SIAFI, quando da liquidação da despesa (NS) no subsistema Contas a Pagar e a Receber (CPR), indicando o código do centro de custo específico, cadastrado no SISCUSTOS, âmbito UG/OM, onde o serviço foi executado.

Para os materiais de consumo e permanente, que obrigatoriamente serão estocados no Almoxarifado, quando da liquidação da despesa no SIAFI utilizarão um código genérico que não aloca os custos as atividades, trata-se do código 999 – CENTRO DE CUSTO USO GERAL - PROVISÓRIO. Esses serão reconhecidos no SISCUSTOS, oportunamente, em ocasião de sua requisição (material de consumo) ou distribuição (material permanente), sendo o sistema corporativo responsável pelo carregamento desses dados o SISCOFIS, sendo neste momento realizada a alocação dos custos as atividades, por intermédio da seleção do centro de custo específico em que o material foi destinado.

A folha de pagamento é disponibilizada mensalmente pelo CPEX, com os dados do último pagamento efetuado, sendo seus gastos alocados aos centros de custos, conforme cadastro de vinculação dos dias aos respectivos centro de custos realizado pela UG/OM no SISCUSTOS.

A D Cont, utilizando o extrator de dados do SIAFI, captura os dados de custeio das UG/OM, carregando-os no SISCUSTOS. Inseridos todos os dados necessários, o Sistema Gerencial de Custos disponibiliza Relatórios Gerenciais “on-line” aos usuários.

### 3.2.8 SISCUSTOS – Relatórios Gerenciais

Os relatórios gerenciais são fornecidos por intermédio da ferramenta Flexvision a qual permite a visualização dos dados armazenados em bancos relacionais, nos mais variados formatos. Todos os totais, cálculos, filtros e formatação podem rapidamente ser definidos e alterados pelo usuário.

Consultas podem ser criadas, permitindo a visualização dos dados na forma tabular ou gráfica, sob as mais variadas formas de totalização. As análises podem evoluir de forma dinâmica através dos mecanismos de *drill down* (expandir/detalhar), *drill up* (contrair) e *drill across* (detalhar em todas as direções). Dados podem ser gerados no formato RTF, XLS, PDF

ou impressos diretamente a partir do *browser*, com controle de fluxo de páginas, cabeçalhos e rodapés.

A D Cont preparou alguns Relatórios Gerenciais Padrões para a consultas prontas disponibilizadas as OM, tais como “Custo da OM mês”, “Custo da OM ano”, “Pessoal Alocado nos Centros de Custos”, entre outros.

### **3.3 Análises e Resultados Obtidos**

Esta seção discorrerá sobre a análise realizada pelo pesquisador observando duas vertentes, a primeira verificará a adequabilidade do sistema propriamente dito, comparando suas funcionalidades da operacionalização da apropriação de custos com os conceitos e metodologias apresentados no referencial teórico, no que tange aos aspectos técnicos das contabilidades de custos e governamental, a segunda vertente terá como objeto a verificação da implantação do sistema na 1ª ICFEx, bem como evidenciar de que forma o SISCUSTOS está auxiliando o desempenho da organização, nesta primeira fase de operacionalização, para o atingimento da eficácia, da eficiência e da efetividade institucional, princípios preconizados pela doutrina da administração pública gerencial.

#### **Avaliação do SISCUSTOS**

O processo de aprimoramento de um sistema é contínuo, nesse sentido este trabalho ao analisar a ferramenta SISCUSTOS e confrontá-la com o arcabouço teórico existente constatou incongruências e congruências, todas sujeitas a um processo de melhoramento e reavaliação permanente, visando a qualificação ideal, ou bem próxima ao ideal para os objetivos pretendidos pela instituição.

Com isso, iniciou-se verificando se os aspectos estudados da contabilidade governamental - os quais constam como peculiares desse ramo da ciência contábil e que devem necessariamente receber um tratamento específico por parte do sistema, pois a inclusão desses dados em sua base de apuração de custos, sem um tratamento adequado influenciaria

negativamente na informação disponibilizada pelo sistema para a tomada de decisão – recebem tratamento adequado por parte do sistema?

A resposta ao questionamento é a seguinte: “é possível”, pois o SISCUSTOS foi “desenvolvido separadamente do sistema de contabilidade governamental” de acordo com as orientações de Silva (1997, p.60) em seu trabalho premiado no II Prêmio STN de Monografias, a saber:

“[...] muito embora esses sistemas troquem informações entre si, mas por ter objetivos gerenciais com vistas à tomada de decisões, **é preferível que a acumulação e análise dos dados de custos seja desenvolvida fora do sistema contábil geral**”. (grifo é nosso)

Caso o sistema de custos fosse desenvolvido dentro da contabilidade governamental contemporânea apresentaria deficiências, visto que não permitiria a identificação clara dos custos das atividades, pois seus registros mais analíticos dão ênfase à classificação legalista e orçamentária, observando um regime contábil misto, o que acarreta nas citadas peculiaridades da contabilidade pública.

Tais peculiaridades, abordadas na seção 1.3 do referencial teórico, podem observar a sistemática de ajustes apresentada por Feijó (2009), no 1º Seminário sobre Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal, no qual foram demonstrados os ajustes mínimos a serem procedidos na despesa orçamentária executada para a possível comunicação entre as contabilidades orçamentária e patrimonial. A figura 11 relaciona as operações peculiares da contabilidade pública que devem ser ajustadas.

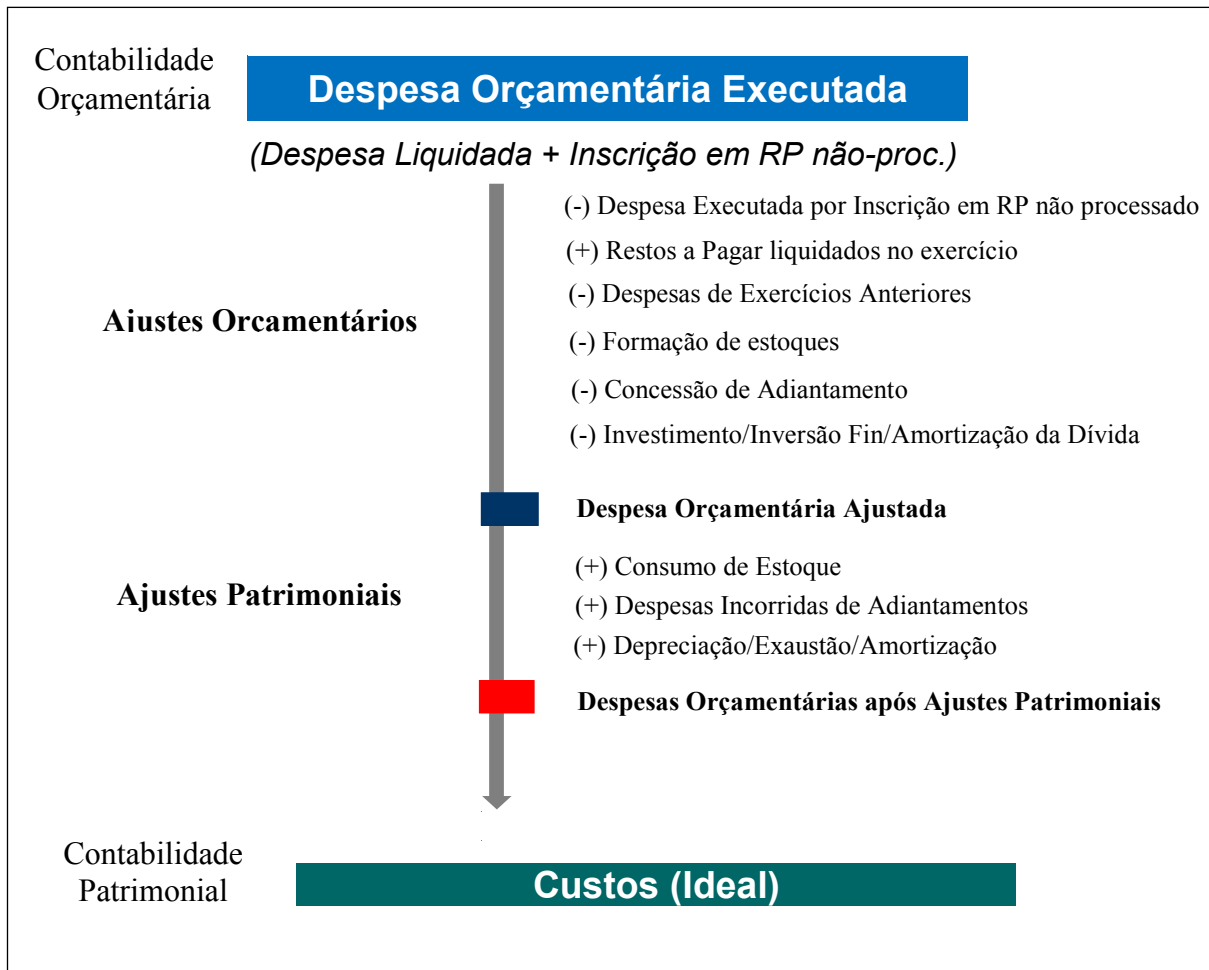


Figura 11 – Ajustes Contábeis

**Fonte:** 1º Seminário sobre Sistema de Informação de Custos na Administração Pública.

Visualizando a figura 11, verifica-se que as despesas orçamentárias oriundas do elemento de despesa 92 - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES devem ser excluída da base de dados de apuração de custos. Com isso, para convergir com o arcabouço teórico, no que se refere à realização dos ajustes contábeis de convergência da despesa orçamentária executada em informação de custos, o SISCUSTOS deveria dar um tratamento mais apropriado as despesas que são reconhecidas orçamentariamente no exercício vigente, no entanto seu o fato gerador pertenceu a exercícios passados, como é o caso das despesas de exercícios anteriores.

Atualmente, o SISCUSTOS imputa os valores correspondentes ao montante registrado no elemento de despesa 92 - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES como custos incorridos ao período em que a despesa foi liquidada. Tal apropriação é indevida e segundo a literatura deveria ser excluída da base de cálculo dos custos apurados.



O questionamento a se fazer é se seria viável o SISCUSTOS imputar esses custos ao período de ocorrência do fato gerador? Na visão desta pesquisa o benefício da possibilidade de comparação da informação gerada por essas despesas, quando da apropriação dos custos aos seus respectivos exercícios financeiros de ocorrências, permitiria uma melhor avaliação do desempenho da instituição e avaliação das variações econômicas das atividades da instituição.

De qualquer forma o tratamento dispensado pelo SISCUSTOS a esse procedimento peculiar da contabilidade pública (Despesas de Exercícios Anteriores) está incongruente com a literatura. Sugere-se a exclusão dessas despesas quando da efetiva liquidação da despesa no SIAFI, bastando para isso, no atual estágio do sistema, não informar o código do centro de custos selecionados pela UG/OM.

Prosseguindo a análise, quanto ao tratamento conferido aos RP, acertadamente foi definido, que a fase da liquidação seria o ponto inicial para o reconhecimento de custos<sup>9</sup>, havendo a partir desse estágio da despesa pública a importação de dados do SIAFI para o SISCUSTOS, para efetiva apropriação dos custos às atividades ou não, dependendo da codificação atribuída aos centros de custos, aspecto abordado na subseção 3.2.7 da dissertação e que posteriormente será aprofundado nesta seção.

Com esse procedimento, tanto nas despesas reconhecidas pela inscrição de RP processados, quanto nas despesas com RP não processados, o sistema converge com a sistemática apresentada na figura 11, ou seja, inclui aos custos do período as despesas inscritas em RP processados quando ocorre o efetivo consumo ou a prestação do serviço, por exemplo, despesas liquidadas no elemento de despesa 39 - SERVIÇOS DE TERCEIROS; e não inclui as despesas inscritas RP não processados.

Alerta-se, que para o caso da inscrição de RP não processados, mesmo com a ocorrência da liquidação forçada, utilizada para reconhecer a despesa orçamentária, não há importação de dados para o SISCUSTOS.

Além disso, foi criado, no SIAFI, um evento 540609 - REGISTRO CENTRO CUSTOS UG + CC que permite reconhecer os custos referentes às despesas inscritas em RP não processados que tiveram o fato gerador incorrido, mas não havia a documentação hábil para se processar a liquidação normal do serviço (ver item 1.3.1.1 Restos a Pagar), com a ressalva de que o procedimento somente é possível até a data do fechamento do SIAFI, após

---

<sup>9</sup> Cabe lembrar que foi tratado neste trabalho que a liquidação das despesas correntes, em regra geral, observaria essa premissa, ainda assim, seriam necessários ajustes, conforme abordado no item 1.4.1 Terminologia Aplicada a Gestão de Custos.

isso haverá a inclusão dos valores dessa despesa na base de dados para apuração de custos, fato que não coaduna com a doutrina da contabilidade de custos.

No aspecto referente ao reconhecimento dos custos provenientes da liquidação de despesas com material de consumo e permanente, o manual do SISCUSTOS orienta aos usuários a proceder da mesma maneira para ambos os casos, conforme abordado na subseção 3.2.7.

Essa prática adotada para o reconhecimento de custos, provenientes das despesas classificadas no elemento de despesa Material de Consumo, está em conformidade com os fundamentos utilizados na contabilidade de custos.

O procedimento adotado, para possibilitar o sucesso da efetiva integração dos sistemas no reconhecimento dos custos provenientes de despesas com material de consumo no momento do consumo, foi a criação do código de centro de custos 999 - CENTRO DE CUSTO USO GERAL – PROVISÓRIO. Ao utilizá-lo na liquidação da despesa orçamentária no SIAFI, os insumos provenientes dessas despesas não serão alocados às atividades de custos selecionadas no SISCUSTOS, pois o material será estocado em almoxarifado e seus valores controlados pelo SISCOFIS. Oportunamente, quando houver a requisição do material pelos vários setores da OM, seu centro de custos específico da atividade será informada, no SISCOFIS, e nessa ocasião (saída do bem do almoxarifado) haverá a importação e o reconhecimento dos custos no SISCUSTOS.

Porém, no que se refere à apropriação dos custos das despesas classificadas como material permanente no momento de sua saída do almoxarifado fere os conceitos aplicados à contabilidade de custos. Para esse caso o mais correto seria classificar o gasto como investimento e não apropriá-los aos centros de custos de determinada atividade.

Vislumbra-se que o reconhecimento dos gastos de material permanente como informação de custos, pode confundir o gestor no planejamento da gestão patrimonial eficiente, eficaz e efetiva dos recursos disponibilizados pelo orçamento, pois devido à vida útil, não se trata de bem que será repostado anualmente. Então, deveria sim observar a sua capacidade de geração de benefícios futuros, para planejar uma política de manutenção ou de reposição dos bens patrimoniais classificados no permanente.

Sendo que para isso tornar-se-ia imprescindível que a administração pública militar adotasse a prática da reavaliação e depreciação de seus bens patrimoniais permanentes, sejam eles móveis e ou imóveis, prática contábil prevista na NBC T 16.10 como obrigatória para o exercício financeiro de 2010, que no momento não está sendo observada para fins de alocação de custos às atividades selecionadas no SISCUSTOS.

Poderia questionar os benefícios provenientes da informação do registro da reavaliação e da depreciação, contrapondo com os custos relativos ao procedimento de atualização criteriosa e permanente dos bens por intermédio da reavaliação, para posteriormente depreciá-los.

Um dos argumentos utilizados seria a limitação referente aos custos x benefícios provenientes dessa informação, apesar de difícil comprovação, tornar-se-ia justificável para os bens móveis. Principalmente, quando não há uma política de reposição ou manutenção de ativos definida pelos órgãos de direção setoriais ou quando esses bens já tiverem sua vida útil e valor residual expirados. Nesses casos, o melhor a se proceder seria reclassificá-los em um subgrupo distinto a fim de não participarem do processo de reavaliação e depreciação.

Todavia os bens imóveis e os bens móveis novos ou que não se enquadram nos casos acima citados devem sim, observar a prática contábil da reavaliação e depreciação, pois os benefícios do reconhecimento da depreciação refletem na melhoria da gestão patrimonial, proporcionando informações de quando será necessária a reposição do bem, do conhecimento da capacidade do equipamento em prestar serviços, de se conhecer o impacto orçamentário e financeiro das reposições e manutenções no exercício, bem como a repercussão das despesas obrigatórias de caráter continuado nos orçamentos subsequentes, conforme explica Silva (2009, p.140). Tais práticas devem ser gradualmente adotadas pela organização, para constar nas próximas versões do SISCUSTOS.

Prosseguindo a avaliação do sistema no que tange aos ajustes contábeis necessários nos procedimentos peculiares da Contabilidade Pública, para a realização de despesas por intermédio da modalidade de Adiantamento a Servidor, que na Administração Pública Federal é conhecido como Suprimento de Fundos, a sistemática de integração de dados com os demais sistemas adotada no SISCUSTOS aproxima-se perfeitamente do arcabouço teórico.

Ao utilizar, no SIAFI, o recurso do código de centro de custos 999 na liquidação da despesa com concessão do Suprimento de Fundos ao agente suprido, seja para atender despesas com aquisição de material de consumo, seja para atender despesas com prestação de serviço, os gastos não são alocados as atividades no momento da liquidação, mas sim no ato da prestação de contas, pois nessa ocasião o fato gerador já foi incorrido.

A sistemática adotada pelo SISCUSTOS para o reconhecimento dos custos às atividades no momento da prestação de contas envolverá a integração com o SIAFI, que se dará no ato da reclassificação do adiantamento concedido para atender despesas com serviços, com a retificação da liquidação realizada na 1ª fase (concessão do adiantamento) informando o centro de custos onde os gastos com os serviços foram realizados. E para as despesas com

material de consumo, envolverá o SISCOFIS, realizando o movimento de entrada e saída ao mesmo tempo e no centro de custos próprio onde o recurso foi aplicado.

Para as despesas pagas antecipadamente, por exemplo, as realizadas com seguros em geral, assinaturas de revistas, cursos de especialização e outras. O SISCUSTOS as reconhece integralmente no momento da liquidação da despesa, informando o centro de custos específico. Dessa forma, deixa de observar os Princípios da Competência e da Oportunidade, e acumulando custos a determinado período em detrimento de sua distribuição no decorrer da vigência dos benefícios gerados por esses gastos.

O procedimento é justificado numa visão orçamentária e financeira, que tem por finalidade o controle dos fluxos de créditos e caixa disponíveis. No entanto, para fins de uma ideal contabilidade de custos, essa prática distorce as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades, que serão utilizadas pelos gestores da UG/OM.

Nesse enfoque, procede-se o seguinte questionamento: A quem a informação de custos seria mais útil para a tomada de decisão?

Pressupõe-se que a prática de reconhecimento dos custos de despesas antecipadas no ato do pagamento seja uma informação importante para os ODS responsáveis pelas descentralizações orçamentárias e financeiras, para os órgãos de controle interno e externo e até mesmo para a sociedade. Agora para o gestor da unidade ponta de linha, as UG/OM, seria mais interessante a distribuição dos custos de acordo com os benefícios que serão gerados pelo gasto. Pois desse modo, possibilitaria ao gestor uma informação mais confiável para o processo de tomada de decisão, como do tipo:

- Identificar os insumos que contribuem para os resultados alcançados na execução das atividades.
- Comparar e avaliar o montante de insumos consumidos por cada atividade finalística e de apoio administrativo.
- Comparar a performance, via indicadores de desempenho, com outras Unidades Gestoras similares (*benchmarking*), fomentando uma saudável competição entre elas.

Com essas informações de custo na dimensão institucional, os gestores teriam condições de buscar formas alternativas de execução visando a redução dos custos totais dos de suas unidades.

Outra incongruência encontrada no sistema trata-se do não reconhecimento de provisões de férias e 13º salário, as quais são consideradas integralmente como custo no momento do pagamento, ou melhor, quando da importação de dados do SIAPPES/SIAPE para o SISCUSTOS.

Para os casos acima referendados, ou seja, despesas antecipadas, provisões de férias e 13º salário a incongruência poderia ser resolvida com a apropriação mensal dos custos em seus respectivos centros de custos, utilizando o evento 54.0.609 - REGISTRO CENTRO CUSTOS/UG+CC que alimentaria o SISCUSTOS mensalmente com as informações relativas as referidas provisões.

Finalizando as análises desse bloco, conforme tratado no referencial teórico, o Manual da Despesa Pública determina o reconhecimento da despesa por competência, por esse motivo tendo ocorrido o fato gerador, independente da execução orçamentária, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial, até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária.

No entanto, a atual Contabilidade Governamental reconhece as obrigações apenas pelo enfoque orçamentário e legalista, deixando, assim, de registrar no passivo da entidade, obrigações incorridas não contempladas no orçamento, e em consequência não há o reconhecimento da despesa como custos, desqualificando a informação para fins gerenciais.

Em artigo publicado no 3º Congresso de Controladoria e Finanças da Universidade Federal de Santa Catarina, Faria (2009, p.9) esclarece que a STN criou no plano do SIAFI a conta contábil 21.211.11.00 – POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITOS/RECURSOS, com a finalidade de registrar os valores das obrigações devidamente reconhecidas, de fornecedores de bens e/ou serviços, não contempladas pela execução orçamentária em virtude da limitação da programação financeira ou por insuficiência de créditos, ou ainda em fase de identificação do crédito orçamentário, permitindo dessa forma o reconhecimento dos custos provenientes do consumo desses gastos.

No entanto, pela característica da profissão militar esse procedimento, o procedimento conhecido pelo jargão de “vale”<sup>10</sup> somente será aplicado se houver regulamentação do escalão superior para a sua adoção na administração pública militar.

Para resumir os aspectos pertinentes aos procedimentos peculiares da Contabilidade Pública e a forma com que o SISCUSTOS está tratando os gastos ocasionados pelos mesmos,

---

<sup>10</sup> Ressalta-se que o fato de ordenar despesa não autorizada em lei, nesse caso na Lei Orçamentária Anual (LOA), puniria o gestor em pena de reclusão de 01 (um) a 04 (quatro) anos conforme a Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028, de 19 out 00).

com a finalidade de evitar sua influência negativamente na gestão de custos, foi elaborado o quadro 11, que descreve a maneira com que o SISCUSTOS trabalha a informação, se está ou não de acordo com os ajustes contábeis propostos na figura 11 e eventuais observações complementares.

Procedimentos Peculiares da Contabilidade Pública		SISCUSTOS	Ajustes Contábeis	Observação
Despesas de Exercícios Anteriores		Apropria as despesas aos custos do período, no momento da liquidação.	Proceder à exclusão.	O sistema deve encontrar um mecanismo que impute esses custos ao período de ocorrência.
Restos a Pagar	Processados	Apropria as despesas aos custos do período, no momento da liquidação.	Conforme estabelecido na doutrina.	-
	Não Processados	Não apropria aos custos do período, mesmo com a liquidação forçada.		Na ocorrência da inscrição por falta de documento hábil, foi criado o evento 540609, que permite imputar os custos do exercício anterior, até o encerramento do SIAFI
Material Permanente		Apropria as despesas aos custos do período, no momento da distribuição do material.	Proceder à exclusão,	Reconhecer os custos somente com a depreciação. -
Material de Consumo		Apropria as despesas aos custos do período, no momento da saída do Almoxarifado.	Conforme estabelecido na doutrina.	-
Reavaliação		Não reconhece.	Avaliar os ativos.	Prática contábil deverá ser implantada gradualmente de maneira criteriosa
Depreciação		Não reconhece.	Proceder a inclusão.	Idem item acima.
Suprimento de Fundos (SF)		Apropria as despesas aos custos do período, no momento da prestação de contas, e não na liquidação da concessão do SF.	Conforme estabelecido na doutrina.	-
Despesas Antecipadas		Apropria as despesas aos custos do período, no momento da liquidação.	Proceder à exclusão.	Reconhecer a despesa mensalmente, em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
Provisões de Férias e 13º Salário		Não reconhece.	Proceder a inclusão,.	Idem item acima..
Omissão de Registro de Obrigação		Não reconhece.	Proceder a inclusão.	Idem item acima.

Quadro 11 – Procedimentos Peculiares da Contabilidade Pública sob a ótica do SISCUSTOS

**Fonte:** elaborado pelo autor

Nota-se que a exigência da comunicação entre as Contabilidades Pública e de Custos, para um a implantação de um Sistema de Custos que cumpra os requisitos básicos da geração de informação contábil de qualidade, obrigará aos órgãos governamentais a adoção de práticas que aproximem as Contabilidades Orçamentária e Financeira da Contabilidade Patrimonial, fato que Silva (1997, p.8-10) chama atenção desde a década de 90, informando que a contabilidade pública, desde a sua origem, vem dando ênfase aos aspectos orçamentários e financeiros deixando de lado alguns eventos de natureza econômica. E para que esses eventos sejam registrados a Contabilidade Pública, obrigatoriamente, deverá observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, para aplicar uma efetiva da Contabilidade Patrimonial.

### **A Despesa com Pessoal**

Embora na contabilidade tradicional os gastos com serviços do fator trabalho sejam considerados como “gastos variáveis”, isto é, dependem do nível da produção, esse critério é discutível no setor público. A razão disso é que, dado que o servidor público em geral dispõe de estabilidade, os gastos com pessoal são relativamente inflexíveis para baixo, independentemente do número de serviços prestados, sendo assim, seus custos podem ser considerados com fixos. (LUQUE *et al*, 2008, p.327 e REIS, RIBEIRO, SLOMSKI, 2005, p.7)

O SISCUSTOS adotou essa linha de raciocínio e classifica os gastos com pessoal como despesa fixa, considerando para fins de cálculo de alocação dos recursos às atividades, sempre 30 (trinta) dias trabalhados, permitindo fazer proporção do tempo trabalhado para os 30 dias, ou seja, se uma pessoa trabalha  $\frac{1}{2}$  expediente na 4ª Seção e  $\frac{1}{2}$  expediente na 1ª Seção, será cadastrado 15 dias em cada centro de custos.

Visualizando o referido tratamento, pode-se constatar que o sistema não permite apontar se houve ociosidade, pois a alocação realizada pelo operador de custos da OM, sempre irá totalizar 30 dias de efeito trabalho, ou seja, não há um apontamento manual realizado pelo servidor das horas efetivamente trabalhadas.

No entanto, constitui um grande avanço, em matéria de melhoria da gestão e da transparência de recursos humanos, visto que o sistema disponibiliza um relatório de custos com informações sobre o pessoal alocado em suas respectivas atividades, possibilitando a comparação entre as ICEx, por exemplo, de como estão alocados os custos da atividade de

“Auditoria e Avaliação de Gestão” (finalística), permitindo ao gestor, se for o caso, um reforço de pessoal devido à proporcionalidade e diversidade de UG que são vinculadas as 10 (dez) Inspetorias existentes.

### **A Metodologia do Custeio ABC**

Os entrevistados da SEF foram unânimes em justificar a escolha do método ABC, informando que o objetivo da informação de custos pretendido pela instituição é identificar os custos das atividades no âmbito do Comando do Exército, mesmo que de forma parcial. Dessa maneira os membros da comissão responsáveis pelo desenvolvimento da estrutura do sistema respondem a pergunta elaborada por Martins (2006, p.360) constante no referencial teórico: "Para que se quer o Sistema?".

No entanto, ao se analisar o conceito de atividade para fins de custeio empregada no método ABC e confrontar com a estrutura organizacional da 1ª ICFEx, observou-se que o SISCUSTOS, hora visualiza atividade de acordo com seus atributos (foco principal do custeio), hora visualiza atividade em seu conceito mais abrangente (função), nesse último enfoque correspondendo a um departamento. O quadro 12 demonstrará a alocação do recurso da mão de obra, correspondente a um militar que trabalha na seção S4 (Fiscalização Administrativa), em suas respectivas atividades selecionadas no SISCUSTOS.

<b>SISCUSTOS</b>	<b>Dias Alocados</b>
Atividade de Fiscalização Administrativa	10/30
Manutenção do SIMATEX	10/30
Atividade de Custos	10/30

Quadro 12 – Alocação de recursos

**Fonte:** SISCUSTOS

Observa-se que a atividade denominada “Atividade de Fiscalização Administrativa” corresponde em verdade a seção Fiscalização Administrativa (ver organograma da 1ª ICFEx), o que representaria o conceito de departamento, pois nessa unidade administrativa são executadas atividades homogêneas, entre elas a “Manutenção do SIMATEX” e “Atividade de Custos”, essas sim, correspondem a rotinas realizadas pela S4 – Fiscalização Administrativa.



Isso ocorre, pois o SISCUSTOS foi estruturado para apurar os custos segundo a estrutura organizacional da instituição, utilizando o conceito de centros de custos para a acumulação de dados. Sendo que, no caso estudado, verificou-se que a grande totalidade dos centros de custos corresponde a uma atividade, fato que facilita bastante o trabalho, pois a contabilização por centros de custos, normalmente, é realizada de forma direta, ou seja, para cada lançamento contábil a ser realizado devem ser identificados (codificado) aonde os recursos serão alocados. Dessa maneira, os recursos são alocados diretamente às atividades, não necessitando realizar alocação de custos por rastreamento ou rateio.

Nesse aspecto, apesar de previsto na literatura, restringe bastante a importância da utilização da metodologia do ABC, como ferramenta de gestão de custos, pois ao não se possibilitar a visualização das tarefas, não há a possibilidade de se analisar o processo de trabalho desenvolvido dentro da atividade, pois não existe o detalhamento das atividades em várias outras atividades menores, fato que seria possível com a criação de subcentros de custos.

Porém, conforme ressalta Martins (2006, p.95) “[...], devemos avaliar a conveniência, ou não, de agregar dois ou mais centros de custos ou de subdividir algum. Tudo vai depender do grau de precisão desejado, do escopo do projeto, da relação custo-benefício” e, nesta primeira fase de implantação do SISCUSTOS o escopo do projeto é saber quanto custa cada atividade relevante das 653 UG/OM vinculadas ao Exército, mesmo com as devidas adaptações conceituais, conforme observado anteriormente, as informações fornecidas serão úteis, além de propiciar aos servidores (militares e civis) uma grande avanço na concepção da cultura de custos e na criação de listas de atividades padrões para organizações de mesma finalidade.

Verificou-se, também, que poucos são os recursos que beneficiaram mais de uma atividade nesta etapa do SISCUSTOS, pelo menos no estudo realizado na 1ª ICFEx. Para esses, a alocação dos recursos (pessoal, serviço, material e patrimonial) dependerá da escolha de algum critério para a distribuição dos custos classificados como indiretos. Entretanto, como observado na fundamentação teórica, nesse aspecto que se dará a grande contribuição do método ABC, ou seja, deve-se analisar a verdadeira relação de como as atividades consomem esses recursos, para isso necessitaram selecionar algum direcionador de custos de recursos de maneira mais criteriosa possível.

Basicamente as despesas realizadas que necessitaram do estabelecimento de direcionadores de recursos são: energia elétrica, água, telefone, contratos de limpeza e conservação, serviços realizados em toda UG/OM, ajuda de custo e indenização

bagagem/passagem de militares transferidos. Para essas despesas foram definidos seus respectivos direcionadores de recursos e conforme interpretação desse pesquisador existem algumas convergências e divergência com o conceito de rastreamento, a saber:

- **Energia Elétrica** – potência elétrica cadastrada em cada CC no SISCUSTOS pela UG/OM.

Traduz a relação causa e efeito, visto que o Kw/h foi apurado por intermédio do relacionamento dos equipamentos elétricos/eletrônicos, conjugando as variáveis da potência, horas de uso, periodicidade e quantidades existentes em cada atividade.

- **Água** – quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pela UG/OM.

Traduz a relação causa e efeito, visto que são as pessoas os verdadeiros consumidores desses recursos e as mesmas estão relacionadas as suas respectivas atividades.

- **Telefone** – o valor do telefone é lançado manualmente no SISCUSTOS pelo operador de custos.

Alocação direta quando um mesmo telefone atende a uma só atividade. Contudo, quando esse recurso atende mais de uma atividade, não há um critério de rastreamento (exemplo: tempo de uso), mas sim um rateio baseado simples divisão, ou seja, se uma mesma linha atende a 4 (quatro) centros de custos, o valor da conta será dividido pelos quatro igualmente.

- **Contratos de Limpeza** – quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pela UG/OM.

De certa forma cumpre as premissas do rastreamento, pois existe uma base de identificação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade com a geração dos custos. Questiona-se se seria o melhor, fato que pode ser contestado em todos os critérios adotados. Para essa fase inicial do sistema, seria o direcionador disponível que mais se adequa ao direcionamento dos recursos as atividades.

- **Outros Serviços realizados em mais de uma atividade** – quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pela UG/OM.

Procedimento de rateio, justificável devido à relação custo-benefício e o grau de precisão que se desejado nesta fase inicial. Pois nesse caso teríamos uma diversidade muito grande de serviços que poderiam estar impactando os custos da OM e seria inviável a individualização de direcionadores de recursos.

- **Ajuda de Custo e Indenização Bagagem/Passagem** – quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pela UG/OM.

Procedimento de rateio, justificável devido à relação custo-benefício e o grau de precisão que se desejado nesta fase inicial.

Cabe alertar que para não se obterem informações distorcidas, mesmo utilizando o rastreamento, a organização deverá promover campanhas diversas, como forma de incentivar seus funcionários (militares e civis) a realizarem sugestões para melhoria e compreensão da forma como funciona o sistema ABC.

Com essas observações, pode-se inferir que o estágio atual do SISCUSTOS restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de departamento, assim classificado com a “1ª geração do ABC” (MARTINS, 2006, p.87), permitindo ao gestor uma visão vertical dos custos, impossibilitando uma visualização dos custos dos processos, que via de regra, são interdepartamentais, indo além da organização funcional. Por estar limitado, a versão atual do SISCUSTOS, ainda, não permite:

- Identificar se uma atividade agrega ou não valor ao produto ou serviço final.
- Identificar oportunidades de melhorias de uma atividade.
- Estabelecer metas de desempenho.

Ressalta-se que nem por isso o sistema deixa de fornecer informações relevantes, pois considerando o ineditismo e a complexidade da iniciativa e conforme vem sendo frisado neste trabalho, para os objetivos que se pretende alcançar, a informação dos custos das atividades permitirá, no mínimo, uma avaliação comparativa entre as atividades da própria UG/OM, e no futuro com as outras 9 (nove) Inspeções de Contabilidade, comparadas sempre com as devidas proporções estruturais. E segundo os entrevistado da SEF, existe a intenção de

estabelecer um custo-padrão, num prazo mais longo, para cada organização a fim de dar suporte a processos de avaliação de desempenho.

Ousa-se inferir, que baseado nos atributos pertinentes ao custeio ABC constante no arcabouço teórico pesquisado para fundamentar a análise deste trabalho e na pesquisa realizada no estudo de caso, que a metodologia ABC aplicada no SISCUSTOS não atendem integralmente o conteúdo doutrinário estudado. Foi o que os entrevistados da SEF responsáveis pelo desenvolvimento do sistema chamaram de “Método de Custeio ABC com adaptações necessárias para que fosse implementado nas 653 OM (grande diversidade)”.

Em verdade, a ocorrência dessa adaptação encontra respaldo no referencial teórico quando Cadore e Hatakeyama (2008, p.1) explicam que “os métodos de custeio foram desenvolvidos para atender as diversas áreas do setor privado, contudo, nenhum foi desenvolvido em especial para atender os anseios da Administração Pública [...]”,

A situação atual do sistema conduz a uma reflexão feita por Silveira (2006, p.9): “Apesar de vasta literatura sobre métodos de custeamento, o mundo real da administração pública pode requerer um modelo híbrido, não previsto na literatura, afastando-se de conceitos rígidos e abraçando o pragmatismo”.

### **A Implantação na ICFEX**

A análise do processo de implantação do sistema de custos na 1ª ICFEx, particularmente, foi bem conduzida. Pode-se citar dois principais fatores críticos de sucesso, a saber:

- 1) Um dos multiplicadores dos objetivos do SISCUSTOS pertencer a OM.
- 2) O bom nível de conhecimento técnico sobre contabilidade dos militares e civis que trabalham na Inspetoria.

Sendo que esse segundo ponto ocasionou, no primeiro contato (2008) com os conceitos e metodologias aplicados pelo SISCUSTOS, muita confusão e discussão entre os integrantes da comissão de implantação e os servidores, conflitos que foram gradualmente sanados, contribuindo, ainda mais, para o entendimento do que se pretendia com a implantação da ferramenta.

A partir da difusão dos objetivos, ocorrido no primeiro trimestre de 2008, a comissão designada a implantar o SISCUSTOS na 1ª ICFEx, iniciou o levantamento das atividades que seriam selecionadas no sistema. Na prática o levantamento baseou-se basicamente na estrutura funcional da organização, sem detalhar as tarefas desenvolvidas para consecução de um serviço específico. O quadro 13 relaciona as atividades selecionadas que vem recebendo custos provenientes dos gastos realizados pela Inspetoria.

<b>Macroatividade</b>	<b>Código</b>	<b>Centro de Custos Selecionados</b>
Preparo/Emprego Força Terrestre	00102	Apoio às Atv de Contra-Inteligência
Pessoal	00511	Impressão Centralizada dos Documentos
	61301	Gestão Promoção Of de Carreira, exceto QAO
Ciência e Tecnologia	13803	Manutenção do SIMATEX
Economia e Finanças	60101	Atv de Auditoria e Avaliação de Gestão
	60103	Atividade de Auditoria de Pessoal
	60202	Atividade de Análise Contábil
	60203	Atividade de Custos
Administração Geral	80101	Atv de Comando, Chefia ou Direção de OM
	80102	Atv de Subcmdo, Subch ou Subdir de OM
	80103	Atividades de Gabinete de OM
	80106	Adm de Pessoal Militar e Civil
	80109	Atv de Relações Públicas
	80110	Atv de Fiscalização Administrativa
	80111	Atv de Aquisição, Licitações e Contratos
	80112	Atividades de Almojarifado
	80113	Atividades de Setor Financeiro
	80115	Serviços de Copa
	80117	Atv de Recebimento e Expedição de Doc
	80118	Atividade do SE-EB
	80119	Serviços Reprográficos
	80120	Serviços de Arquivo
	80122	Atv Conformidade Registro de Gestão
	80123	Atv de Assessoria Técnico/Normativa
	80125	Atv Limpeza/Conservação instalações OM
80138	Atv de biblioteca	
80139	Atividade de Informática	

Quadro 13 – Relação dos Centros de Custos Selecionados para a 1ª ICFEx

**Fonte:** SISCUSTOS

A OM selecionou 27 (vinte e sete) centros de custos para o gerenciamento de custos, desse total, 10 (dez) são centros de custos obrigatórios e 17 (dezesete) centros de custos levantados pela comissão de implantação como relevante para unidade.

Ressalta-se, que apenas 3 (três) centros de custos referem-se a atividades tidas como finalística, todos vinculados a macroatividade “Economia e Finanças”, e conforme abordado no estudo sobre a metodologia ABC, todas correspondem a um departamento da 1ª ICFEx, não permitindo a visualização do interrelacionamento das atividades e impossibilitando a verificação de oportunidades de melhoria dos processos de trabalho executado dentro das mesmas, a saber:

- Atv de Auditoria e Avaliação de Gestão – representa a S2
- Atv de Auditoria de Pessoal – representa a SAPPES
- Atv de Análise Contábil – representa a S3

Um exemplo de um processo de trabalho envolve mais de uma seção trata-se da ação de analisar o Relatório de Prestação de Contas Mensal (RPCM) das UG vinculadas a 1ª ICFEx que envolve, obrigatoriamente, o interrelacionamento das seções S2 e S3, utilizando recursos de pessoal, informática e material e da forma como vem sendo apropriado os custos nesta primeira versão do SISCUSTOS, não há como verificar em que ponto pode-se melhorar o processo, concomitantemente, reduzir custos.

Porém, buscando abordar os aspectos positivos da ferramenta e enfatizando que o objetivo é apurar os custos das atividades, pode-se por intermédio do SISCUSTOS obter comparações entre as atividades e buscar indagações, às vezes até imprevisíveis, como demonstra o Relatórios Gerenciais disponibilizados no Flexvision representado no quadro 14, que relaciona os gastos realizados com telefone e pessoal, vinculados a suas respectivas atividades selecionadas no SISCUSTOS.

OM / Grupo de Custo	Insumos: - Telefone - Pessoal	2009			Valor
		1 - Janeiro	2 - Fevereiro	3 - Março	
062018 - 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército		340.489,85	246.357,63	273.603,25	860.450,73
Adm de Pessoal Militar e Civil - 80106		32.038,21	20.301,47	19.699,22	72.038,90
<b>Atividade de Análise Contábil - 60202</b>		<b>53.029,56</b>	<b>56.118,44</b>	<b>55.680,24</b>	<b>164.828,24</b>
<b>Atividade de Auditoria de Pessoal - 60103</b>		<b>47.025,74</b>	<b>32.448,12</b>	<b>32.933,79</b>	<b>112.407,65</b>
Atividade de Custos - 60203		5.872,97	2.953,91	4.464,54	13.291,42
Atividade de Informática - 80139		13.191,09	7.261,64	8.272,23	28.724,96
Atividade do SE-EB - 80118		3.834,70	3.984,01	3.978,88	11.797,59
Atividades de Almojarifado - 80112		10.750,57	9.282,31	9.340,21	29.373,09
Atividades de Gabinete de OM - 80103		10.228,38	3.898,30	3.888,68	18.015,36
Atividades de Setor Financeiro - 80113		10.229,76	5.970,74	6.299,25	22.499,75
Atv Conformidade Registro de Gestão - 80122		816,13	829,51	829,51	2.475,15
Atv de Aquisição, Licitações e Contratos - 80111		3.934,75	2.650,87	2.708,77	9.294,39
Atv de Assessoria Técnico/Normativa - 80123		25.271,61	19.827,17	19.809,00	64.907,78
<b>Atv de Auditoria e Avaliação de Gestão - 60101</b>		<b>78.956,95</b>	<b>62.220,90</b>	<b>57.033,29</b>	<b>198.211,14</b>
Atv de biblioteca - 80138		1.069,42	1.277,73	1.213,60	3.560,75
Atv de Comando, Chefia ou Direção de OM - 80101		12.317,06	9,62	12.313,31	24.639,99
Atv de Fiscalização Administrativa - 80110		19.382,24	10.266,01	17.833,89	47.482,14
Atv de Recebimento e Expedição de Doc - 80117		4.063,76	3.260,23	3.179,22	10.503,21
Atv de Relações Públicas - 80109		1.494,13	1.111,28	1.109,57	3.714,98
Atv de Subcmdo, Subch ou Subdir de OM - 80102		3.019,03	13,35	10.433,22	13.465,60
Atv Limpeza/Conservação instalações OM - 80125		947,18	639,56	639,56	2.226,30
Manutenção do SIMATEX - 13803		1.995,51	1.354,83	1.343,53	4.693,87
Serviços de Arquivo - 80120		812,60	541,73	577,03	1.931,36
Serviços Reprográficos - 80119		208,50	135,90	22,71	367,11
Atv de Auditoria e Avaliação de Gestão - 60101	99003 - Telefone	0,00	49,72	0,00	49,72
	99009 - Pessoal	78.956,95	62.171,18	57.033,29	198.161,42
	<b>Total</b>	<b>78.956,95</b>	<b>62.220,90</b>	<b>57.033,29</b>	<b>198.211,14</b>
Atividade de Auditoria de Pessoal - 60103	99003 - Telefone	0,00	56,06	0,00	56,06
	99009 - Pessoal	47.025,74	32.392,06	32.933,79	112.351,59
	<b>Total</b>	<b>47.025,74</b>	<b>32.448,12</b>	<b>32.933,79</b>	<b>112.407,65</b>
Atividade de Análise Contábil - 60202	99003 - Telefone	0,00	50,52	0,00	50,52
	99009 - Pessoal	53.029,56	56.067,92	55.680,24	164.777,72
	<b>Total</b>	<b>53.029,56</b>	<b>56.118,44</b>	<b>55.680,24</b>	<b>164.828,24</b>
Atv de biblioteca - 80138	99003 - Telefone	0,00	64,13	0,00	64,13
	99009 - Pessoal	1.069,42	1.213,60	1.213,60	3.496,62
	<b>Total</b>	<b>1.069,42</b>	<b>1.277,73</b>	<b>1.213,60</b>	<b>3.560,75</b>

Quadro 14 – Custo da 1ª ICFEx no 1º Trimestre/2009

Fonte: SISCUSTOS

Nota-se que os custos apropriados às atividades finalísticas (em negrito) correspondem a 55% do total dos custos apropriados no SISCUSTOS para despesas realizadas com pessoal e telefone, considerável favorável visto que, tais atividades atendem diretamente aos clientes da 1ª ICFEx.

Apesar de irrelevante, pode-se ainda, indagar o motivo do consumo de telefone da Atividade de Biblioteca ser superior ao consumo das demais atividades-fim. Sempre com o

cuidado para não transformar o uso da informação para uma ação gerencial, como represaria de cunho pessoal contra qualquer servidor.

No entanto, os entrevistados da 1ª ICFEx informaram que nenhuma análise está sendo realizado tomando por base os referidos Relatórios Gerenciais Padrão disponibilizados pelo Flexvision, o motivo alegado é a falta de tempo (devido à rotina de trabalho) e a indefinição da finalidade em se realizar consultas, comparações e estudos para se aplicar em que (utilidade)?

Ainda explorando o quadro 14, repara-se que nos meses de janeiro e março não houve apropriação de custos referente ao insumo telefone. Pergunta-se, será que nenhum servidor realizou ligações externas nesses meses? Claro que foram realizadas ligações, porém a ferramenta necessita ser alimentada pelo usuário periodicamente (confiabilidade), daí a necessidade do comprometimento dos agentes da administração envolvidos nesse processo de integração dos sistemas e uma fiscalização contínua e permanente por parte do militar designado para a função de Gerente de Custos para corrigir os desvios tempestivamente.

E dentro dessa necessidade de melhoria continua do sistema, o recursos que deve ser priorizado para essa revisão, trata-se do recurso oriundo de despesa com pessoal, o qual é responsável por aproximadamente 92 % dos gastos totais (despesas corrente e capital) realizados pela Inspeção nos anos de 2008 e 2009. E, segundo os entrevistados da 1ª ICFEx, não foi realizado nenhum tipo critério científico, como por exemplo, estudos de tempos e movimentos, ou mesmo apontamento para o levantamento das bases e dias da média de trabalho que são alocados as atividades. Sendo de fundamental importância uma reavaliação das bases alocadas para esse recurso, pois além de se tratar do custo mais relevante, que por si só distorceria qualquer tipo de análise gerencial se mal formulado, representa também a base de distribuição de custos para vários outros insumos.

Por fim, apesar de não ser o enfoque propriamente dito do trabalho, porém não há como falar em implantação de sistema de custos sem verificar de que maneira o mesmo influenciou e como vem influenciando o comportamento do servidor no sentido de convergir com os objetivos do sistema.

Com isso, por intermédio das entrevistas realizadas com o Gerente e Operador de Custos da 1ª ICFEx e por ter vivenciado todos os processos de implantação e operacionalização, verificou-se que barreiras tiveram que ser superadas pelos envolvidos com a operacionalização e alimentação do SISCUSTOS, entre eles os que manipulam diretamente a ferramenta (Gerente e o Operador de Custos) e aqueles que interagem com o sistema, por intermédio dos chamados sistemas corporativos: SIAFI (Encarregado do Setor Financeiro) e



SISCOFIS (Encarregado pelo Setor de Almoxarifado e pela Seção de Fiscalização Administrativa), que tiveram que superar a imposição de relacionar-se com mais um sistema em sua exaustiva rotina de trabalho.

Rotina de trabalho essa, que segundo os entrevistados da 1ª ICFEx está sendo o principal fator crítico de insucesso para o aperfeiçoamento do sistema, visto que não foi criada uma vaga no quadro de cargos previstos para desempenhar a função de Gerente e o Operador de Custos, sendo assim os integrantes designados para executar os trabalhos de acompanhamento e atualização do SISCUSTOS acumulam suas funções com as que tinham anteriormente, normalmente membros da Fiscalização Administrativa, não dispendo de tempo integral para o desempenho dessa função, acessando o sistema de forma mecânica sem verificar se as informações disponibilizadas atendem os três requisitos básicos da qualidade da informação referendados por Hendriksen e Van Breda (1992): Utilidade, Confiabilidade e Valor de *feedback*.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um caminho sem volta, poderia assim diagnosticar a situação em que se encontra a Administração Pública no que tange a necessidade da implantação de sistemas de custos, tais medidas são visíveis no governo federal, como exemplos citam-se:

- A consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto (MPOG-SOF) denominado: 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. (Setembro/2008)
- Os dois Seminários de Informação de Custos na Administração Pública promovidos pelos Ministérios da Fazenda e Planejamento. (Abril e Setembro/2009)
- A Pesquisa sobre Custos na Administração Pública Federal <https://www.questionariocustos.fazenda.gov.br/>.
- A publicação do Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009.
- O Seminário Internacional de Informação de Custos na Administração Pública promovido pelos Ministérios da Fazenda e Planejamento. (Dezembro/2009)

Com essas medidas tomadas pelo governo federal, pode-se inferir que não será em vão todo o esforço despendido pelos gestores do Exército Brasileiro no desenvolvimento de seu Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS), que gradualmente está cumprindo grande parte das diretrizes propostas pela SOF para o sucesso da implantação de um sistema de custos, observando desde a abrangência do sistema (100% das Organizações Militares), a institucionalização da ferramenta e, principalmente, um modelo flexível para atender a grande diversidade de suas OM vinculadas.

As análises conduzidas nesta dissertação indicam que as funcionalidades disponibilizadas pelo SISCUSTOS vislumbram a aderência do sistema com o plano teórico, permitindo que as informações extraídas da contabilidade governamental contemporânea, proveniente do SIAFI, sejam ajustadas para uma possível aproximação da contabilidade orçamentária com a contabilidade patrimonial, melhor base para a formação de um banco de dados de um sistema de custos. Fato esse possível por ser um sistema elaborado fora da atual contabilidade praticada pelos órgãos do governo federal.

No entanto, observou-se que apesar de possível, alguns ajustes nos procedimentos oriundos da observância de aspectos legalistas e contabilizados pelo enfoque orçamentário não estão sendo tratados devidamente pelo sistema, entre eles citam-se a execução de despesas orçamentárias classificadas como as despesas de exercícios anteriores, as despesas antecipadas e as provisões de férias e 13º salário estes com possibilidade de implementação imediata.

Outros, com o decorrer do tempo, devem ser reconhecidos pelo sistema, de maneira mais adequada, como é o caso da informação proveniente das despesas realizadas com material permanente, que para seu perfeito ajuste dependerá das diretrizes que serão aplicadas para o reconhecimento das práticas de reavaliação e depreciação.

Vale registrar, que apesar de ser importante dar um tratamento específico aos recursos provenientes dessas particularidades da contabilidade governamental contemporânea, não se pode deixar de alertar que toda a informação de custos será distorcida se o tratamento dado aos gastos com a folha de pagamento não for adequado, pois constitui o maior item de recursos consumidos por qualquer organização do Exército. Com isso, torna-se fundamental a reavaliação da metodologia utilizada pelo SISCUSTOS para apropriação dos recursos de mão de obra às atividades, pois da maneira empírica (estimativa de dias trabalhados em cada atividade) como estão sendo alocadas afetará relevantemente a informação de custos gerada para tomada de qualquer que seja a decisão. Além de distorcer o valor dos custos da mão de obra imputado às atividades, a vinculação de pessoal às atividades serve de base de direcionamento dos recursos de materiais e serviços (água, contratos de serviços de limpeza, de manutenção e outros) que não podem ser alocadas diretamente as atividades e ocorrendo de forma estimada a alocação dos custos dos recursos as atividades será menos acurada.

Dessa forma não condizendo com a metodologia de custeio ABC adotado pelo sistema, uma vez que na metodologia ABC, não se faz uso de critérios de rateio e sim de rastreamento. Pois mesmo constatado que o setor público tem características em potencial para a implantação do custeio baseado em atividades, vale lembrar o dizer de Nakagawa (1994, p. 47) “A habilidade de usar o ABC com inteligência dependerá sempre de treinamento, educação continuada e da experiência do usuário. Não haverá substituto para o que se aprende fazendo na prática do dia-dia.”

Também, há a necessidade de aprimoramento da metodologia de custeio ABC, que conforme observado no estudo de caso, está compatível com a “1ª geração do ABC”, impossibilitando uma visualização horizontal dos processos de trabalho, que via de regra, são interdepartamentais, indo além da organização funcional, não sendo possível identificar qual

atividade agrega ou não valor, quais as possíveis oportunidades de melhoria poderiam ser implementadas no processo de trabalho, além de não dar suporte a processos de avaliação de desempenho a partir do estabelecimento de metas e padrões de referência, ou seja, não está sendo possível aproveitar os principais benefícios esperados pelo uso do método ABC e que mais o diferencia dos demais métodos de custeamento tradicionais.

Mas conforme foi frisado neste trabalho, considerando o ineditismo e a complexidade da iniciativa, para os objetivos que se pretende alcançar o atual estágio que se encontra o SISCUSTOS permite a obtenção da informação dos custos das atividades, com isso, no mínimo, uma avaliação comparativa entre as atividades da própria UG/OM, e no futuro com as outras 9 (nove) Inspetorias de Contabilidade, fomentando uma saudável competição na busca pela qualidade do gasto entre as ICFEx.

Para isso os responsáveis diretos pela utilização do sistema, apoiado pelo alto escalão da organização (comprometimento), deverão perceber que sua aplicação não deve ser encarada apenas como uma rotina de trabalho burocrática, mais sim como uma ferramenta que possibilita a extração de informações gerenciais (cultura), pois a não adoção das informações produzidas pelo sistema poderá levar a descontinuidade do desenvolvimento da ferramenta, que depois de consolidada a etapa da operacionalização do sistema, é preciso perseguir a utilização gerencial do SISCUSTOS, sob pena de reduzir o rico potencial do sistema de custos em disponibilizar informações para a tomada de decisão. Para isso ocorrer os usuários e a alta administração devem ter em mente a necessidade de fixar os 4C como atributo cognitivo, são eles: Cultura de custos, Comprometimento, Competição e Confiabilidade.

Sobre a integração dos chamados neste trabalho de sistema corporativos, a Tecnologia de Informação desenvolvida pelo SISCUSTOS permite a integração com os demais sistemas responsáveis pelo fornecimento das informações relacionadas aos custos do Exército, a ressalva que se faz, que não foi possível verificar, é sobre a capacidade do sistema para suportar a carga de dados e o volume de acessos necessários para atender a todo o Exército Brasileiro.

Deduz-se que como a iniciativa é pioneira e muito complexa, o aperfeiçoamento do sistema é previsto e contínuo. Contudo, desde já frutos estão sendo colhidos pela a instituição, pois os esforços para a universalização de uma cultura organizacional de controle de custos entre os servidores, o contato com conceitos básicos relacionados à contabilidade de custos e governamental, o incentivo à capacitação permanente do pessoal, o aumento gradual do nível de maturidade de gestão da organização estão servindo de valores básicos para se atingir a

qualidade do gasto público. Além de atender o disposto na LRF e as Diretrizes do Comandante da Força Terrestre.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, R. A. E. **A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público**. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS, 1998. Brasília: ESAF, 1998. Disponível em: [http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN). Acesso em: 16 mar 2009.

ALMEIDA, René Alain Santana de; ROCHA, Claudemir Pedrosa da; ESPINHEIRA, Lídia Maria de Jesus; SANTANA, Wisia Eloar Figueiredo de. **ABC no Setor Governamental: um estudo de caso no município de Aramari, Bahia**. In Anais:18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado – RS, Brasil, 2008.

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público** (Texto para discussão, 31). Brasília: ENAP, 1998.

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública — Ano 50, n.1. Brasília: ENAP, 1999.

ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu Rogério. **Sistema de Custos para a Administração Pública Municipal**. Revista de divulgação técnico-científica do ICPG. Vol. 2 n. 8 – jan-jun 2006

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **O Princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. Revista Eletrônica sobre a reforma do Estado, nº 5, março/abril/maio, 2006 - Salvador - Bahia – Brasil.

AMAZONAS - GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Metodologia para a obtenção de Custos Governamentais**. Disponível em [http://www.amazonas.am.gov.br/portal/placareconomia/programas\\_01.php?cod=5850980](http://www.amazonas.am.gov.br/portal/placareconomia/programas_01.php?cod=5850980). Acessado em: 29 jun 09.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUSA, Cleber Batista de. **Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC**. 2006 [www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_37.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf)

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de Custos do Banco Central do Brasil: Um estudo de Caso**. Brasília, 2004.

BAHIA - Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Apropriação de Custos Públicos: Metodologia e Projeto**. outubro de 2002. Salvador – Bahia.

BRASIL - 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 dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília –DF.

BRASIL - Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Brasília –DF.

BRASIL - Portaria Interministerial Nº 163, de 04 de maio de 2001. **Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.** Brasília –DF.

BRASIL - Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005. **Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências.** Brasília –DF.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Brasília –DF.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.** Brasília –DF.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília, 1995.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **A Reforma Gerencial do Estado de 1995.** Revista de Administração Pública nº 34, p. 55-72. Julho 2000.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial.** Revista do Serviço Público Nº 47, janeiro-abril,1996.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O modelo estrutural de gerência pública.** Revista de Administração Pública (RAP) – Rio de Janeiro 42(2):391-410, Mar./abr. 2008

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reflexões sobre a Reforma Gerencial Brasileira de 1995.** Revista do Serviço Público nº 50, p. 5-30, 1999.

CADORE, Douglas Everton; HATAKEYAMA, Kazuo. **Custos no Setor Público: Utilização do ABC/ABM no auxílio à tomada de decisões e transparência da Administração Pública.** In Anais. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil 2008.

CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública.** In Anais 30º EnANPAD, 23 a 27 de setembro de 2006. Salvador. Brasil. 2006.

CATELLI Armando; SANTOS, Edilene Santana; PARISI, Claudio; ALMEIDA, Lauro Brito de. **Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras.** Revista do Serviço Público. Ano 52, n.3 (Jul-Set/2001). Brasília: ENAP.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração.** 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

CHING , Hong Yuh , SILVEIRA , Henrique Flavio R da. **Gestão de custos na Administração Pública – estudo de casos do Governo da Bahia e do Banco Central do Brasil.** XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução CFC Nº. 1.121/08. **Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução CFC Nº. 1.128/08. **Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Brasília, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução CFC Nº. 1.132/08. **Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil**. Brasília, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução CFC Nº. 1.136/08. **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Brasília, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Resolução CFC Nº. 1.137/08. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Brasília, 2008.

CRUZ, Flávio da; NETO, Orion e Augusto Platt. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais - Metodologia e Casos Simulados**. Belo Horizonte. Editora FORUM. 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2ª ed. Porto Alegre. Editora Bookman. 2005.

DINIS, Antônia Magna Magalhães Brandão; GONÇALVES, Maione Maria; CARVALHAL, Rejane Marinho. **Gestão de custos - política de racionalização de recursos e maximização de serviços - o desafio da administração pública (CASE)**. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS, 1999. Brasília: ESAF, 1999. Disponível em [http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html).

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de Custos – como medir, monitorar e motivar o desempenho**. 1ª ed. Rio de Janeiro. LTC, 2007.

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. **Texto para discussão nº 41**. Brasília, 2001.

FARIA, Carlos Eduardo Pires. **Procedimentos Peculiares da Contabilidade Governamental e sua Influência na Gestão de Custos do Setor Público**. In. 3º Congresso de Controladoria e Finanças da Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis, SC, Brasil, de 05 a 07 de novembro de 2009.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **1º Seminário sobre Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal**. ESAF. Brasília, 2009.

FERLIE, Ewan; ASBURNER, Lyn; FITZGERALD, Louise; PETTIGREW, Andrew. **A nova administração pública em ação**. Editora Universidade de Brasília: ENAP. 1999.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001.



GARCIA, Riter Lucas Miranda. **Eficiência em Órgãos Públicos: uma proposta de indicadores.** Fundação Getúlio Vargas Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas centro de formação acadêmica e pesquisa Curso de mestrado em administração pública. Dissertação Apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de mestre. Rio de Janeiro – 2008.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial.** 9ª ed. Rio de Janeiro. LTC, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 12º ed. São Paulo. Atlas, 2003.

GIBBON, Artur Roberto de Oliveira; PORTO, Joyce Alves; CALDAS, Daniele Mendes; MACHADO, Débora Gomes. **Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS.** In. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba, PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GONÇALVES, Rosana Carmen de Meiroz Grillo; SILVA Adriana Cristina da. **A Qualidade da Informação de Custo Considerando-se Diferentes Necessidades e Diferentes Métodos de Custeio.** Revista Pensar Contábil, Vol. 9, Nº 35, 2007. Rio de Janeiro

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle.** São Paulo. Ed. Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERZLINGER, Regina. **Management Accountants Have Yet to Make An Impact on Non-Profit and Government Organizations.** In Management Accounting. Chartered Institute of Management Accountants. June 2000. Disponível em [http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/FMA-AOM2001\\_Outsiders.pdf](http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/FMA-AOM2001_Outsiders.pdf). Acessado em 3 jun 09.

HOLANDA, Victor Branco. **2º Seminário sobre Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal.** ESAF.Brasília, 2009.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, Foster, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN,C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATON, W. O. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo. Pearson Education do Brasil, 2004.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa.** 2º ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS– Public Sector Committee. **Perspectives on Cost Accounting for Government. Study 12.** New York: 2000. Disponível em: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study\\_No\\_12.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study_No_12.pdf)

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos**. Curitiba. Juruá, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUQUE, Carlos A.; CRUZ, Hélio N.; AMARAL, Cicely M.; BENDER, Siegfried; SANTOS, Paulo M. dos. **O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil**. Revista do Serviço Público Brasília 59 (3): 309-331 Jul/Set 2008

LUZ, Hederaldo Ricardo Inglês da e REIS, Dálcio Roberto dos. **GESTÃO DE CUSTOS LOGÍSTICOS - SISCUSTOS como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de Suprimento do Exército**. V CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 2008.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 233f. Tese (Doutor em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo. Orientador: Nelson Petri. São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público**. Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª ed. Malheiros Editores, São Paulo, 2002.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Sistema de Custos na Administração Pública: um estudo de sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes**. In Anais. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, SC, Brasil. 2005.

MENDES. Daniely Aparecida Polido. **Custos no setor público: uma análise da implantação do sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro – o caso do Tribunal Superior Eleitoral**. 137f. Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, orientador: Profª. Drª. Aracéli Cristina de Sousa Ferreira Rio de Janeiro, RJ – Brasil. 2005

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Brasília, 2009.

MOURA, José Flávio de Melo. **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. Orientador: César Augusto Tibúrcio Silva. Brasília, 2003.

MSA – Soluções em TI que geram resultados. Disponível em <http://www.msainfor.com.br/msa/empresas/cases/case8/>. Acessado em 2 nov 09

MTO – Manual Técnico de Orçamento. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento (MTO), Versão 2010**. Brasília, 2009. Disponível em: [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO\\_2010\\_VF4.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2010_VF4.pdf)

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS, 2008. Brasília: ESAF, 2008. [http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html). Acesso em: 16 mar 2009.

NETO, Manuel Jorge e Silva. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª edição. Editora Lúmen Júris. 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil. 2005.

SAMPAIO, José Alberto Reis. **Aspectos conceituais e conjunturais da receita, despesa e resultados no setor público e sua influência na concepção e implantação de sistema de custos na administração pública**. In: Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade • 24 a 28 de agosto de 2008. Gramado-RS

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6ª ed. São Paulo : Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública**. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS, 1997. Brasília: ESAF, 1997. Disponível em [http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html).

SILVA, S. I. L., BRITO, O. A. C., CARDOSO, M. R. C. K., DIAS, A. P. B. C. **Orçamento Público: Um natural sistema de custos**. In Anais. XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa, PB. Brasil. 2007.

SILVEIRA, Henrique Flávio Rodrigues da. **Gestão de custos na administração pública**. In: XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Ciudad de Guatemala, 7 - 10 Nov. 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Maurélio; CORRÊA, José Rafael. **GESTÃO DE CUSTOS - Uma ferramenta a favor da Administração Pública**. Revista de divulgação técnico-científica do ICPG. Vol. 3 n. 12– jan-jun/2008.

SOF - 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-DF, Setembro/2008.

SOUZA, Marcos Antonio de; MAUSS, César Volnei; DIEHL , Carlos Alberto; BLEIL, Claudedir. **A gestão pública por resultados e a Avaliação de Desempenho**. In. Congresso USP – São Paulo - SP, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Pearson Prentice Hall, 2007.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Manual de Despesa Nacional – Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. 1ª ed. 2008. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/maualdespesanacional.pdf>

TCU. Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2003.

## GLOSSÁRIO

**Atividades de Governo** - São ações de governo, direcionadas para a produção de bens e serviços, que consumirão os recursos financeiros disponibilizados na Lei Orçamentária Anual (LOA).

**Atividades de Custeio** – São as rotinas desenvolvidas por uma organização que contribuem para a obtenção de um bem ou serviço. Caracterizam-se pela utilização efetiva dos insumos geradores do bem ou serviço.

**Centro de Custos (CC)**- É o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

**Custo** - É a apropriação de todas as despesas realizadas na elaboração de um produto ou na execução de um serviço (consumo de recursos por atividade).

**Custo Direto** - É a parcela do custo total diretamente identificada com o produto ou com o processo de trabalho.

**Custo Indireto** - É a parcela do custo total que não é identificada diretamente com o produto ou atividade, ainda que seja essencial para a sua produção. Depende, portanto, de critérios de rateio (entre produtos, processos ou outros objetos de custo).

**Despesa Pública** – Conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa do direito público, destinado ao funcionamento dos serviços públicos.

**Direcionadores de Custos:** é o fator que determina a ocorrência de uma atividade.

**Gestor de Custos (Gerente):** é o responsável pela orientação, coordenação e fiscalização dos dados de custeio da OM. Produz informações gerenciais e as apresenta ao tomador de decisão da OM; cadastra operadores do Sistema. Preferencialmente, deverá ser o Fiscal Administrativo da OM.

**Grupo de Custos (GC)** – É a agregação de Centros de Custos afins para atingir um mesmo objetivo e vincular a um programa (projeto/atividade). O GC representa uma macroatividade da organização.

**Macroatividade:** é a agregação de CC afins, procurando referência aos ODS. Foi criada no SISCUSTOS para facilitar a seleção de CC da OM pelo Gerente de Custos.

**Objetos de Custo:** representam a razão pela qual as atividades se realizam.

**OM Custo:** é a OM vinculada a uma UG custo, ou seja, as realizações da despesa é realizada pela UG custo, portanto, não possui autonomia administrativa sendo vinculada á UG custo.

**Operador do SISCUSTOS:** é o responsável pelo lançamento dos dados de custeio no Sistema.

**Produtos ou Serviços** - São os objetos das atividades, indicando aquilo que elas produzem.

**UG Custo:** é a UG que realiza a despesa pública, ou seja, possui autonomia administrativa e possui código de UG dentro SIAFI.

**Fonte:** Manual do Usuário do SISCUSTOS.

## APÊNDICE A - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe da SEF

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

### Roteiro de Entrevista

Os entrevistados são militares da Secretaria de Economia e Finanças do Exército (SEF) que atuaram ou atuam nas etapas do desenvolvimento, da implantação ou da operacionalização do SISCUSTOS.

#### Parte I: Identificação do entrevistado

- Nome:
- Cargo e/ou Função:
- Tempo de Experiência na SEF:
- Tempo de Experiência no cargo ou função:
- Em que/quais etapa(s) do projeto o Sr(a). participou:
  - ( ) Período do desenvolvimento do SISCUSTOS. (mês/ano: \_\_\_\_\_)
  - ( ) Período da implantação do SISCUSTOS. (mês/ano: \_\_\_\_\_)
  - ( ) Período da operacionalização do SISCUSTOS. (mês/ano: \_\_\_\_\_)

#### Parte II: Roteiro da Entrevista

1. Descreva quais eram as suas expectativas em relação ao processo de implementação (desenvolvimento, implantação e utilização) do SISCUSTOS:
2. O Sr(a).considera que o SISCUSTOS atendeu às suas expectativas:
  - a. Sim, atendeu plenamente.
  - b. Sim, atendeu parcialmente.
  - c. Não, necessita de muitos ajustes.
  - d. Não, pois a metodologia não serve para a organização.

Por favor, comente sua resposta:
3. Quais foram os fatores que influenciaram NEGATIVAMENTE na implantação do sistema?
4. Quais foram os fatores que influenciaram POSITIVAMENTE na implantação do sistema?
5. Assinale os principais fatores que levaram o Exército a adotar um sistema de custos:
  - a. Atender o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF;
  - b. Controlar os gastos;
  - c. Produzir informações para o processo orçamentário;
  - d. Evidenciar suas ações governamentais;

- e. Avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade de suas ações governamentais;
  - f. Não sei.
  - g. Outro. Qual?
6. Quais foram as justificativas para a escolha do o sistema de custeio ABC?
  7. Como o SISUSTOS está apropriando os custos provenientes de itens peculiaridades da contabilidade pública?
    - 1.3.1.1 Restos a Pagar (RP)
    - 1.3.1.2 Despesas de Exercícios Anteriores
    - 1.3.1.3 Reavaliação e Depreciação
    - 1.3.1.4 Suprimento de Fundos
    - 1.3.1.5 Despesas Antecipadas (assinaturas de periódicos, seguros, etc)
    - 1.3.1.6 Provisão Férias e 13º Salário
    - 1.3.1.7 Despesas Extra-Orçamentárias
    - 1.3.1.8 Material de Permanente
    - 1.3.1.9 Bens Públicos
  8. Há algum tipo de incentivo quanto ao uso das informações providas pelo sistema?
  9. É realizado algum controle/ levantamento sobre quem utiliza as informações do sistema?
  10. O sistema proporciona indicadores para avaliação de desempenho? Quais? São utilizados?
  11. Quem é responsável pelo o controle e monitoramento desses indicadores?
  12. Caso não haja indicadores, existe essa necessidade? Por que ainda não foram desenvolvidos? Qual seria o caminho para desenvolvê-los?
  13. Existe algum tipo de comparação com as demais unidades, em relação à utilização de recursos?
  15. Como é realizada a importação de dados (ferramenta de extração) dos diversos sistemas corporativos, a cargo da D Cont?
  16. No caso de inclusão de centro de custos, no SIAFI ou SISCOFIS, que não foram selecionados no SISCUSTOS, qual é o tratamento dado pelo sistema a esses gastos?
  17. O sistema permite a apropriar a períodos anteriores (no mesmo exercício financeiro) custos (consumo ou serviços) que foram omitidos?
  18. Outros aspectos julgados relevantes pelo entrevistado?



## **APÊNDICE B - Modelo de Questionário Aplicado à Equipe da ICFEx**

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

### **Roteiro de Entrevista**

Os entrevistados são militares da Secretaria da 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (1ª ICFEx) que atuam na operacionalização do SISCUSTOS.

#### **Parte I: Identificação do entrevistado**

- Nome:
- Cargo e/ou Função:
- Tempo de Experiência na 1ª ICFEx:
- Tempo de Experiência no cargo ou função:

#### **Parte II: Roteiro da Entrevista**

1. O Sr(a). faz uso do SISCUSTOS? Com que frequência?
2. O Sr(a). participou de treinamentos?
3. Os objetivos da implantação do SISCUSTOS foram bem entendidos?
4. São emitidos relatórios? Quem é o responsável por analisá-los? A quem se destina?
5. O que é feito a partir das informações disponibilizadas nos relatórios?
6. Há algum tipo de incentivo quanto ao uso das informações providas pelo sistema?
7. É realizado algum controle/ levantamento sobre quem utiliza as informações do sistema?
8. Em relação à unidade, as atividades que constam no sistema refletem a realidade de sua unidade? Como foram levantadas? Houve algum tipo de revisão?
9. Como foi definida a distribuição dos dias alocados referentes ao recurso de pessoal as suas respectivas atividades?
10. Existe algum tipo de comparação com as demais unidades, em relação à utilização de recursos?
11. Quais as principais dificuldades encontradas em utilizar o sistema?
12. Qual a confiabilidade percebida do sistema?

**ANEXO A - PORTARIA Nº 932, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2007.**

Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército.

O **COMANDANTE DO EXÉRCITO**, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 4º da Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999, e o inciso XIV do art. 20 da Estrutura Regimental do Comando do Exército, aprovada pelo Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, e de acordo com o que propõe a Secretaria de Economia e Finanças, resolve:

Art. 1º Aprovar as Normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS), que com esta baixa.

Art. 2º Determinar que o Estado-Maior do Exército, os órgãos de direção setorial e demais órgãos gestores adotem, em seus setores de competência, as providências decorrentes.

Art. 3º Estabelecer que esta Portaria entre em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008.

**NORMAS PARA O FUNCIONAMENTO DO SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO**

**ÍNDICE DOS ASSUNTOS**

	<b>Art.</b>
CAPÍTULO I – DA FINALIDADE.....	1º
CAPÍTULO II – DOS OBJETIVOS.....	2º
CAPÍTULO III - DAS REFERÊNCIAS.....	3º
CAPÍTULO IV - DA CONCEPÇÃO GERAL DO SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO.....	4º/6º
<b>CAPÍTULO V - DA COMPETÊNCIA</b>	
Seção I - Do Órgão de Direção Geral, dos Órgãos de Direção Setorial e dos Demais Órgãos Gestores.....	7º
Seção II - Do Departamento-Geral do Pessoal.....	8º
Seção III - Do Departamento Logístico.....	9º
Seção IV - Da Diretoria de Contabilidade.....	10
Seção V - Do Centro de Pagamento do Exército.....	11
Seção VI - Das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército.....	12

Seção VII - Das Organizações Militares.....	13
Seção VIII - Dos Usuários do Sistema Gerencial de Custos do Exército.....	14/19
CAPÍTULO VI - DAS DISPOSIÇÕES FINAIS.....	20

## **NORMAS PARA O FUNCIONAMENTO DO SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO**

### CAPÍTULO I

#### DA FINALIDADE

Art. 1º Estas Normas têm por finalidade regular os procedimentos a serem adotados para o funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército.

### CAPÍTULO II

#### DOS OBJETIVOS

Art. 2º Estas Normas têm por objetivos:

- I - conceituar o Sistema Gerencial de Custos do Exército;
- II - estabelecer responsabilidades e atribuições aos órgãos, às organizações militares (OM) e aos responsáveis pelos sistemas corporativos que interagem com o Sistema Gerencial de Custos do Exército;
- III - orientar as OM quanto às medidas de segurança orgânica a serem adotadas na execução das atividades do Sistema.

### CAPÍTULO III

#### DAS REFERÊNCIAS

Art. 3º Constituem referências destas Normas:

- I - Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- II - Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967;
- III - Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986;
- IV - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;
- V - Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;
- VI - Plano de Gestão do Governo Federal;
- VII - Diretriz Geral do Comandante do Exército; e
- VIII - Sistema de Excelência no Exército Brasileiro.

## CAPÍTULO IV

### DA CONCEPÇÃO GERAL DO SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO

Art. 4º O Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS) é um sistema corporativo, de desenvolvimento contínuo e evolutivo, que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, integrar processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas, destinados à produção de conhecimentos com qualidade e oportunidade necessária ao controle automatizado e ao gerenciamento dos custos das atividades (rotinas) realizadas pelas OM do Exército Brasileiro.

Art. 5º O SISCUSTOS é, também, um sistema de informações gerenciais e de apoio à decisão.

Art. 6º Para fins do SISCUSTOS, considera-se centro de custos o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

## CAPÍTULO V

### DA COMPETÊNCIA

#### Seção I

#### **Do Órgão de Direção Geral, dos Órgãos de Direção Setorial e Dos Demais Órgãos Gestores**

Art. 7º Ao Órgão de Direção Geral, aos órgãos de direção setorial e aos demais órgãos gestores compete:

I - propor a criação, a alteração e a exclusão de centros de custos;

II - acompanhar os custos dos programas, projetos e atividades sob sua responsabilidade;

III - identificar quais atividades agregam valor ao resultado final das ações sob sua responsabilidade;

IV- criar, alterar e excluir relatórios gerenciais, de acordo com as suas necessidades;

V - propor atualizações aos planejamentos orçamentários dos programas, projetos e atividades, tomando por base os relatórios gerenciais produzidos pelo SISCUSTOS;  
e

VI - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

## **Seção II**

### **Do Departamento-Geral do Pessoal**

Art. 8º Ao Departamento-Geral do Pessoal compete fornecer, mensalmente, ao SISCUSTOS, por meio da tecnologia da informação, dados atualizados sobre o pagamento do pessoal, os quais integram os diversos centros de custos das OM do Exército localizadas no exterior.

## **Seção III**

### **Do Departamento Logístico**

Art. 9º Ao Departamento Logístico compete fornecer, mensalmente, ao SISCUSTOS, por meio da tecnologia da informação, dados atualizados sobre o material de consumo e o material permanente produzidos pelo Sistema de Material do Exército.

## **Seção IV**

### **Da Diretoria de Contabilidade**

Art. 10. À Diretoria de Contabilidade compete:

I - gerenciar, orientar, supervisionar, acompanhar e controlar as atividades referentes ao funcionamento do SISCUSTOS;

II - regular e normatizar a operação e os procedimentos referentes ao funcionamento do SISCUSTOS;

III - conceder código específico às OM sem autonomia administrativa, para fins de controle dos seus custos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal;

IV- promover a integração entre os órgãos fornecedores de informações para o Sistema, de forma a assegurar o cumprimento destas Normas;

V - realizar reuniões periódicas de acompanhamento e de avaliação do funcionamento do Sistema, com a participação de representantes do ODG, dos ODS e dos demais órgãos gestores; e

VI - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

## **Seção V**

### **Do Centro de Pagamento do Exército**

Art. 11. Ao Centro de Pagamento do Exército compete fornecer, mensalmente, ao SISCUSTOS, por meio da tecnologia da informação, dados atualizados sobre o pagamento

do pessoal militar e civil, os quais integram os diversos centros de custos das OM do Exército localizadas no País.

## **Seção VI**

### **Das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército**

Art. 12. Às Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército compete:

I - orientar as Unidades Gestoras (UG) vinculadas no que se refere às atividades de apropriação de custos;

II - orientar as UG vinculadas para o cumprimento do calendário mensal de atividades do SISCUSTOS; e

III - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

## **Seção VII**

### **Das Organizações Militares**

Art. 13. Às OM em geral compete:

I - designar, em boletim interno, o gestor de custos e os demais usuários do Sistema;

II - fornecer, por intermédio do gestor de custos, senhas aos usuários do Sistema;

III - manter o controle dos usuários com acesso ao SISCUSTOS;

IV - manter atualizados os dados relativos ao SISCUSTOS sob sua responsabilidade;

V - manter-se em dia com as atualizações do SISCUSTOS;

VI - cumprir o calendário mensal de atividades do SISCUSTOS;

VII - identificar quais atividades agregam valor ao resultado final das ações sob sua responsabilidade;

VIII - propor a criação, a alteração e a exclusão de centros de custos;

IX - criar, alterar e excluir relatórios gerenciais, de acordo com as suas necessidades;

X - baixar normas internas, na esfera de suas atribuições, para utilização do Sistema; e

XI - adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no SISCUSTOS.

## Seção VIII

### Dos Usuários do Sistema Gerencial de Custos do Exército

Art. 14. São considerados usuários do SISCUSTOS todos os militares e civis que acessam o Sistema.

Art. 15. Cabe aos usuários do SISCUSTOS adotar medidas de segurança orgânica, visando a proteger os procedimentos e as operações executadas no Sistema.

Art. 16. Os usuários do SISCUSTOS são classificados de acordo com o perfil de acesso ao Sistema, levando-se em consideração o nível de abrangência de suas responsabilidades.

Art. 17. O Comandante, Chefe ou Diretor, em qualquer nível, é o responsável pela segurança orgânica do SISCUSTOS. Os usuários do Sistema são considerados seus principais assessores nas atividades correspondentes.

Art. 18. Todos os módulos do SISCUSTOS devem permitir, como medida de segurança, auditoria em seus acessos, de maneira a identificar o usuário, a data e a operação efetuada.

Art. 19. No que se refere à segurança das informações no SISCUSTOS, deverá ser observado o que prescreve o capítulo VI (Da Segurança da Informática), do título III, das Instruções Gerais para Salvaguarda de Assuntos Sigilosos (IG 10-51), aprovadas pela Portaria do Comandante do Exército nº 011, de 10 de janeiro de 2001.

## CAPÍTULO VI

### DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 20. Os casos omissos ou duvidosos nas presentes Normas serão resolvidos pelo Comandante do Exército, por proposta da Secretaria de Economia e Finanças.

**ANEXO B - PORTARIA Nº 050, DE 10 DE FEVEREIRO DE 2003**

Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29).

**O COMANDANTE DO EXÉRCITO**, no uso da competência que lhe é conferida pelo art. 30, inciso VI, da Estrutura Regimental do Ministério da Defesa, aprovada pelo Decreto nº 3.466, de 17 de maio de 2000, e de acordo com o que propõe a Secretaria de Economia e Finanças, ouvido o Estado-Maior do Exército, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29), que com esta baixa.

Art. 2º Estabelecer que esta Portaria entre em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogar a Portaria Ministerial nº 453, de 12 de maio de 1988.

**REGULAMENTO DAS INSPETORIAS DE CONTABILIDADE E  
FINANÇAS DO EXÉRCITO (R-29)**

**INDICE DOS ASSUNTOS**

	Art.
CAPÍTULO I - DAS INSPETORIAS E SUAS FINALIDADES.....	1º
CAPÍTULO II - DA ORGANIZAÇÃO.....	2º
CAPÍTULO III - DAS ATRIBUIÇÕES ORGÂNICAS.....	3º/7º
CAPÍTULO IV - DAS ATRIBUIÇÕES FUNCIONAIS.....	8º/10
CAPÍTULO V - DAS PRESCRIÇÕES DIVERSAS.....	11/12

**REGULAMENTO DAS INSPETORIAS DE CONTABILIDADE E  
FINANÇAS DO EXÉRCITO (R – 29)**

**CAPÍTULO I**

**DAS INSPETORIAS E SUAS FINALIDADES**

Art. 1º As Inspetorias De Contabilidade E Finanças Do Exército (ICFEx), Como Unidades Setoriais De Contabilidade E De Controle Interno, São Órgãos Diretamente Subordinados À Secretaria De Economia E Finanças (Sef), Tendo Por Finalidades, No Âmbito Do Comando Do Exército, Realizar A Contabilidade Analítica Sob A Coordenação Técnica Da Diretoria De Contabilidade (D Cont) E Desenvolver Atividades De Auditoria E Fiscalização Sob A Coordenação Técnica Da Diretoria De Auditoria (D Aud).



## CAPÍTULO II DA ORGANIZAÇÃO

Art. 2º As ICFEx têm a seguinte estrutura:

I - Chefe;

II - Subchefe;

III - 1ª Seção (S/1) – Seção de Apoio Técnico e Treinamento;

IV - 2ª Seção (S/2) - Seção de Auditoria e Fiscalização;

V - 3ª Seção (S/3) - Seção de Contabilidade; e

VI - 4ª Seção (S/4) - Seção de Apoio Administrativo.

Parágrafo único. O organograma das ICFEx é o constante do Anexo.

## CAPÍTULO III DAS ATRIBUIÇÕES ORGÂNICAS

Art. 3º Às ICFEx compete:

I - acompanhar a contabilidade analítica das operações orçamentária, financeira e patrimonial das Unidades Gestoras (UG) vinculadas;

II - examinar a legalidade dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos Ordenadores de Despesas (OD) e responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos;

III - realizar a conformidade contábil das UG vinculadas;

IV - acompanhar a execução de contratos, convênios, acordos, ajustes ou similares formulados pelas UG vinculadas;

V - realizar as tomadas de contas dos OD e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e, mediante determinação da SEF, outras medidas que se fizerem necessárias;

VI - executar os trabalhos de auditoria de acordo com o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), aprovado pela SEF;

VII - certificar a adequação e a regularidade das contas dos OD e comprovar a eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos;

VIII - prestar assistência, orientação e apoio técnico aos OD e demais agentes da administração das UG vinculadas; e

IX - propor à D Aud, quando for julgado conveniente, sugestões relacionadas com o cumprimento das suas atividades de controle interno.

Art. 4º À 1ª Seção - Seção de Apoio Técnico e Treinamento - compete:

I - planejar, coordenar, orientar e supervisionar as atividades de informática voltadas para o atendimento das atividades da Inspeção;

II - prestar assistência técnica e dar suporte operacional aos usuários dos sistemas utilizados pela Inspeção;

III - zelar pela conservação e segurança dos sistemas de informática utilizados pela Inspeção;

IV - executar, de acordo com as normas em vigor, o cadastramento dos usuários da Inspeção e das UG vinculadas nos diversos sistemas disponibilizados pela Administração Federal;

V - estabelecer contato junto à regional do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), a fim de solucionar eventuais problemas no acesso aos sistemas disponibilizados por aquela Entidade;

VI - realizar treinamento e atualização de conhecimento para os integrantes da Inspeção e agentes da administração das UG vinculadas;

VII - planejar e coordenar os pedidos de cooperação de instrução;

VIII - manter dados estatísticos relacionados com as atividades da Inspeção;

IX - promover as ligações funcionais com os agentes da administração das UG vinculadas, na sua área de atuação;

X - elaborar o Boletim Informativo Mensal da Inspeção;

XI - registrar a conformidade de operadores da Inspeção; e

XII - desincumbir-se de outras atribuições inerentes à sua área de atuação.

Art. 5º À 2ª Seção - Seção de Auditoria e Fiscalização - compete:

I - realizar os trabalhos de pré-auditoria dos atos e fatos administrativos, por intermédio dos sistemas informatizados utilizados pelas UG vinculadas, com vistas a antecipar-se à ocorrência de impropriedades ou de irregularidades que possam ocasionar prejuízo ao Erário, dentre outros, os relacionados com:

a) a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil;

b) as publicações no Diário Oficial da União (DOU), referentes às licitações, às dispensas, às inexigibilidades, aos contratos, aos convênios e similares;

c) a implantação e a execução de contratos e convênios;

d) as concessões de aposentadorias e pensões;

e) a contratação de pessoal civil por tempo determinado; e

f) a regularidade da situação dos encargos previdenciários, trabalhistas e tributários.

II - realizar os trabalhos de auditoria de campo, com vistas a verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pelas UG vinculadas, dentre outros, os relacionados com:

- a) a avaliação dos controles internos existentes;
- b) os processos administrativos referentes às licitações, dispensas ou inexigibilidades;
- c) os processos de prestação de contas de suprimento de fundos;
- d) os processos de prestação de contas de convênios;
- e) o pagamento de pessoal conforme as normas em vigor;
- f) a documentação comprobatória de receita e despesa;
- g) a organização do arquivo do Setor de Suporte Documental;
- h) as Declarações de Bens e Rendas dos agentes responsáveis das UG vinculadas; e
- i) a existência física dos bens e direitos ou os resultados alcançados na aplicação de recursos públicos.

III - organizar as atividades de controle interno de forma a criar condições para avaliar a adequação dos controles, a eficiência e a eficácia da gestão;

IV - realizar as Tomadas de Contas Especiais (TCE) nas UG vinculadas, quando determinadas pela SEF;

V - examinar e certificar os processos de Tomadas de Contas Anuais (TCA) das UG vinculadas, elaborados pela Seção de Contabilidade;

VI - elaborar relatórios e pareceres de auditoria;

VII - elaborar Processo de Impugnação (PI);

VIII - realizar as diligências necessárias para saneamento das impropriedades e/ou irregularidades constadas pela Seção;

IX - acompanhar a atualização dos dados constantes do Rol de Responsáveis das UG vinculadas;

X - orientar as UG vinculadas quanto ao atendimento de diligências do Tribunal de Contas da União (TCU);

XI - prestar informações à Seção de Contabilidade com vista a orientar os trabalhos daquela Seção;

XII - propor à D Aud a normatização e padronização das atividades de controle interno;

XIII - elaborar a proposta do PAAA a ser encaminhada à D Aud; e

XIV - desincumbir-se de outras atribuições inerentes à sua área de atuação.

Art 6º À 3ª Seção - Seção de Contabilidade - compete:

I - prestar assistência, orientação e apoio técnico contábil às UG vinculadas;

II - acompanhar, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), os atos e fatos administrativos registrados contabilmente pelas UG vinculadas;

III - verificar a realização das conformidades diária e de suporte documental efetuadas pelas UG vinculadas;

IV - realizar a análise contábil, tendo por base os “Auditores Contábeis” do SIAFI, em nível de UG/GESTÃO, diligenciando as UG vinculadas quanto às impropriedades ou inconsistências encontradas;

V - efetuar registros contábeis nas UG vinculadas, quando necessário;

VI - realizar a conformidade contábil das UG vinculadas;

VII - analisar balancetes, balanços e demais demonstrações contábeis das UG vinculadas;

VIII - elaborar os processos de TCA das UG vinculadas;

IX - prestar informações à Seção de Auditoria e Fiscalização, com vista a orientar os trabalhos daquela Seção;

X - propor à D Cont a normatização e a padronização das atividades de contabilidade; e

XI - desincumbir-se de outras atribuições inerentes à sua área de atuação.

Art. 7º À 4ª Seção - Seção de Apoio Administrativo - compete:

I - executar as atividades de pessoal, serviços gerais, inclusive registro, movimentação, arquivo e expedição de documentos e processos, bem como as de recebimento, guarda e distribuição de material e patrimônio;

II - realizar o levantamento das necessidades para manutenção das atividades meio e fim da Inspeção;

III - realizar atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial e manter atualizado o Rol de Responsáveis, para os casos em que a Inspeção tiver autonomia administrativa; e

IV - desincumbir-se de outras atribuições inerentes à sua área de atuação.

#### CAPÍTULO IV DAS ATRIBUIÇÕES FUNCIONAIS

Art. 8º Ao Chefe da ICFEx, além das atribuições previstas no Regulamento Interno e dos Serviços Gerais (RISG), incumbe:

- I - dirigir e coordenar as atividades da Inspetoria;
- II - orientar e coordenar as atividades de contabilidade e de controle interno, no âmbito das UG vinculadas;
- III - estabelecer a programação de trabalho de acordo com as orientações recebidas da SEF;
- IV - decidir sobre questões técnico-administrativas de competência da Inspetoria ou submetê-las à apreciação da SEF, quando o assunto fugir à sua esfera de atuação;
- V - zelar pelo cumprimento das normas legais que regem as atividades de administração financeira, a contabilidade e o controle interno referentes à Inspetoria e às UG vinculadas;
- VI - assessorar o Secretário de Economia e Finanças nos assuntos específicos da sua Inspetoria;
- VII - promover a realização de análises, estudos e trabalhos técnicos na esfera de sua competência;
- VIII - propor à D Aud o PAAA da Inspetoria;
- IX - propor à D Cont ou à D Aud, quando julgar conveniente, medidas relacionadas com o cumprimento das suas atividades de contabilidade e de controle interno, respectivamente;
- X - efetuar a avaliação dos OD das UG vinculadas de acordo com as normas em vigor; e
- XI - desincumbir-se das demais atribuições regulamentares inerentes ao cargo de Chefe de Organização Militar.

Art. 9º Ao Subchefe, além das atribuições previstas no RISG, incumbe:

- I - coordenar as atividades das Seções;
- II - assessorar o Chefe da Inspetoria e substituí-lo nos seus afastamentos temporários;
- III - tratar de assuntos referentes ao pessoal militar e civil da Inspetoria;
- IV - organizar o cerimonial e os atos oficiais;
- V - publicar e distribuir o Boletim Interno da Inspetoria;
- VI - exercer outras atividades administrativas que lhe forem atribuídas; e

VII - participar da execução de encargos ligados à atividade fim, na forma que lhe for determinada pelo Chefe.

Art. 10. Aos Chefes de Seções, além das atribuições previstas no RISG, incumbe:

I - orientar, coordenar e fiscalizar os trabalhos que lhes são pertinentes;

II - submeter ao Chefe da Inspetoria os assuntos que dependem de sua decisão, assessorando-o a respeito;

III - propor ao Chefe da Inspetoria, medidas, sugestões e providências que visem ao aprimoramento das rotinas de trabalho e das normas; e

IV - deter sob responsabilidade própria a carga do material distribuído e, quando for o caso, a sua escrituração.

## CAPÍTULO V

### DAS PRESCRIÇÕES DIVERSAS

Art. 11. As Inspetorias com autonomia administrativa prestam contas à 11a ICFEx.

Art. 12. Os casos não previstos neste Regulamento serão solucionados pelo Secretário de Economia e Finanças.

Art. 13. Em complemento às prescrições contidas neste Regulamento, as ICFEx elaborarão os seus respectivos Regimentos Internos e os submeterão à aprovação da SEF.