



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Marcelo Vallim Filgueiras

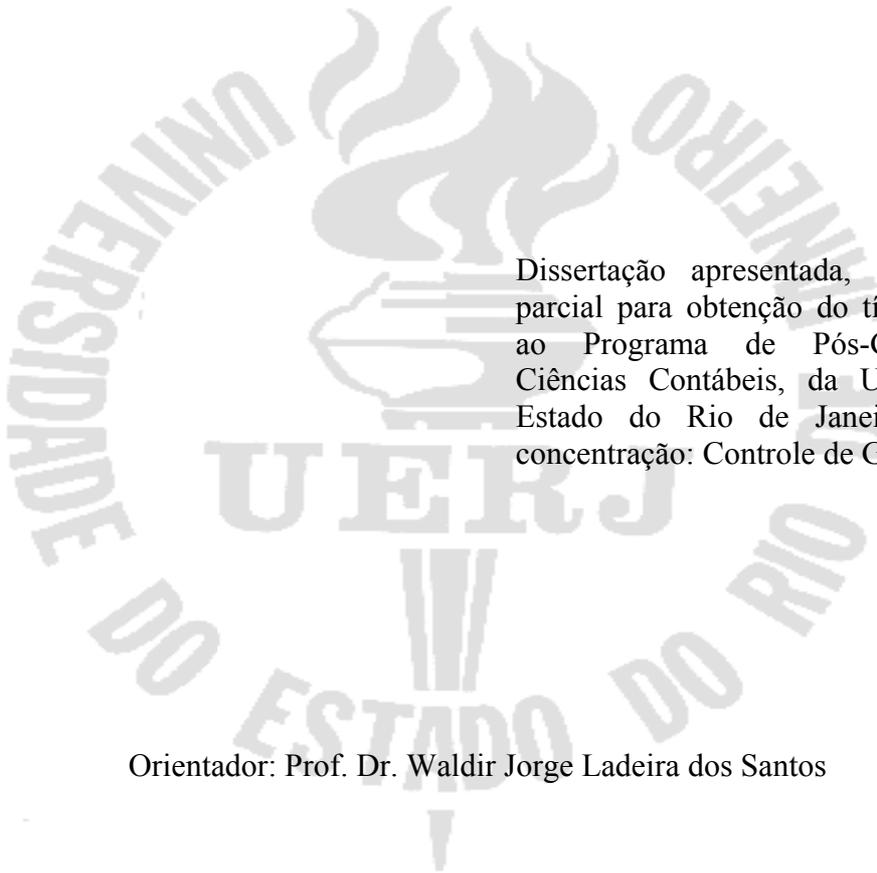
**O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no
âmbito da Marinha do Brasil**

Rio de Janeiro

2015

Marcelo Vallim Filgueiras

**O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no âmbito da
Marinha do Brasil**



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: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2015

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

F481 Filgueiras, Marcelo Vallim.
O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no âmbito da Marinha do Brasil / Marcelo Vallim Filgueiras. – 2015.
94 f.

Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 80-85.

1. Contabilidade – Brasil – Teses. 2. Administração pública – Teses. 3. Brasil – Marinha – Custos – Teses. I. Santos, Waldir Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657:351

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

Assinatura

Data

Marcelo Vallim Filgueiras

**O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no âmbito da
Marinha do Brasil**

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

Aprovada em 4 de março de 2015.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

Prof. Dr. Francisco José do Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

Prof. Dr. Frederico Antônio de Azevedo Carvalho
Universidade Federal do Rio de Janeiro — UFRJ

Rio de Janeiro

2015

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por me proporcionar a saúde, o equilíbrio e a sabedoria necessários para as opções que fiz ao longo da vida, que sempre culminaram em vitórias. Obrigado Senhor.

Aos meus pais, Fernando e Tânia e meus avós, Aldemar e Marietta, pela dedicação abnegada em prol de minha formação moral e acadêmica. Pessoas humildes e de elevado caráter que se doaram intensamente para que eu conseguisse alcançar minhas maiores realizações.

À minha amada esposa Patrícia, pessoa imprescindível nesta jornada, que soube compreender a minha ausência, me proporcionando a segurança necessária para a realização deste trabalho.

À minha princesa Manuela, amor maior e força motriz de minha vida, por sofrer pela minha “presença ausente” nestes dois anos de mestrado. Esteja certa de que, embora não pudesse lhe dispensar a atenção merecida, nunca deixei de pensar em você.

AGRADECIMENTOS

À Marinha do Brasil, em especial ao Contra-Almirante (IM) Samy Moustapha pela oportunidade proporcionada de cursar o mestrado, confiando-me a responsabilidade de representar nossa Força e aos Comandantes Esdras e Maria de Fátima pelo apoio irrestrito no decorrer do curso.

Ao meu orientador e amigo Prof. Dr. Waldir Ladeira, pela paciência e dedicação no compartilhamento de seu vasto conhecimento técnico e experiência profissional.

Aos meus sogros Mauro e Zuleica, pela disponibilidade incondicional na guarda carinhosa de minha Princesa por ocasião de meus compromissos.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pela oportunidade de vivenciar a vida acadêmica e de me proporcionar o desenvolvimento em vários aspectos, devolvendo à sociedade um profissional melhor do que quando aqui cheguei.

Aos professores do mestrado, em especial aos Professores Drs. Francisco José dos Santos Alves, Frederico Antônio de Azevedo Carvalho e Andrea Paula Osório Duque, pela dedicação, ensinamentos transferidos ampliando meus horizontes, as relevantes contribuições para este estudo e o cultivo da amizade.

Aos funcionários da secretaria e biblioteca, pela dedicação silenciosa, sempre solícitos, contribuindo sobremaneira nesta jornada de vitória.

Aos meus amigos da turma de 2013, em especial a amiga Márcia Letícia, por todo apoio, companheirismo e conhecimento trocado ao longo destes dois anos.

Determinação coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Se estamos possuídos por uma inabalável determinação conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho.

Dalai Lama

RESUMO

FILGUEIRAS, Marcelo Vallim. *O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no âmbito da Marinha do Brasil*, 2015. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

O desenvolvimento dos meios de comunicação e seu fortalecimento dentro de nossa sociedade, infelizmente, vem nos revelando fatos que estão se tornando rotineiros, como por exemplo a negligência e o descaso cometidos por administradores públicos no desempenho de suas funções. A má utilização do erário público por gestores descompromissados impactam negativamente na imagem do Estado, obrigando-o à ações como a ampliação de sua arrecadação e o investimento em sistemas que promovam maior eficiência, economicidade e transparência na execução da despesa pública. Uma das soluções apresentadas pelo Governo para minimizar esta problemática é o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), uma ferramenta que tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais, conduzindo o Estado à alocação mais eficiente do gasto público. Dentro deste contexto, o objetivo desta pesquisa consiste em avaliar o uso do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na produção de informações gerenciais dentro da atual política de gestão de custos da Marinha do Brasil. Para tal, esta pesquisa classificada como aplicada, descritiva e qualitativa, depreendeu um estudo bibliográfico e documental, debruçando-se sobre a literatura existente, relatórios emitidos pelo sistema SIC e documentos da sistemática OMPS. Destarte o fato de que apenas as OMPS-I/C/H da Marinha do Brasil (MB), o que representa 26 Unidades Gestoras (UG) no universo de 151 do Órgão Comando da Marinha, possuem acompanhamento contínuo de suas gestões com base em custos, o resultado desta pesquisa se limita à estas Organizações, não se estendendo às demais Unidades da Força Naval. Os resultados obtidos mostram que o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal deixou de evidenciar custos considerados relevantes no atual processo de avaliação econômico-financeira das OMPS-I/C/H, indicando que o mesmo não atende as necessidades da Diretoria de Finanças da Marinha na produção de informações gerenciais destinadas à Alta Administração Naval. Entretanto, o sistema SIC traz uma grande contribuição para a Marinha do Brasil ao expandir o emprego da gestão de custo como ferramenta de controle gerencial às demais 127 UG da MB, não inseridas na sistemática OMPS.

Palavras-chave: Administração Pública. Contabilidade Pública. Gestão de Custos. Marinha do Brasil

ABSTRACT

FILGUEIRAS, Marcelo Vallim. *The use of the Information Costs System of Federal Government in the ambit of Brazilian Navy*, 2015. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

The development of the media and their strengthening within our society, unfortunately, has revealed facts that are becoming increasingly more common, such as the negligence and carelessness of public administrators in the performance of their duties. The improper use of the public treasury by uncommitted managers causes negative impact at the State's image, forcing it to adopt actions as the expansion of taxation and investment in systems which promote greater efficiency, economy and transparency in the implementation of public expenditure. One of the solutions presented by the Government to minimize this problem is the Cost Information System of the Federal Government (SIC), a tool that aims to support governmental and organizational decisions, leading the state to more efficient allocation of public spending. Within this context, the objective of this research is to measure the use of the Cost Information System of the Federal Government in the production of managerial information within the current cost management policy of the Brazilian Navy. To this end, this research classified as applied, descriptive and qualitative, inferred a bibliographical and documentary study, leaning on the existing literature, reports issued by the SIC system and documents of the OMPS system. In spite of the fact that only OMPS-I/C/H of the Brazilian Navy (MB), which represents 26 Management Units (UG) within the universe of 151 units of the Navy Command Authority, continuously monitor their management based on costs, the result of this research is limited to these organizations, not extending to the other units of the Naval Force. The results show that the Cost Information System of the Federal Government failed to demonstrate relevant costs considered in the current process of economic and financial evaluation of OMPS-I/C/H, thus indicating that it does not meet the needs of the Navy's Finance Board in the production of management information for the Senior Naval Management. However, the SIC system brings a great contribution to the Brazilian Navy to expand the use of cost management as a management control tool to the other 127 units of the MB, not included in the OMPS system.

Keywords: Public Administration. Public Accounting. Cost Management. Brazilian Navy.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 -	Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	29
Figura 1 -	Alocação de custos diretos e indiretos no método de custeio por absorção	35
Figura 2 -	Alocação de custos diretos e indiretos no método de custeio por atividades	37
Figura 3 -	Fluxo de conversão de dados em custos	45
Figura 4 -	Ajustes contábeis no processo de produção de informação de custos	46
Figura 5 -	Implantação da avaliação de desempenho das OMPS ao longo do tempo	53
Quadro 2 -	Comparação de Gastos do AMRJ com demais OMPS no 2014	60
Quadro 3 -	Limitações observadas na utilização do sistema SIC	66
Quadro 4 -	Quadro-Resumo do Demonstrativo do Resultado do Período das OMPS-I/C/H	68
Quadro 5 -	Quadro-Resumo do Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H	72
Quadro 6 -	Quadro-Resumo do Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H	73
Quadro 7 -	Quadro-Resumo do Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques das OMPSI/C/H	75
Tabela 1 -	Variável Financeira de custos da UGE Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro	76

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
AI	Ação Interna
AMRJ	Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro
BACS	Base Almirante Castro e Silva
BAeNSPA	Base Aérea Naval de São Pedro da Aldeia
BFLa	Base Fluvial de Ladário
BHMN	Base de Hidrografia da Marinha em Niterói
BN	Banco Naval
BNA	Base Naval de Aratu
BNN	Base Naval de Natal
BNRJ	Base Naval do Rio de Janeiro
BNVC	Base Naval de Val-de-Cães
CASNAV	Centro de Análises de Sistemas Navais
CCIM	Centro de Controle de Inventário da Marinha
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMS	Centro de Manutenção de Sistemas da Marinha
CM	Comandante da Marinha
COFAMAR	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
CTecCFN	Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais
CTMSP	Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
DGE	Demonstrativo de Gastos Estruturais
DGOM	Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha
DMO	Demonstrativo de Mão de Obra
DRP	Demonstrativo de Resultado do Período
FRE	Fonte de Recursos Escriturais
GAREF	Guia para acompanhamento do Relatório Econômico-Financeiro das OMPS-I/C/H
GPE	Gasto de Posse Estratégica

GRU	Guia de Recolhimento da União
HCM	Hospital Central da Marinha
HNBe	Hospital Naval de Belém
HNBra	Hospital Naval de Brasília
HNLa	Hospital Naval de Ladário
HNMD	Hospital Naval Marcílio Dias
HNNa	Hospital Naval de Natal
HNRe	Hospital Naval de Recife
HNSa	Hospital Naval de Salvador
IASB	International Accounting Standards Board
IEAPM	Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira
IFAC	International Federation of Accountants
IPqM	Instituto de Pesquisas da Marinha
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LFM	Laboratório Farmacêutico da Marinha
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
MB	Marinha do Brasil
MCASP	Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MD	Ministério da Defesa
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T SP	Norma Brasileira de Contabilidade - Setor Público
OCM	Odontoclínica Central da Marinha
OM	Organização Militar
OMPS	Organização Militar Prestadora de Serviços
OMPS-A	Organização Militar Prestadora de Serviços de Abastecimento
OMPS-C	Organização Militar Prestadora de Serviços de Ciência e Tecnologia
OMPS-E	Organização Militar Prestadora de Serviços Especiais
OMPS-H	Organização Militar Prestadora de Serviços Hospitalares
OMPS-I	Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais
PMRE	Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques

PNNSG	Policlínica Naval Nossa Senhora da Glória
PI	Plano Interno
REF	Relatório Econômico-Financeiro das OMPS I/C/H
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SGM	Secretaria Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoas
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC	Sistema de Informação de Custos do Governo Federal
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIEST	Sistema de Informação de Empresas Estatais
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal
SIPLAD	Sistema do Plano Diretor
SISPAG	Sistema de Pagamento de Pessoal da Marinha
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPD	Sistemática do Plano Diretor
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCESP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
UGE	Unidade Gestora Executora

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO	18
1.1	A Administração Pública	18
1.1.1	<u>Modelos de Administração Pública</u>	22
1.2	A Contabilidade Pública	26
1.2.1	<u>A Contabilidade Pública brasileira</u>	27
1.3	A Gestão de Custos	31
1.3.1	<u>Métodos de Custeio</u>	33
1.3.1.1	Custeio por absorção	34
1.3.1.2	Custeio baseado em atividades (ABC)	36
1.3.1.3	Custeio variável	37
1.3.1.4	Custeio padrão	39
1.4	A gestão de custos na Administração Pública	40
1.4.1	<u>O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal</u>	42
1.4.2	<u>A apuração de custos na Marinha do Brasil</u>	47
1.4.2.1	A sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS)	49
1.4.2.2	A avaliação de desempenho na sistemática OMPS	52
2	METODOLOGIA	55
2.1	Classificação da pesquisa	55
2.2	Coleta de dados	56
2.3	Delimitação da Pesquisa	59
2.4	Limitações da Pesquisa	60
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS	62
3.1	Identificação das informações gerenciais demandas pela Alta Administração Naval	62
3.2	Investigação sobre a capacidade do SIC de prover informações de custo que atendam à produção de informações gerenciais demandas pela Alta Administração Naval	66
3.2.1	<u>Demonstrativo de Resultado do Período das OMPS-I/C/H</u>	67

3.2.2	<u>Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H, exceto o CTMSP</u>	72
3.2.3	<u>Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H</u>	73
3.2.4	<u>Demonstrativo da Mão de Obra (DMO) das OMPS-I/C/H</u>	74
3.2.5	<u>Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE)</u> <u>das OMPSI/C/H</u>	74
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
	REFERÊNCIAS	80
	APÊNDICE - Roteiro de entrevista com os militares do Departamento de Contabilidade da Diretoria de Finanças da Marinha	86
	ANEXO A – Circular nº 22, de 04 janeiro de 2014 da DFM	88

INTRODUÇÃO

Atualmente, o Brasil atravessa um período de sua história no qual sua população sofre de uma significativa carência de serviços públicos de boa qualidade. Em grande parte, esta falta de assistência é motivada pela restrição orçamentária que assola boa parte dos Ministérios e Secretarias do Governo Federal. O aperfeiçoamento de técnicas de gestão e a aplicação destes escassos recursos de forma correta, técnica e sem a interferência do viés político se apresenta como uma solução viável para reduzir os custos da máquina pública, tornando o Estado mais eficiente, proporcionando assim o retorno desejável dos impostos e taxas à sociedade.

Sob este prisma de constante aperfeiçoamento de suas ações, a administração pública vem ao longo do tempo editando leis e normas com fulcro no melhor aproveitamento de suas receitas, buscando a melhoria do trato da *res publica*. Nesta perspectiva, a apuração de custos surgiu no setor público como uma ferramenta capaz de proporcionar aos gestores uma visão mais apurada de suas administrações, possibilitando assim ajustes pontuais, objetivos e tempestivos, bem como aumento o processo de tomada de decisão. Outro importante benefício proporcionado pela adoção de um sistema de mensuração de custos é o aumento da transparência na aplicação dos recursos públicos. A gestão de custos é um instrumento relevante na promoção da *accountability*¹, suscitando no aprimoramento do processo de tomada de decisão por parte do Governo (BRASIL, 2012a, p. 21).

A gestão de custos no setor público encontra-se inserida dentro da Contabilidade Pública, ramo da Ciência Contábil responsável pela produção oportuna e fidedigna de relatórios que possibilitam aos gestores uma maior acurácia no processo de tomada de decisões, bem como demonstrar os efeitos sofridos no patrimônio público decorrentes dos atos e fatos administrativos. Segundo Kohama (2013; p.25), a Contabilidade Pública:

[...] é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, [...].

¹ Ainda sem tradução direta para a língua portuguesa, a expressão “*accountability*” vem sendo associada à prestação de contas e a responsabilidade em prestar contas (MATIAS PEREIRA, 2010). Segundo o Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo - CLAD (2000), o termo é definido como “al cumplimiento de una obligación del funcionario público de rendir cuentas, sea a un organismo de control, al parlamento o a la sociedad misma”.

A história da Contabilidade Pública, em especial da apuração de custos no Brasil, é recente se compararmos com a existência da ciência contábil e sua aplicação em nosso país. A publicação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, é a primeira ação incisiva por parte do Governo Federal na tentativa de se implantar a apuração de custos dentro da Administração Pública Brasileira (BRASIL, 2014a). Esta proposta foi reforçada com a publicação do Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu artigo 79 “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 2014b).

Entretanto, este processo de implantação não foi levado a termo pela própria administração pública até o surgimento da Lei Complementar nº 101, de 8 de outubro de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2014c). Com o objetivo de estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, a LRF passou a contribuir sobremaneira na busca do saneamento das contas públicas, impulsionando o Estado a gerir cada vez melhor seus recursos, sob a possibilidade de responsabilização de seus gestores por ações equivocadas ou mal intencionadas.

A partir de 2008, a implantação da apuração de custos dentro da administração pública ganhou novo impulso com o processo de alinhamento das normas contábeis nacionais, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), às normas contábeis internacionais, publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

A publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), em especial da NBC T 16.11, aprovada pela Resolução do Conselho de Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, reforça a implantação efetiva da mensuração de custos no setor público, complementando a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Porém, a efetiva aplicação da contabilidade de custos dentro do setor público se deu com o desenvolvimento e implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). Uma ferramenta capaz de identificar possibilidades de melhorias nos serviços prestados à população e disponibilizar instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do emprego dos recursos públicos. (BRASIL, 2014d)

Antes do surgimento do SIC, alguns órgãos do setor público já haviam identificado a necessidade de se empregar a mensuração de custos no exercício de sua gestão. Uma destas instituições precursoras foi a Marinha do Brasil (MB), órgão pertencente à Administração Pública Direta, subordinada ao Ministério da Defesa (MD) que desde 1994 vem aplicando a

apuração de custo dentro de sua sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS).

A sistemática OMPS surgiu como solução técnica em resposta a problemas administrativos que a MB enfrentava à época. As organizações militares industriais e prestadoras de serviços apresentavam em seus resultados constantes déficits financeiros; distorções associadas à transferência de numerário entre Organizações Militares (OM) e organizações extra-Marinha, ou seja, a dupla execução do crédito orçamentário; e o desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a correta avaliação das diversas atividades desenvolvidas naquelas (MARINHA DO BRASIL 2008, p. 1-1).

Considerado um projeto de sucesso, o Sistema OMPS foi agraciado no ano de 1999 como um dos vencedores da quarta edição do Prêmio Hélio Beltrão, promovido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e o Instituto Hélio Beltrão (MARINHA DO BRASIL 2008, p. 1-1).

A presente pesquisa se justifica pela relevância do assunto controle de custos dentro da Administração Pública, em especial neste período de escassez de recursos orçamentários, o que exige dos administradores governamentais um maior conhecimento técnico no uso de ferramentas mais eficientes, bem como, uma maior devoção ao exercício de suas funções.

Estes executores dos interesses sociais não podem permitir que as políticas governamentais sejam executadas meramente com a finalidade de se atingir as metas orçamentárias propostas, devem primar pelo esmero no trato da *res publica*, tendo como farol os princípios de eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e efetividade.

Com base no exposto, o problema de pesquisa que irá nortear esta dissertação se reveste do seguinte questionamento: as informações de custo produzidas pelo Sistema de Informação de Custos do Governo Federal atendem à produção de informações gerenciais destinadas à Alta Administração Naval?

Objetivo Geral

Avaliar o uso do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na produção de informações gerenciais no âmbito da Marinha do Brasil.

Objetivos Específicos

- Descrever as características do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal;
- Identificar as informações gerenciais destinadas à Alta Administração Naval; e
- Investigar se o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal produz dados de custos que atendam à produção de informações gerenciais desenvolvida pela Diretoria de Finanças da Marinha.

Para a consecução dos objetivos propostos, esse estudo encontra-se estruturado em quatro seções acrescido desta introdução. Na primeira seção concentra-se o referencial teórico, que discorre a cerca dos conhecimentos de Administração Pública, Contabilidade Pública, Gestão de Custos e gestão de custos na Administração Pública, incluindo o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, a gestão de custos na Marinha e sua Sistemática OMPS. A segunda seção abrange a metodologia e são apresentados os métodos para se alcançar os objetivos propostos, a forma como os dados foram coletados, a delimitação e a limitação da pesquisa. A terceira seção contém à análise e discussão dos resultados apresentados. Na quarta seção encontram-se as considerações finais sobre a pesquisa e por fim as referências, o apêndice e o anexo.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão revistos os conhecimentos pertinentes sobre a Administração Pública e seus estágios, a Contabilidade Pública, englobando seu campo de atuação, suas características e evoluções recentes. Posteriormente, a Gestão de Custos e sua aplicação na Administração pública.

1.1 A Administração Pública

Originada do latim *administratio*, a palavra Administração remete aos atos de gerir, coordenar, dirigir. Segundo Ferreira (2001, p. 17), administração é a “ação ou efeito de se administrar; conjunto de princípios, normas e funções que tem por fim ordenar a estrutura e funcionamento de uma organização (empresa, órgão público, etc) (...)”.

Para Stoner e Freeman (1999, p.4), o conceito de Administração consiste no “processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso de todos os outros recursos organizacionais para alcançar os objetivos estabelecidos.” Complementando esta ideia, Chiavenato (2003) alude em sua obra que a tarefa básica da Administração consiste na realização de atividades, por meio de pessoas, de modo eficiente e eficaz.

A prática da Administração é observada desde a pré-história, de forma empírica, influenciando na organização ou coordenação das relações entre primeiros agrupamentos humanos, como os sumérios, babilônicos, egípcios e romanos. Entretanto, somente com o advento da Revolução Industrial, iniciada na Inglaterra ao final do século XVIII, é que se observou uma evolução significativa nos métodos de gestão, passando a ser considerada uma ciência (SILVA, 2001).

Ao final do século XVIII a produção de bens dos países desenvolvidos encontrava-se pautada no sistema manufatureiro, com empresas rudimentares que possuíam suas próprias normas. Entretanto, este panorama bucólico sofreu uma forte guinada a partir do surgimento da máquina a vapor, inventada por James Watt, em 1765. Esta inovação foi um ponto marcante na história, proporcionando grande aceleração nos processos de fabricação (CHIAVENATO, 2003).

A partir deste momento a palavra trabalho ganha nova concepção. O processo de industrialização das empresas manufatureiras gerou um grande impacto na sociedade, modificando completamente as estruturas social e comercial daquela época, o que resultou em profundas e céleres mudanças da ordem econômica, política e social. Um surto de industrialização se espalhou em parte da Europa e nos Estados Unidos (CHIAVENATO, 2003).

O emprego da máquina a vapor nas recém criadas linhas de produção proporcionou um crescimento rápido destas empresas, porém de forma desordenada, sem uma gradação adaptativa. A necessidade de se gerir o binômio máquina empregado passou a demandar por um conhecimento técnico bem mais apurado que o empirismo empregado até a ocasião. Sob a pressão do capitalismo, surge a necessidade de se obter uma maior eficiência operacional, de se aumentar a produção com um custo menor cada vez menor, aproveitando melhor os recursos disponíveis (CHIAVENATO, 2006).

Inclusa no ramo das ciências sociais, a Administração tem sua origem como ciência a partir dos estudos pioneiros apresentados pelo engenheiro norte americano Frederick Winslow Taylor. Os conhecimentos divulgados pelo engenheiro são a base para a chamada Escola da Administração Científica, uma das vertentes da Abordagem Clássica da Administração. Segundo Chiavenato (2012, p.2), a teoria desenvolvida pelo norte americano considera que o aumento da produtividade de uma empresa se dá a partir do aumento da eficiência no nível operacional, ou seja, no nível mais baixo da cadeia, no nível de seus operários. Ainda segundo o autor, a ênfase desta escola incide sobre a análise e a divisão do trabalho, permitindo a especialização e o reagrupamento de movimentos, operações e tarefas correlatas, o que constitui a Organização Racional do Trabalho.

Enquanto as ideias de Taylor ganhavam força e se propagavam pelos países mais desenvolvidos, outro teórico surgia na França no ano de 1916, apresentando suas convicções sobre a administração de empresas que se espalharam rapidamente pela Europa. O pai desta nova corrente de pensamento denominada Teoria Clássica da Administração é o engenheiro turco Jules Henri Fayol (CHIAVENATO, 2012).

Embora ambos estudiosos possuíssem o mesmo objetivo final, alcançar a eficiência das organizações, Fayol distinguia-se de Taylor por acreditar que o foco da gestão deveria estar na estrutura administrativa da organização. Segundo Maximiano (2000, p. 60) Fayol acreditava que a estrutura administrativa era algo tão importante dentro da organização que não deveria estar misturada às demais funções da empresa.

Outros ilustres pensadores, por meio de suas teorias, contribuíram para a evolução da Administração como ciência até os dias atuais (CHIAVENATO, 2012):

- 1903 – Teoria da Administração Científica – Taylor;
- 1909 – Teoria da Burocracia – Weber;
- 1916 – Teoria Clássica da Administração – Fayol;
- 1932 – Escola das Relações Humanas – Mayo e Lewin;
- 1947 – Teoria das Decisões – Simon;
- 1951 – Teoria dos Sistemas – Bertalanffy, Kast e Rosenzweig;
- 1953 – Teoria dos Sistemas Sociotécnicos – Emery e Trist;
- 1954 – Teoria Neoclássica da Administração – Newman e Druker;
- 1957 – Escola Comportamental da Administração – McGregor;
- 1962 – Escola do Desenvolvimento Organizacional – Bennis;
- 1972 – Teoria da Contingência – Woodward, Laurence e Lorsch;

Uma vez inserida no mundo das ciências, a Administração encontra-se em constante evolução, sendo composta por uma vasta gama de conhecimentos, segregados em suas ramificações. Uma destas vertentes é a Administração Pública, a qual, segundo Chiavenato (2012, p. 97) encontra-se direcionada para o conjunto de funções e atividades desenvolvidas no sentido de gerir a máquina estatal em prol do bem comum de uma sociedade.

Segundo Meirelles (2006, p.84):

Em sentido lato, administrar é gerir interesses, conforme a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues a 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, 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.

Para Pietro (2012, p. 50), o conceito de administração pública divide-se em dois sentidos, um subjetivo, formal ou orgânico e o outro objetivo, material ou funcional:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ele designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa.
- b) em sentido objetivo, material ou funcional, ele designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe predominantemente, ao Poder Executivo.

Outra classificação atribuída à Administração Pública envolve os conceitos de direta e indireta. A Administração Pública Direta é aquela exercida pela União, Estados e Municípios que, por meio de ministérios, secretarias, departamentos e outros órgãos, sob uma estrutura

predominante piramidal. Já a Administração Pública Indireta é exercida por instituições com personalidade jurídica própria, criadas e vinculadas à Administração Direta. Estas são: as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as associações públicas.

Segundo o Decreto-Lei nº 200/1967, elemento normatizador do assunto :

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas.

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

De modo a atingir seu objetivo, proporcionar o bem comum à coletividade, a Administração Pública, regida pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, elencados caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, encontra-se organizada e presente nas três esferas de governo, conforme o preconizado no mesmo ordenamento legal.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (BRASIL, 2009).

[...]

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] (BRASIL, 2009).

A história da Administração Pública abarcanha três fases ou modelos distintos, que se sucederam ao longo do tempo de acordo com a evolução da sociedade, visando atender suas demandas. Estes modelos são a Administração Pública Patrimonialista, a Administração Pública Burocrática e a Administração Pública Gerencial.

Entretanto, devido a interesses de grupos representativos dentro sociedade, esta evolução não se dá de forma estanque, com os modelos de administração se alternando ao longo do tempo. É notada em muitos casos a existência dos três modelos em um mesmo período. Para Chiavenato (2012, p. 107), embora haja uma evolução nos modelos de Administração Pública, é observado que as formas anteriores, suplantadas, não são completamente abandonadas. Motta (2007) observou em sua pesquisa que no Brasil a

manutenção de fortes relações entre a administração brasileira com grupos preferenciais, ainda o faz ser retratada como de grande base patrimonialista.

Adiante, conheceremos um pouco mais sobre cada modelo de Administração Pública, em especial a sua existência na Administração Pública Brasileira.

1.1.1 Modelos de Administração Pública

O primeiro modelo de administração pública conhecido é a Administração Pública Patrimonialista. Esta é caracterizada pela forte presença do patrimonialismo no Estado. Nesta forma, muito comum e explícita nos governos absolutistas, não existe distinção entre o que é público e o que é privado, os bens do Estado e do monarca se fundem em um único patrimônio. Segundo Chiavenato (2012, p. 107) neste modelo a “*res publica* não é diferenciada da *res principis*”, o Estado é uma extensão do poder do soberano.

No Brasil, os primeiros relatos da prática patrimonialista remontam do período colonial, onde os donatários ao receberem terras da Coroa portuguesa, acreditavam que eram representantes do próprio Estado e tinham toda liberdade para exercer de fato o poder político, por meio das Câmaras Municipais.

Passando por diversas formas de governo no Brasil, desde as capitânicas hereditárias no período colonial até a proclamação da república, a Administração Pública Patrimonialista perdurou até 1930, momento em que a sociedade, movida pelos ideais republicanos e democráticos, obrigou o Estado a adotar uma administração mais profissionalizada.

A Administração Pública Burocrática surgiu em resposta aos abusos e demais desvios observados durante o período da administração patrimonialista. O modelo, criado a partir dos impulsos emanados da Revolução Francesa e com notória disseminação em todo o mundo ao longo século XX, busca a adoção de medidas com vistas à defesa da coisa pública, buscando resguardar o Estado das ações patriarcais dos detentores do poder.

Para Bresser-Pereira (1996), diante do aumento exponencial do capitalismo industrial, não havia mais espaços na administração pública para atos de nepotismo e corrupção. Tornou-se assim necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não apenas da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público. Surge assim a administração burocrática moderna, racional-legal.

Segundo Chiavenato (2012, p.107) o modelo burocrático é norteado pelos princípios da: profissionalização, ideia de carreira, hierarquia funcional, impessoabilidade e o formalismo. Passa-se a adotar controles rígidos no atendimento de demandas dos cidadãos.

No Brasil, a evolução da administração patrimonialista para a administração burocrática pode ser observada a partir do início da era Vargas, em 1930, acompanhando o avanço da industrialização no país. Para Chiavenato (2012, p. 108) sua adoção é uma consequência da necessidade de evolução da administração pública mediante o crescimento acelerado do capitalismo no Brasil, por meio da industrialização. Neste momento o Estado passa a agir de forma veemente sobre o setor de produção de bens e serviços.

Um ponto marcante nesta busca pela evolução da gestão pública foi a criação, em 1936, do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). O órgão, criado com o propósito de que conduzisse o processo de modernização, buscou esta evolução por meio da adoção dos pensamentos weberianos de valorização profissional em substituição à influência da administração científica taylorista (CHIAVENATO, 2012).

Entretanto, o modelo desenvolvido para frear a corrupção foi ao longo do tempo tornando-se cada vez mais cheio de regulamentos, o que provocava um excesso de rigidez na administração o que desencadeou uma mudança do foco da máquina estatal. O foco da administração pública deve estar voltado para sua função primordial de servir à sociedade, entretanto, com o aumento do formalismo do sistema burocrático o Estado passou a trabalhar com o objetivo de garantir seu poder, pondo o foco sobre si próprio. Os funcionários passam a enxergar que a sua função estava voltada para atender as demandas da própria máquina pública, deixando de lado os interesses dos cidadãos (CHIAVENATO, 2012).

Segundo Santos (2014, p. 29), o modelo burocrático se tornou excessivamente formal com o crescimento populacional e o incremento na complexidade das relações contratuais, contribuindo para a diminuição do atendimento das demandas emanadas da coletividade.

Diante deste cenário de estagnação administrativa, diversas tentativas de se reverter este quadro foram postas em prática, entretanto, todas mal sucedidas. Dentre as soluções experimentadas cita-se:

- a publicação do Decreto Lei nº 200/1967, o qual regimentava a criação de estruturas administrativas paralelas à administração, buscando assim, por meio do aumentando a administração indireta, uma descentralização operacional para promover a diminuição da carga burocrática (CHIAVENATO, 2012).
- a criação da Secretaria da Modernização na década de 70, tendo em sua composição jovens administradores pós graduados no exterior buscaram

implantar novas técnicas de gestão, e particularmente de administração de recursos humanos, na administração pública federal (KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010).

- a criação do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização no início dos anos 80, com suas ações direcionadas em um primeiro momento ao combate da burocratização dos procedimentos e em um segundo momento, após a criação do Programa Nacional de Desestatização, com ações voltadas a conter o excesso da expansão da administração indireta, incitada pelo Decreto-Lei nº 200/1967 (CHIAVENATO, 2012).

Se não bastassem as supracitadas tentativas fracassadas de se diminuir a carga burocrática do Estado, a promulgação da Constituição Federal de 1988 funcionou como um freio nos interesses de se obter uma administração gerencial ao estabelecer à administração indireta as mesmas regras burocráticas vigentes na administração direta (KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010).

Segundo Chiavenato (2012), a crise vivenciada pelo modelo burocrático, somada ao momento político de redemocratização, ao contexto de globalização da economia mundial e à grave crise fiscal enfrentada pela União, tornou imperativa a adoção de um novo modelo de administração pública. Um modelo onde o Estado assumisse um papel empresarial, de forma eficiente, fazendo maximizar o capital de seus acionistas, no caso os cidadãos.

De acordo com Sechi (2009), a administração pública gerencial também conhecida como Nova Gestão Pública, em inglês *New Public Management*, é um modelo pós-burocrático de recuperação da gestão da administração pública, tendo como parâmetros os princípios de eficiência, eficácia e competitividade.

Segundo Hood (1990), a autoria do termo *New Public Management* é atribuída ao próprio autor após empregá-lo em suas aulas em alusão ao uso, por parte da Administração Pública de diversos países, de ferramentas oriundas da Administração Privada.

Antídoto à uma administração pública atravancada, pautada em uma máquina estatal cada vez mais inchada, a Administração Pública Gerencial buscou mudar o papel do Estado, passando da situação de provedor de bens e serviços para o de regulador, tendo como base o princípio constitucional da eficiência (SECHI, 2009).

Segundo Chiavenato (2012, p. 109), a administração pública gerencial enxerga o cidadão de duas formas distintas, porém, intimamente ligadas. A primeira forma se caracteriza como contribuinte de impostos, fomentando a máquina pública. A segunda forma, como cliente dos serviços prestados pelo aparato do Estado.

Para o ex-ministro do extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) no primeiro governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, Bresser Pereira (2000), as atribuições de uma administração pública gerencial vão um pouco além de um mero regulador. Segundo o autor, o papel de um Estado gerencial transcende a simples função de criador de agências reguladoras. Ele deve ser um Estado democrático capaz de financiar a fundo perdido os serviços sociais e as pesquisas científicas, agindo como capacitador da competitividade do mercado.

Entretanto, a adoção do modelo gerencial não significa um rompimento total com a administração burocrática. Para Chiavenato (2012) os princípios do modelo burocrático, como por exemplo: admissão de pessoal por meio de rígidos critérios de mérito, carreiras, avaliação de desempenho dos servidores e treinamento sistemático

O modelo gerencial surgiu no Reino Unido, na década de 1980, em decorrência do fracasso do *Welfare State*² após a crise econômica mundial na década de 1970, sendo vitimado pela crise fiscal do Estado, pelo esgotamento do modelo de estatizante de intervenção do Estado e a superação do modelo burocrático letárgico (CHIAVENATO, 2012).

No Brasil, o modelo começou a ser implantado com uma década de atraso, a partir da segunda metade da década de 1990. Os propulsores desta mudança, expondo o fracasso do modelo weberiano foram: a crise fiscal do Estado; o esgotamento do modelo de substituição de importações, inserido em um contexto ainda maior de superação das formas de intervenção econômica e social do Estado; e o engessamento da administração, causado pelo excesso de normativos (BRESSER PEREIRA, 1996; CHIAVENATO, 2012).

Em 1995, durante a gestão do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, foram elaborados pelo MARE o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado e a emenda constitucional de reforma administrativa, passo fundamental para a implementação do modelo gerencial no país. Nele estão contidos os alicerces que deram origem ao modelo gerencial brasileiro (BRESSER PEREIRA, 2000).

Desta forma, o modelo gerencial, pautado nos princípios de economicidade e eficiência, assumiu o posto de direcionador do Estado, priorizando atender com maior celeridade os anseios de seus contribuintes, ou financiadores do sistema, os quais se encontravam insatisfeitos com os serviços recebidos do setor público (CHIAVENATO, 2012).

² Segundo Chiavenato (2012, p.99), o *Welfare State*, ou Estado de bem estar social, foi a postura assumida pelas economias mundiais durante a suas gestões burocráticas, onde o Estado chamava para si a responsabilidade de fomentar a vida social, política e econômica, buscando prover uma enorme gama de serviços à população como saúde, educação, habitação etc

Diante de todo este esforço para se implementar mudanças substanciais na administração pública brasileira, surge a necessidade de prover ao Estado ferramentas capazes de produzirem informações gerenciais de qualidade, com vistas a possibilitar os gestores públicos identificarem possíveis desvios de percurso por ocasião do cumprimento de suas metas traçadas em seus planejamentos.

A contabilidade pública, em particular a gestão de custos, é uma ferramenta que recentemente ganhou maior exposição no cenário administrativo governamental após a implementação das normas contábeis destinadas ao setor público, em especial a NBC T SP 16.2 e NBC T SP 16.11, que tratam do patrimônio e sistemas contábeis e de sistema de informação de custos do setor público, respectivamente.

1.2 A Contabilidade Pública

Dentre os diversos segmentos da ciência contábil, a Contabilidade Pública é aquele que, com base nos princípios fundamentais de contabilidade e nas normas contábeis específicas, se destina a evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física de seu objeto de interesse, o patrimônio das entidades do setor público, ou apenas patrimônio público, o qual segundo Kohama (2013, p. 193) é composto pelo “conjunto de bens, direitos e de suas obrigações”.

Para Mauss e Souza (2008), contabilidade pública é o “ramo da contabilidade cuja função é estudar, orientar, controlar e demonstrar a movimentação dos recursos públicos que afetam e causam variações no Patrimônio Público”.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade - Setor Público (NBC T SP) 16.1, Contabilidade Pública é:

[...] o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis, direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Em sua atividade, a contabilidade aplicada ao setor público, assim como nos demais ramos da ciência contábil, também observa os Princípios de Contabilidade. Eles constituem os alicerces da doutrina contábil, caracterizando a plataforma de sustentação das normas específicas do setor. Tais princípios, que se encontram elencados na Resolução nº 750/1993

do CFC, aprovada pela Resolução nº 1.111/2007 do CFC, são: o da Entidade, o da Continuidade, o da Oportunidade, o do Registro pelo Valor Original, o da Competência e o da Prudência (CFC, 2014a; CFC 2014b).

Para Iudícibus (2004, p. 105):

[...] os Princípios representam o núcleo da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

Inicialmente tratava-se de sete princípios contábeis, entretanto, o princípio da Correção ou da Atualização Monetária, foi revogado pela Resolução nº 1.282/2010 do CFC. O princípio do Registro pelo Valor Original absorveu as orientações para o trato de possíveis efeitos monetários.

1.2.1 A Contabilidade Pública brasileira

No Brasil a história da Contabilidade Pública teve seu início marcado com a chegada da Família Real Portuguesa, em 1808, após empreender fuga da invasão francesa comanda por Napoleão Bonaparte. A presença dos membros da realeza habitando a colônia, fez com que houvesse um aumento significativo das transações comerciais, sendo boa parte deste incremento devido ao aumento dos gastos públicos e ao aumento da renda dos estados, o que obrigou a colônia a dispor de um melhor aparato fiscal o que fomentou a criação do Erário Régio, ou Tesouro Nacional e Público (TCESP 2014, p. 11).

Entretanto, a escrituração contábil pública só passou a ser obrigatória em 1808, após a publicação de carta do Príncipe Regente D. João VI. Neste documento, o Príncipe Regente normatiza que o método de escrituração a ser adotado é o de partidas dobradas e que as escriturações só poderiam ser executadas por profissionais habilitados, que tivessem estudado “comércio” (TCESP 2014, p. 11).

Atualmente, a contabilidade pública brasileira é regida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964³, também conhecida como a Lei das Finanças Públicas. Uma lei voltada prioritariamente para a gestão orçamentária, estabelecendo regras a fim de favorecer o

³ Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

equilíbrio das finanças públicas no País, sendo o orçamento público caracterizado como o instrumento mais importante para se atingir esse objetivo (STN, 2012).

Embora a aplicação da contabilidade no setor público não seja o foco central da cinqüentenária Lei nº 4.320, em seu corpo há o Título IX, composto por quatro capítulos dedicados a disciplinar o emprego da contabilidade no setor público, se estendendo do artigo 83 ao artigo 106, que resguardam o aspecto patrimonial da contabilidade (BUGARIN; FEIJÓ, 2008).

Discreta em sua regulamentação, nestes últimos 50 anos a contabilidade do setor público não recebeu aprimoramentos em nível de lei, que viessem atualizar, complementar ou substituir a Lei nº 4.320. Neste ínterim, surgiram ações ou legislações que trouxeram apenas evoluções pontuais, como por exemplo, a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) em 1987 e a promulgação da LRF no ano de 2000, voltada à responsabilidade na gestão fiscal, buscando proporcionar uma melhor transparência das contas públicas e melhorar a qualidade na aplicação dos recursos públicos (SOARES; SCARPIN, 2010).

Entretanto, como exposto por Silva (2014), as legislações devem ser revisadas e atualizadas, visando acompanhar a evolução natural das sociedades. Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, não se omitindo e usufruindo de suas prerrogativas legais, capitaneou este processo evolutivo que resultou na publicação das NBCASP, que são parte do processo de alinhamento das normas contábeis brasileira às normas contábeis internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants*, “[...] uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil. Edita normas contábeis referentes aos padrões éticos da profissão, ao setor público (IPSAS), à qualidade, à auditoria e à formação educacional” (FEIJÓ, 2013, p. 34).

O processo de perfilhamento das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) teve início no ano de 2004 com a criação, pelo CFC por meio da Portaria nº 37/2004, de um grupo de estudo com duas propostas. A primeira, de elaborar e apresentar de projeto de lei para alteração da Lei nº 4.320/64. A segunda, de elaborar, discutir e editar as normas brasileiras de contabilidade voltadas à área pública, alinhadas as normas internacionais (FEIJÓ, 2013, p. 49).

No ano de 2006, ainda sob a coordenação do CFC e de posse de todo material produzido, as duas vertentes do grupo de estudo se uniram formando um Grupo Assessor com o objetivo de promoverem o desenvolvimento de normas contábeis para a área pública que fornecessem orientação contábil, dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, ao

mesmo tempo em que avançasse na consolidação e integração com as normas internacionais (FEIJÓ, 2013, p. 54).

Frutos do cumprimento da segunda diretriz proposta pelo Grupo Assessor, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas Setor Público foram publicadas no ano de 2008, por meio das Resoluções do CFC de n. 1.128 à 1.137. Posteriormente, em 2011, por meio da Resolução 1.136/2011 do CFC, foi publicada a 11ª norma contábil voltada ao setor público. Todas alicerçadas nos princípios de contabilidade e alinhadas às IPSAS (FEIJÓ, 2013).

Quadro 1: Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Resolução CFC	NBC T 16	Assunto
1.128/08	NBC T SP 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
1.129/08	NBC T SP 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
1.130/08	NBC T SP 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
1.131/08	NBC T SP 16.4	Transações no setor público
1.132/08	NBC T SP 16.5	Registro contábil
1.133/08	NBC T SP 16.6	Demonstrações contábeis
1.134/08	NBC T SP 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
1.135/08	NBC T SP 16.8	Controle interno
1.136/08	NBC T SP 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
1.137/08	NBC T SP 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
1.268/09	-	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6
1.366/11	NBC T SP 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: Elaboração própria com base nas Resoluções do CFC, 2015.

A publicação das NBCASP é um marco na contabilidade da área que pública. O setor passou a contar com normas que fornecem orientação contábil, alicerçadas nos Princípios de Contabilidade e que ao mesmo tempo, proporciona o avançar no processo de consolidação e integração com as IPSAS. De acordo com a STN (2012), “tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais”.

Em paralelo ao processo de edição das normas contábeis brasileiras voltadas a orientar o setor público, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, determinou à STN que desenvolvesse ações específicas voltadas à promoção da convergência dos procedimentos e práticas contábeis vigentes às NBCASP e IPSAS. (ROSA, 2013, p. 5)

Atendendo a Portaria nº 184/2008 e aos art. 50 e 51 da LRF, a STN em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal desenvolveu o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Aplicável a todos os entes governamentais nas esferas federal, estadual e municipal, o referido documento encontra-se em sua 5ª edição, possuindo o propósito de “colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio” (STN, 2012).

A publicação das NBCASP proporcionou inovações que projetam o Brasil a um novo tempo dentro contabilidade pública. Atualmente passamos por uma mudança no foco da contabilidade governamental, onde, passamos de uma visão estritamente orçamentária para uma visão patrimonialista, possibilitando uma evidenciação do patrimônio público mais próxima da realidade. Para Silva (2014b), perante a nova abordagem contábil do setor público, o patrimônio público assume o papel de protagonista da história em substituição ao orçamento, o qual passa a ser um importante coadjuvante, gerindo o fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa.

Porém, ao se abordar o trato da coisa pública, apenas evidenciar o patrimônio não supre a necessidade de transparência e eficiência requeridos em respeito ao grande sacrifício tributário realizado pelos contribuintes. Se faz necessária a adoção de práticas que maximizem a eficiência da gestão e execução dos recursos públicos. Essa preocupação encontra-se inserida no cerne da Lei de Responsabilidade Fiscal, podendo ser verificada em seu inciso II do artigo 67:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

[...]

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal (BRASIL, 2014C).

Neste sentido, a publicação das NBCASP foi o passo dado pela contabilidade pública brasileira para atender a esta demanda. A publicação da NBC T SP 16.2, servindo de precursora para o surgimento da NBC T SP 16.11, traz como novidade o subsistema de informação de custos.

Segundo Rosa (2013), cabe ao sistema de custos:

coletar, processar e apurar, por meio de sistemas informatizados, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiem a administração com informações sobre custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas, otimização dos recursos públicos, e custos das unidades contábeis.

Para Johnson e Kaplan (1996), um sistema de custos moderno é uma ferramenta capaz de ampliar as capacidades funcionais dos gestores por meio de funcionalidades como: a capacidade de alocar custos nos demonstrativos financeiros periódicos, o favorecimento de controle de processos; o direcionamento de custos aos produtos; e o auxílio em estudos especiais.

A implantação do subsistema de custos corrobora na inserção da apuração de custos dentro do setor governamental, atendendo a diversos normativos como o art. 85 da Lei nº 4.320, art. 79 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e o §3º do art. 50 da LRF.

Art. 85 Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 2014a).

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 2014b).

Art 50 § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2014c).

Diante do arcabouço legal supracitado, depreende-se a tentativa da contabilidade pública de se utilizar de ferramentas contemporâneas, ora empregadas pela administração privada, na tentativa de promover uma maior *accountability* em sua gestão, favorecendo assim a avaliação de suas políticas públicas.

1.3 Gestão de Custos

Em um ambiente econômico e social em constante evolução, as empresas e os órgãos da administração pública estão sempre buscando novos modelos de gestão que os permitam sobreviver em meio à concorrência crescente e o aumento do nível de exigência dos clientes, sejam eles consumidores ou cidadãos contribuintes.

Diante deste cenário exigente, a contabilidade possui um papel de grande valia, suprimindo os gestores das informações necessárias à tomada de decisões, proporcionando-lhes entre outras vantagens a possibilidade de se posicionar estrategicamente para enfrentar a concorrência, promover a redução de custos e o aumento da eficiência.

Dentre os vários ramos existentes da contabilidade, a contabilidade de custos é aquela que busca a produção de informações gerenciais de uma entidade, a fim de auxiliar a apuração do desempenho, o planejamento e controle das operações e a tomada de decisões, bem como tornar possível a alocação mais criteriosamente possível dos custos de produção aos produtos. Quando falamos de contabilidade de custos devemos ter em mente duas palavras: controle e decisão. Segundo Martins (2010, p. 21) a Contabilidade de Custos possui duas funções relevantes que são o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões.

Ainda dentro deste prisma, de acordo com 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”.

A história da contabilidade de custos se inicia com o advento da Revolução Industrial, período onde se mudou o foco de uma contabilidade voltada ao controle de estoque, para o custeio das atividades industriais, a fim de que se pudesse conhecer o seu lucro real (MARTINS, 2010).

O crescimento das empresas em tamanho e em valor passou a demandar dos gestores conhecimentos técnicos capazes de planificar estes dados e orientar suas ações. Segundo Martins (2010) o aumento das empresas impulsionou a Contabilidade de Custos a ser reconhecida como eficiente ferramenta no auxílio à gestão.

Ao longo de sua trajetória, a contabilidade de custos desenvolveu e aperfeiçoou técnicas e procedimentos para o registro dos eventos que ocorrem nas empresas e instituições públicas. Estes métodos irão variar em função das características da produção e do que se deseja medir.

Abaixo são apresentados as terminologias existentes na literatura que são mais aplicadas à gestão de custos, com vistas a padronização e o nivelamento dos conhecimentos contábeis:

- Gasto: ou dispêndio, é considerado todo sacrifício financeiro exercido por uma entidade, em prol da aquisição de produto ou serviço (MARTINS, 2010).
- Custo: é o gasto relativo à aquisição de bens ou serviços empregados na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2010).
- Despesa: são os gastos com bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente na tarefa de se obter receitas (MARTINS, 2010).
- Custos Diretos: são os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos (MARTINS, 2010).

- Custos Indiretos: são os custos que não oferecem condição de alocação direta ao produto, necessitando de um método de rateio para sua mensuração (MARTINS, 2010).
- Custos Fixos: segundo Martins e Rocha (2010) são aqueles onde o montante não sofre variação em função do volume de produção.
- Custos Variáveis: Segundo Martins e Rocha (2010, p. 25), “são aqueles que cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade”.

Embora sejam expressões muito comuns dentro da gestão de custos, alguns destes não aparecem de forma concomitante dentro do processo de apuração de custos. Em especial a classificação dos custos como direto ou indireto e fixo ou variável, que são utilizados de acordo com o método de custeio selecionado.

1.3.1 Métodos de Custeio

O nome métodos de custeios é atribuído às técnicas contábeis aplicadas pela contabilidade de custos na apuração de dados sobre a relação custo vs produção (MARTINS, 2010; MARTINS e ROCHA, 2010) . Segundo Martins e Rocha (2010, p. 44) “a expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”.

A escolha do método mais adequado à determinada empresa ou órgão público irá depender das características das atividades desempenhadas por aquela organização e a finalidade com que se emprega a gestão de custos.

Atualmente, os órgãos do setor governamental possuem autonomia para definir o método de custeio que melhor se adequar às suas demandas. No cabedal documental legal destinado à administração pública não há definição do método de custeio a ser adotado por seus órgãos componentes. Normativos basilares como a Lei nº 4.320/1964, o Decreto-Lei nº 200/1967 e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinam que os órgão devem fazer o uso de sistemas de custos, porém, sem identificar um modelo único que atenda à Administração como um todo.

Machado e Holanda (2010, p. 810) reforçam este entendimento e destacam que diferentemente do setor privado, no setor governamental “não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio”, podendo a Instituição se utilizar daquele que melhor lhe convir.

Ainda segundo Machado e Holanda (2010), participantes ativos no desenvolvimento do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e defensores do emprego do custeio variável e do custeio por atividades no setor público, o ofício de se selecionar o método de custeio ideal para atender o setor público não se reveste de facilidade, muito pelo contrário, é dificultado pelo fato de existirem correntes de idealistas defensores de cada metodologia de custo.

Para Martins (2010, p. 36) a decisão do sistema de custo adequado, conseqüentemente a metodologia de custeio adotada, deve se norteada pelo questionamento “para que se quer o sistema?” Ainda segundo o autor, esta decisão dependerá de para quem se destinam as informações e como ele as utilizará.

1.3.1.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção, também conhecido como custeio integral, considera como custo dos produtos os custos diretos e indiretos. Relembrando, os custos diretos são aqueles perfeitamente identificáveis no processo de fabricação de produtos ou fornecimento ou serviços. No caso dos custos indiretos, não há como alocá-los diretamente aos produtos, tendo em vista suas características. Entretanto, fazem parte dos custos totais, portanto, também precisam ser alocados aos produtos e serviços da empresa, utilizando-se de bases de rateios que são parâmetros para a distribuição dos custos (BORNIA, 2010).

No custeio por absorção o produto ou serviço absorve todos os custos incorridos pela empresa. As despesas são consideradas apenas no Demonstrativo de Resultados do Período (DRP). No custeio por absorção os custos diretos são associados diretamente ao produto ou serviço desenvolvido pela empresa. Os custos Indiretos são objeto de rateio entre os diversos produtos os serviços realizados no mesmo período.

Para Martins (2010, p. 37) o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

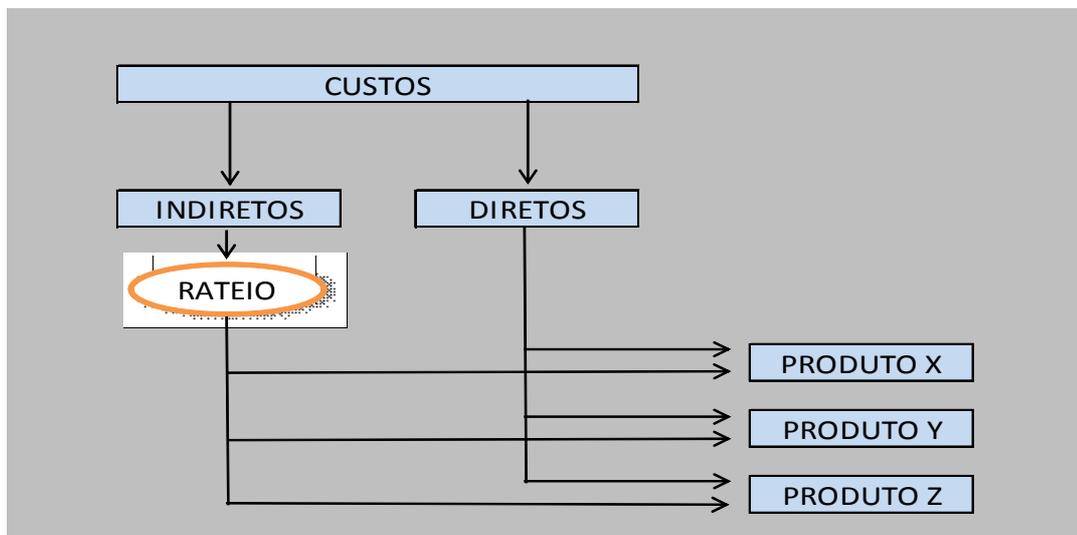
Entretanto, para se alocar os custos indiretos aos produtos, é necessário que se estabeleçam critérios claros e objetivos de rateio. Os critérios a serem estabelecidos devem atender com maior adequabilidade possível a divisibilidade do custo, a fim de proporcionar uma avaliação homogênea da produção (MARTINS, 2010).

Segundo Martins e Rocha (2010, p. 99), o uso do custeio por absorção é indicado para diversas finalidades, dentre elas:

- f) planejamento operacional de médio e longo prazos;
- g) mensuração de eficiência e produtividade do processo produtivo;
- [...]
- j) apuração de perdas materiais em estoques de produtos acabados e elaboração, quando mensuradas por seu valor de custo;
- k) formação de preços e tarifas de serviços públicos;

A Figura 1 nos apresenta uma representação gráfica do método de alocação dos custos diretos e indiretos dentro da metodologia de custeio por absorção. Nele podemos observar os custos indiretos sendo divididos igualmente entre os três produtos.

Figura 1— Alocação de custos diretos e indiretos no método de custeio por absorção



Fonte: Adaptado de Martins, 2010.

O rateio dos custos indiretos, é a característica deste modelo de apuração de custos que concentram as maiores críticas. O fato de se dividir igualmente os custos indiretos entre os produtos ou serviços é apontado como uma arbitrariedade, induzindo a preços que não condizem com a realidade (MARTINS, 2010; REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

1.3.1.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

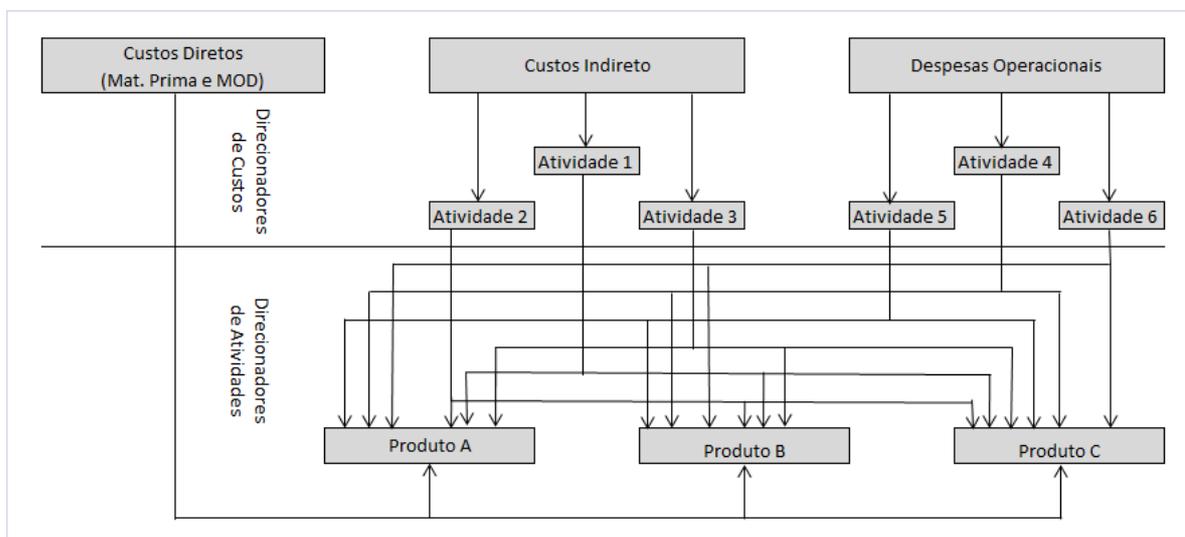
Outro método de custeio bastante difundido no meio empresarial é o custeio baseado em atividade ou custeio ABC (*Activity Based Costing*). Neste método os custos indiretos são alocados aos produtos com base nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Para o custeio ABC, as atividades da empresa são as geradoras dos custos, e os produtos incorrem nesses custos através das atividades exigidas no processo produtivo.

Desenvolvido na Universidade de Harvard na década de 80 pelos americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, o custeio baseado em atividades oferece um método para o tratamento dos custos indiretos através da análise das atividades dos seus geradores de custos e dos usuários. No custeio ABC, a alocação dos custos indiretos é realizada em dois estágios. No primeiro, conhecido como “custeio das atividades”, os custos são divididos entre as atividades desenvolvidas. No segundo estágio, conhecido como “custeio dos objetos”, os custos das atividades são alocados aos produtos, serviços e clientes (NAKAGAWA, 1994).

Segundo Bornia (2010) o método de custeio ABC é o método de custeio mais famoso na atualidade, sendo empregado em todo o mundo. A sistemática do custeio ABC consiste no apontamento por parte da empresa, de quais de suas atividades consomem seus recursos, agrupando-as nos centros de custos por atividades. Posteriormente, para cada um dos centros de custos são alocados os custos aos produtos, com base em seu consumo de recursos. Com isso, o gestor pode determinar quais são os produtos considerados subcusteados e os supercusteados, possibilitando uma melhoria nas decisões gerenciais.

A Figura 2 representa o processo de alocação de custos no modelo de custeio por atividades. Nela é possível observar em uma primeira fase a distribuição dos custos indiretos e despesas operacionais pelas atividades. Posteriormente observamos a distribuição dos custos atribuídos às atividades pelos produtos.

Figura 2 — Alocação de custos diretos e indiretos no método de custeio por atividades



Fonte: Adaptado de Mauss e Souza , 2008, p. 57.

O método de custeio ABC gera algumas vantagens para seus usuários. Uma destas vantagens é a possibilidade de se mitigar as distorções provocadas pelo rateio usado na tradicional lógica de absorção dos custos. Segundo Martins (2010, p. 87), o custeio ABC “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Corroborando com o pensamento de Martins (2010), Nakagawa (1994) afirma que o método ABC também evita tais distorções ao adotar bases específicas para a alocação de custos de cada atividade, o que permite mensurar com propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o processo manufatureiro.

1.3.1.3 Custeio variável

Outra vertente dentro dos métodos alocação de custos, bastante difundida no cenário contábil, é o custeio variável, também conhecido como custeio direto. Nele, os custos incorridos nos processos produtivos são separados em custos fixos ou variáveis. Os custos fixos são considerados inevitáveis, pois existem mesmo que não haja produção, sendo assim classificados como despesas e registrados diretamente contra o resultado do período. Já os custos variáveis são alocados aos produtos, sendo rateados de acordo com o critério estabelecido pela empresa. O custo final do produto será a soma dos custos variáveis,

divididos pela produção correspondente, enquanto que os custos fixos serão considerados diretamente no resultado do exercício (BORNIA, 2002).

Segundo Atkinson et al. (2000), o custeio variável se caracteriza como uma metodologia de custos onde se considera como custo de produção do período somente aqueles custos apontados pelo gestor como variáveis.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) complementam o conhecimento afirmando que o custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

Embora seu uso na produção interna de informações gerenciais seja amplamente difundido, o emprego do custeio variável na geração de informações para os Balanços de entidades não é aceito pelo fato de não atender aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial aos princípios do Regime de Competência e da Confrontação (MARTINS, 2010).

No setor governamental, a colaboração do custeio variável também se mostra limitada. De acordo com Reis, Ribeiro e Slomski (2005), tendo em vista que a principal contribuição do modelo reside na avaliação da relação custo, volume e lucro e na análise das margens de contribuição, estas ficam comprometidas pelo fato de que a maior parte dos custos dos órgãos públicos é classificada como fixo. Ainda segundo os autores, um caso clássico ocorre com a folha de pagamento de pessoal de um órgão do governamental, onde, por sua rotina mensal, é classificada como um custo fixo, o que não é incorporado aos custos de produção no modelo variável, sendo registrado como despesa e contabilizado ao final do período.

O conhecimento acima de Reis, Ribeiro e Slomski (2005), sobre a subvaloração do custo de determinado Órgão em função da não contabilização de seus custos fixos, se vê facilmente inserido dentro da Administração Naval, como por exemplo, o caso de um Batalhão de Infantaria de Fuzileiros Navais, onde sua missão, resumidamente, converge para o preparo e o emprego de seu poder combatente, neste caso, a sua tropa, contemplando os indivíduos e seus equipamentos individuais.

Quando se fala em preparo e emprego da tropa, remete-se o pensamento à ações coletivas e individuais dos elementos que a compõe. Para tal, dentre diversos requisitos operacionais, estes elementos devem estar saudáveis, do ponto de vista físico e psicológico, bem como treinados sob o prisma físico e técnico.

Se o fato de uma Unidade manter um indivíduo saudável para treinar e combater é parte de seu serviço prestado à sociedade, a alimentação fornecida ao combatente, mantendo-o nutrido e conseqüentemente saudável para suportar às tarefas demandadas, deixa de ser

uma despesa administrativa e se transforma em custo, o qual, juntamente com outros custos fixos como a munição, combustível e outros que irão compor a totalidade de custos requeridos para a prestação deste serviço à sociedade.

Entretanto, segundo Martins (2010), cabe destacar, sob o prisma gerencial, que a metodologia de custeio variável, devido as suas peculiaridades de desconsiderar os custos fixos e reclassificá-los como despesa, dispõe de maior variedade de informações fundamentais de seu resultado e de maneira mais rápida.

1.3.1.2 Custeio padrão

Por último, nem por isso menos importante que os demais métodos de custeio, temos custo padrão. Neste método, o custo para a produção de determinado bem ou serviço é planejado cientificamente, visando a produção de uma única unidade, ou de um número de unidades de determinado produto, dentro de determinado espaço temporal. O planejamento na determinação do custo padrão estima o consumo de materiais e de mão de obra, levando em consideração as condições correntes, norteadas pelo nível de eficiência desejado, com reservas para as alterações de preços e taxas.

A existência do custo-padrão aponta para um “custo ideal”, o qual deve ser perseguido pela administração, servindo de referência para o acompanhamento da eficiência da produção e possibilitando conhecer as variações de custo. A idealização do custo ideal pode ser definida como aquele valor da produção unitária que deveria ser obtido pela indústria quando operando em suas condições de plena eficácia e eficiência.

Para Horngren, Foster e Datar, (1987, p. 188):

Custos-Padrão são custos cuidadosamente pré-determinados, os quais são usualmente expressos numa base unitária; são os custos que deveriam ser atingidos. Custos-padrão ajudam a elaborar orçamentos, medir com precisão o desempenho, obter custos de produtos e a economizar os custos de execução de lançamentos contábeis. Os Custos-Padrão são os blocos para elaboração dos orçamentos flexíveis e para o sistema de feedback.

Segundo Reis, Ribeiro e Slomski (2005) o custo padrão, pela sua característica basilar de atribuir um valor fixo ao custo produto ou serviço prestado, também conhecido como custo ideal, no âmbito do setor governamental poderia ser empregado em associação a outro modelo de custeio na fixação de valor de determinados serviços, bem como na seara orçamentária.

1.4 A gestão de custos na Administração Pública

Comumente diz-se que a Contabilidade do Setor Público, ou tão somente Contabilidade Pública, é o segmento contábil responsável pela coleta de informações, o registro e o controle dos atos e fatos da gestão patrimonial e orçamentária pública.

A aplicação da contabilidade de custos no Setor Público é uma tentativa da administração de tornar a sua gestão mais clara para os contribuintes, mostrando-lhes onde e de que forma os recursos públicos são empregados, além de demonstrar a sua eficiência enquanto gestor. Segundo Alonso (1999, p. 38) a utilização de um sistema de custo pode auxiliar os gestores públicos a demonstrar à sociedade a correlação entre custos, volume de atividades e resultados, conseqüentemente, permitindo confrontar o montante que o contribuinte recolheu ao tesouro, em comparação com montante em reais de serviços recebidos do ente público.

Para Alonso (1999, p. 39), “O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

O emprego da apuração de custos no setor público não é nenhuma novidade na administração pública brasileira. A Lei Nº 4.320, de dezessete de março de 1964 é a primeira referência legal no âmbito federal que visa obrigar a administração pública a apurar seus custos. Em seu artigo 99, está publicada a obrigatoriedade na determinação dos custos para fins de acompanhamento do orçamento e conhecimento patrimonial, entretanto voltados apenas para as repartições públicas que desempenham serviços públicos industriais (BRASIL, 2014a).

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

Esta iniciativa de se implantar a apuração de custos na administração pública foi corroborada três anos depois, com a publicação do Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1987), onde em seu artigo 79 a lei reafirma, de forma mais clara, que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

No entanto, a apuração de custos no setor governamental neste período não sofreu nenhuma forma de fomento não conseguindo se estabelecer, tendo sido negligenciada por seus órgãos constituintes por algumas décadas.

Mesmo após a publicação Constituição Federal de 1988, onde em seu artigo 74 é ressaltada a obrigatoriedade da apuração de custos pelos Três Poderes da União, a grande maioria de seus órgãos ainda não seguiam a determinação.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Somente após a promulgação da Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), este panorama começou a se modificar. Em seu § 3º do artigo 50, o legislador afirma que “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Essa mudança tardia decorre de uma característica peculiar desta lei, que é a responsabilização dos governantes e gestores pelo desperdício de recursos orçamentários causados.

A evolução mais recente da gestão de custos dentro da contabilidade pública brasileira foi a publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) de Nº 16.11, regulamentada pela Resolução Nº 1.366, 25 de novembro de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade. Segundo esta norma, ela “...estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)” (CFC, 2014n).

A publicação desta norma, embora tenha grande peso na aceleração do processo de implantação da contabilidade de custos na administração pública, na verdade é parte de um processo ainda maior. A NBC T 16.11 é uma das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que são um conjunto de normas criadas a fim de adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). As IPSAS são as Normas Internacionais de Contabilidade,

desenvolvidas e emitidas pelo *Internacional Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que é um dos conselhos do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Outro ponto relevante envolve a implantação de um sistema de custo no setor público é a escolha do método de custeio a ser adotado pelos órgãos da administração pública. A NBC T 16.11 apregoa que a escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. O documento também informa que as entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

1.4.1 O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

O emprego de ferramentas cada vez mais avançadas em processos gerenciais se faz mandatório nos dias atuais em função da grande concorrência dos mercados, fruto da globalização econômica. Segundo Burns e Scapens (2000), os gerentes têm se valido dos sistemas contábeis e de relatórios financeiros com maior flexibilidade, utilizando estas informações juntamente com outros indicadores de desempenho, financeiros ou não.

Entretanto, essa ideia de cada vez mais dispormos de informações de qualidade para subsidiar os gestores em processos decisórios, transcende o setor privado, podendo perfeitamente ser aplicada ao setor público.

Nesse sentido, o Governo Federal desenvolveu o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Um sistema que tem por objetivo subsidiar de informações as decisões governamentais e organizacionais na busca por melhorar os entendimentos, para que conduzam à uma alocação do gasto público de forma mais eficiente, caracterizando-se como uma ferramenta essencial para a quebra de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público. (BRASIL, 2014c)

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 4), autores que possuem elevada relevância na condução do processo de desenvolvimento do SIC, “o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle”.

Para Kladi e Ferrari (2011 p. 2), a existência do SIC transcende uma mera conformação aos dispositivos legais, o sistema é “uma ferramenta versátil, capaz de transitar

pelos principais sistemas estruturantes do governo e também de expor as desigualdades entre as estruturas governamentais”.

Segundo a Secretara do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014d), o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal surgiu em resposta ao preceituado no artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, já citado anteriormente, que vislumbra a necessidade do governo possuir um sistema que esmiuçasse os gastos públicos, proporcionando aos interessados a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Em seu trabalho, Holanda *et al.*(2010) afirmam que a implantação do SIC permitirá o aumento da transparência e compreensão dos processos contábeis e de execução orçamentária, expondo à sociedade a informação que realmente possui relevância mas que ainda encontra-se indisponível, que é o custo dos serviços, atividades e produtos fornecidos pelo Estado. Ainda segundo os autores (2010, p.111), esta “é a dimensão essencial da prestação de contas do setor público – caracterizado na literatura política através do uso da expressão inglesa *accountability*[...]”

Com um atraso de mais de 40 anos, o SIC começou a ser esboçado em meados de 2005, com o surgimento da Comissão Interministerial de Custos, criada por meio da Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005 (BRASIL, 2005), com o propósito de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”.

A criação desta comissão foi em atendimento ao disposto no Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, o qual determinava que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, §3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”.

Já em 2008, o processo de desenvolvimento do SIC passou a contar com um projeto executivo, agora tendo a frente dos trabalhos a Secretaria do Tesouro Nacional. Um grupo técnico foi formado no âmbito da STN e iniciou-se a produção de uma versão inicial do sistema, em parceria com o serviço Federal de Processamento de Dados, sendo posteriormente acrescentados representantes do MPOG, que passaram a se debruçar sobre o material do macroprocesso orçamentário e financeiro já produzido. (BRASIL, 2014d)

Após interagirem com diversos órgãos governamentais e com a comunidade acadêmica nacional e internacional, em março de 2010 foi concluída a fase de homologação do sistema e iniciada a fase de treinamento e capacitação dos usuários. (BRASIL, 2014d)

Em 09 de março de 2011 a STN publicou a Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. No documento em lide, o SIC é caracterizado como um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira, estando vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, devido ao fato de encontrar-se sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União, unidade subordinada à STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. (BRASIL, 2014d)

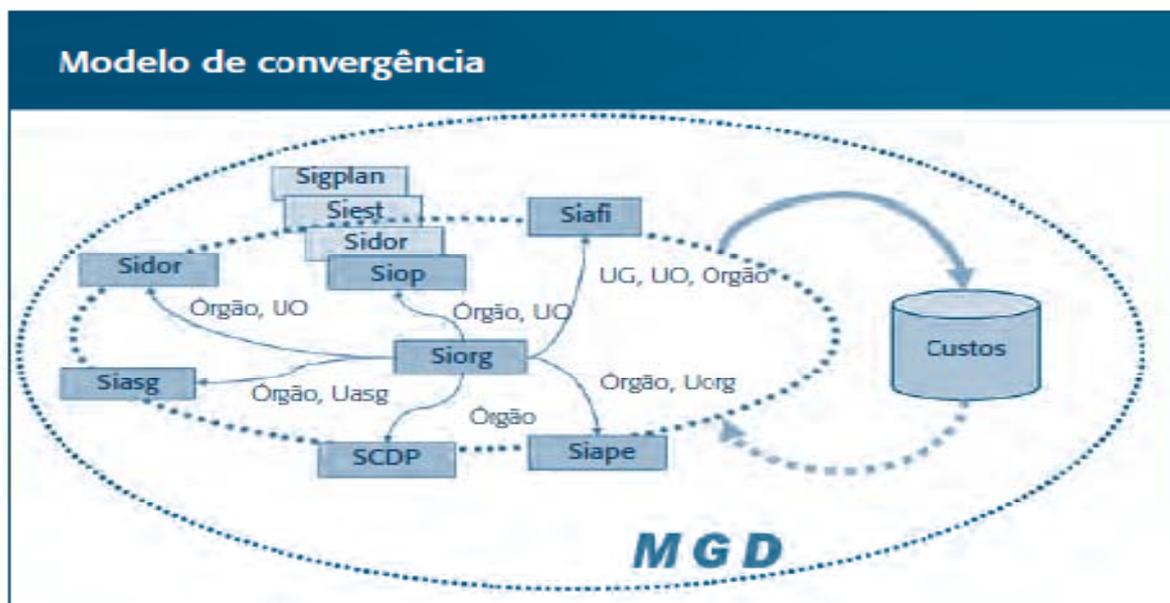
De acordo com Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), o desenvolvimento do SIC foi pautado na premissa de que o mesmo deveria ser desenvolvido de forma rápida e sem afetar os demais sistemas do governo federal já existentes. Para tal, optou-se que o sistema fosse desenvolvido em uma plataforma data warehouse que se utiliza da extração de dados dos chamados sistemas estruturantes do governo federal⁴, como por exemplo: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN) e o Sistema Integrado de Administração de Pessoas (SIAPE).

Para Monteiro et al. (2014), a adoção da plataforma data warehouse é resultado das premissas adotadas no processo de desenvolvimento do sistema. Este tipo de base de dados proporciona vantagens significativas, como: facilitação no processo de criação de relatórios e a análise dos dados; bem como a alta capacidade de armazenar e gerenciar um grande volume de dados.

A forma de trabalho do SIC se dá extraindo as informações disponíveis nos sistemas estruturantes e as convertendo em informações de custos. Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.73) as informações orçamentárias, físicas e de pessoal, disponíveis respectivamente no SIAFI, SIGPLAN e SIAPE, recebem o tratamento contábil necessário, convertendo estes dados em custos. Este processo pode ser visualizado na ilustração disponibilizada na Figura 3.

⁴ Demais sistemas estruturantes do SIC: Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), Sistema das Informações de Empresas Estatais (SIEST) e Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG). (Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães, 2010)

Figura 3 – Fluxo de conversão de dados em custos



Fonte: Odilon Neves Júnior (2009), Seminário de Informação de Custos na Administração Pública Federal.

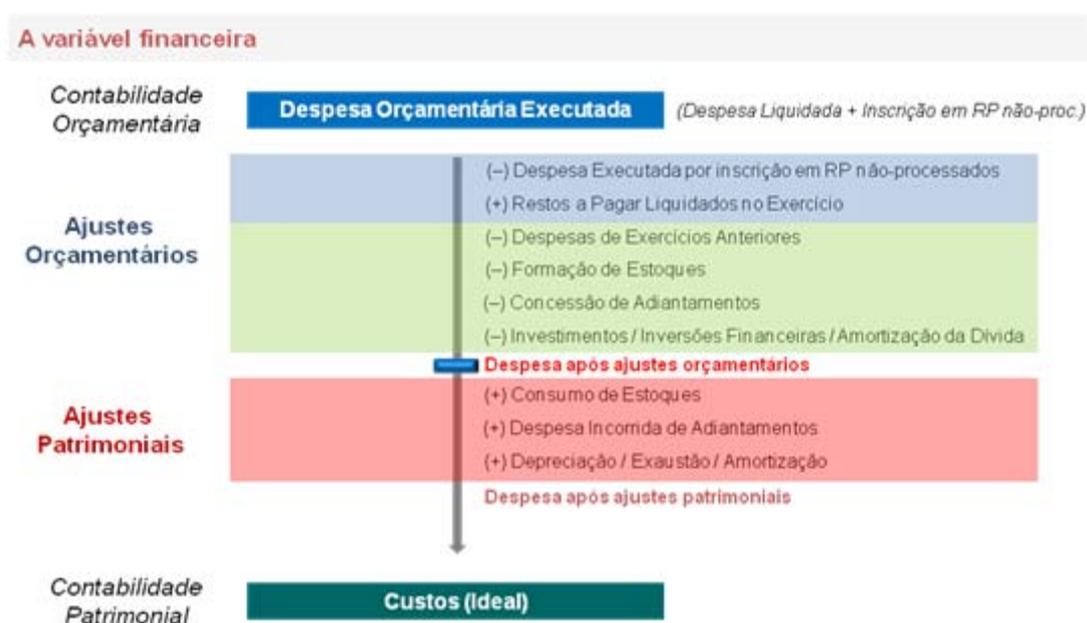
Ainda segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), o uso dos sistemas estruturantes proporciona vantagens à Administração Pública. Uma destas vantagens apontadas é o fato de que as informações já se encontram disponíveis e permanentemente atualizadas em seus respectivos sistemas, descartando-se a necessidade de nova alimentação de dados, o que evita uma duplicidade de esforços em busca da mesma informação.

Para Fernandes (2011) o surgimento do Sistema de Custos no âmbito da esfera federal significa uma nova proposta de integração dos sistemas de gestão governamentais brasileiros, buscando interligar a Contabilidade Pública da União com os demais processos gerenciais do setor público, na busca de uma resposta mais efetiva às demandas de nossa sociedade pela melhoria da qualidade do gasto público.

Outra vantagem advinda da atual modelagem do SIC segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), é possibilidade de se agregar sob a égide de um único órgão, neste caso o STN, todo ajuste contábil realizado por ocasião da conversão dos diversos dados disponíveis nos sistemas estruturantes, em custos. Ainda segundo os autores, esta tarefa no escopo do STN é desenvolvida por uma equipe treinada, destinada especificamente para esta finalidade.

Segundo Machado e Holanda (2010), dentro do processo de apuração de custos realizado pelo SIC, é necessário que sejam realizadas duas etapas de ajustes contábeis a fim de se obter o custo final. O primeiro ajuste diz respeito à depuração das informações iniciais obtidas por meio do SIAFI, onde realiza-se a seleção de contas contábeis do SIAFI para compor os cálculos. A segunda ocorre dentro destas contas, com o acréscimo ou a retirada de valores patrimoniais ou orçamentários, não enquadrados como custos do período, entretanto registrados dentro das contas. Para facilitar o entendimento deste ajuste, podemos visualizar na Figura 4 a sequência de ajustes realizados a partir da informação da informação consolidada da despesa liquidada no SIAFI, com suas exclusões e inclusões de valores, até chegarmos ao custo final.

Figura 4 – Ajustes contábeis no processo de produção de informação de custos



Fonte: BRASIL, 2014d.

Na segunda etapa de depuração dos dados contábeis, são expurgados elementos que, embora estejam registrados nas contas contábeis do SIAFI selecionadas para a geração de informação de custos, não podem ser classificados como custos decorrentes de atividades dos órgãos governamentais. Estas são despesas públicas, entretanto não se enquadram como custo de produção o setor público (MACHADO; HOLANDA, 2010; HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Segundo Machado e Holanda (2010), a necessidade de ajustes nas informações de custos retrata a vulnerabilidade da contabilidade pública brasileira, demonstrando a influência do controle orçamentário em detrimento ao controle patrimonial.

Segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.115) em sua obra:

Com o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal será possível, portanto, à administração central, começar a mudar a cultura gerencial predominante, romper com o atual círculo vicioso do foco exclusivista em orçamentos, e estabelecer uma nova relação com os demais setores do governo, de forma a poder recompensar e incentivar a racionalização dos gastos e o aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público.

Destarte a conclusão do processo de implantação do sistema SIC e o início de sua operacionalização, a partir deste momento cabe aos gestores públicos o fomento da cultura da gestão de custos no âmbito de seus Órgãos, de forma a amadurecer e consolidar este movimento de busca por transparência e eficiência, e em paralelo, corroborar com o processo de mudança do foco da contabilidade pública, neste período pós NBCASP, evoluindo de uma visão prioritariamente orçamentária para um enfoque patrimonialista.

1.4.2 A apuração de custos na Marinha do Brasil

A prática administrativa de se utilizar da ferramenta gerencial da apuração de custos no âmbito da Marinha do Brasil teve início com a criação das Organizações Militares Prestadoras de Serviços e a implantação da Sistemática OMPS. Em plena década de 1990, um período de transformações na administração pública brasileira, esta foi a solução encontrada pela Administração Naval para sanar problemas administrativos e financeiros vivenciados à época, que eram: os recorrentes déficits financeiros das unidades prestadoras de serviços; a dupla execução da despesa orçamentária e sua consequente influência no Balanço da MB, ocorrida quando um mesmo crédito orçamentário era utilizado por uma Unidade para o pagamento de serviços das OMPS e utilizado por esta por ocasião de sua ida ao mercado para a aquisição de materiais e serviços; e o desconhecimento das posições econômico-patrimoniais (BRASIL, 2008).

Até aquele momento, as atenções da administração naval voltava-se para seu instrumento gerencial de maior destaque, a Sistemática do Plano Diretor (SPD). Uma ferramenta desenvolvida inicialmente como documento em 1963 e aperfeiçoada em nível de

sistemática em 1965, a qual permite um aprimoramento na gestão financeira e orçamentária dos recursos orçamentários em todos os níveis da MB (SANTOS et. al., 2013).

Embora representasse à época um avanço no campo da gestão administrativa do setor governamental, a Sistemática do Plano Diretor, ainda em vigência, não possui uma característica identificada pela administração naval, desde a década de 1990, como necessária para aumentar sua eficiência neste período onde os recursos orçamentários começaram a se tornar insuficientes para o cumprimento de sua missão. A SPD, desenvolvida para atuar como instrumento de planejamento, execução e controle nas gestões orçamentária e financeira, não possibilita à administração naval efetuar a mensuração dos custos incorridos na prestação de serviços ou produção de produtos desenvolvidos por suas unidades prestadoras de serviço, à época denominadas Organizações de Apoio Logístico (ORGAL), nomenclatura precursora da atual OMPS (OLIVEIRA FILHO; FADUL, 2006).

Diante deste cenário, a partir de 1994 tem-se a introdução da apuração de custos na MB por meio da Sistemática OMPS, com os objetivos de (BRASIL, 2008):

a) permitir a realização das atividades administrativas de planejamento, organização e controle, com vistas a mensuração dos custos das atividades desenvolvidas pelas OMPS Industriais, de Ciência e Tecnologia e Hospitalares (OMPS-I/C/H);

b) assessorar apontamento da rentabilidade das operações internas das OMPS, indicando o montante a ser faturado aos clientes pelos produtos e serviços prestados, o que permite a devida confrontação de receitas, custos e despesas, bem como a imobilização dos estoques. Cabe ressaltar que, não há rentabilidade no desempenho de suas atividades, a OMPS não visa à lucratividade, tendo em vista que desta forma estaria onerando os gastos da própria MB; e

c) contribuir com a administração no processo de tomada de decisões relacionadas à eficiência das instituições, produzindo informações econômicas, que possibilitam uma avaliação do desempenho organizacional.

Analisando os objetivos descritos acima, verifica-se que todos convergem para um ponto comum, o uso de informações gerenciais para a sua consecução, sejam elas, informações econômico-financeiras ou de desempenho de gestão. Esta característica exige da sistemática OMPS um protocolo administrativo que se desenvolva desde a fase do planejamento estratégico, estendendo-se pelo planejamento operacional até alcançar as etapas de execução e controle das atividades. Esta exigência denota que o uso da apuração de custos na MB transcende uma simplória mensuração de aspectos contábeis e financeiros, proporcionando interpretar a sistemática OMPS como um sistema gerencial (BRASIL, 2008)

1.4.2.1 A sistemática OMPS

A sistemática OMPS foi a solução⁵ vislumbrada pela Administração Naval como resposta aos problemas gerenciais vividos à época, bem como uma nova ferramenta que proporcionasse a melhorara da avaliação de sua gestão econômico-financeira, atendendo desta forma aos preceitos emanados da CF de 1988, mais precisamente ao contido no art. 74⁶.

O início de sua história data do ano 1994, período onde a MB enfrentava problemas na gestão de suas organizações industriais. O primeiro destes decorria dos recorrentes *déficits* financeiros de suas organizações industriais e prestadoras de serviços. O segundo, da existência de distorções na execução orçamentária, em função da chamada “dupla execução orçamentária”, onde as OM Cliente realizavam o pagamento dos serviços prestados pelas Organizações Industriais e estas, posteriormente, recorriam ao mercado para adquirir materiais ou serviços utilizados em suas atividades, utilizando-se do mesmo crédito orçamentário, ou seja, uma dupla execução de uma parcela do orçamento, causando uma distorção nos demonstrativos da Força. E por último, o desconhecimento dos montantes que envolviam os custos e receitas operacionais envolvidos nos serviços prestados por estas organizações (BRASIL, 2008).

Diante deste cenário de dificuldades e incertezas surgira a necessidade de se criar um sistema que proporcionasse à Marinha informações confiáveis e tempestivas sobre os gastos destas OM, demonstrando separadamente os custos e despesas incorridos, bem como auxiliasse no gerenciamento de seus ativos, possibilitando à Força Naval se posicionar a respeito da manutenção ou não de Unidades ou serviços.

Esta demanda foi sanada com a criação da Sistemática OMPS e das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Conceitualmente, segundo Brasil (2008, p. 1-3), OMPS “é a OM que presta serviço a outras OM e, eventualmente, à organizações extra-Marinha (...)”. Já a Sistemática OMPS é uma sistemática contábil gerencial que apoiada na contabilidade de custos e no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal proporcionou

⁵ Cf. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. *SGM-304 - Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços*. Brasília, DF, 2008

⁶ Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...) II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

à Marinha informações relevantes para o gerenciamento das organizações prestadoras de serviço, passando a conhecer melhor seus custos, despesas administrativas e receitas.

Segundo seu documento normativo, a SGM-304 – Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), publicada em 2008:

A criação do Sistema OMPS pode ser apontada como ponto de partida para uma mudança de cultura e postura dentro da MB, com a contínua busca pela redução dos custos e pelo aprimoramento dos controles, podendo vir a servir como alternativa de solução para inúmeros problemas relacionados à determinação de custos que afetam o Serviço Público no nosso país. (BRASIL, 2008, p. 1-2)

Contudo, antes de se falar em aprimorar controles e reduzir gastos, faz-se necessário a tomada de uma relevante decisão, que diz respeito à forma com que estes custos e despesas serão apurados. No caso da Marinha do Brasil, dentre as diversas metodologias de custeio, optou-se pelo emprego do custeio por absorção com vistas ao apontamento dos custos de produção e despesas administrativas incorridas nos diversos processos produtivos das OMPS. Esta predileção decorre da intenção da MB de conhecer todos os custos e despesas envolvidos nos processos produtivos das OMPS. No custeio por absorção todos os custos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos à todos os serviços executados e em execução ou produtos concluídos e em processamento (BRASIL, 2008).

Os serviços e produtos fornecidos pelas OMPS ocorrem nas áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento de ciência e tecnologia, hospitalar, de abastecimento e de serviços especiais. A seguir, temos a classificação das OMPS quanto às suas áreas de atuação, conforme disposto em sua norma estruturante (BRASIL, 2008):

a) OMPS Industriais (OMPS-I): possuem como atividade principal a prestação de serviços industriais em diversos setores de interesse da construção e manutenção de meios navais. Atualmente a Marinha possui 11 OMPS-I dentro de sua estrutura, que são:

- Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro (AMRJ);
- Base Almirante Castro e Silva (BACS);
- Base Aérea Naval de São Pedro da Aldeia (BAeNSPA);
- Base Fluvial de Ladário (BFLa);
- Base Naval de Aratu (BNA);
- Base Naval de Natal (BNN);
- Base Naval do Rio de Janeiro (BNRJ);
- Base Naval de Val-de-Cães (BNVC);
- Centro de Manutenção de Sistemas da Marinha (CMS);
- Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais (CTecCFN); e

- Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM)”.

b) OMPS de Ciência e Tecnologia (OMPS-C): tem por objetivo a pesquisa e o desenvolvimento de ciência e tecnologia, prestando serviços de consultoria e apoio técnico na elaboração e desenvolvimento de projetos. Atualmente a MB possui as seguintes OMPS-C:

- Centro de Análises de Sistemas Navais (CASNAV);
- Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP);
- Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira (IEAPM); e
- Instituto de Pesquisas da Marinha (IPqM).

c) OMPS de Abastecimento (OMPS-A): possui o objetivo de proporcionar o gerenciamento dos recursos e a obtenção dos diversos tipos materiais utilizados pelas OM da MB. Atualmente a MB dispõe de uma única OMPS-A, que é o Centro de Controle de Inventário da Marinha (CCIM).

d) OMPS Hospitalar (OMPS-H): são OMPS voltadas para a prestação de serviços médicos e odontológicos. Destaca-se dentre as OMPS-H o:

- Hospital Central da Marinha (HCM),
- Hospital Naval de Belém (HNBe),
- Hospital Naval de Brasília (HNBra),
- Hospital Naval de Ladário (HNLa),
- Hospital Naval Marcílio Dias (HNMD),
- Hospital Naval de Natal (HNNa),
- Hospital Naval de Recife (HNRe),
- Hospital Naval de Salvador (HNSa),
- Odontoclínica Central da Marinha (OCM); e
- Policlínica Naval Nossa Senhora da Glória (PNNSG).

e) OMPS Especial (OMPS-E): são as OMPS que prestam serviços especiais e não enquadrados nas categorias descritas anteriormente. Dentre as OMPS-E destaca-se a Base de Hidrografia da Marinha em Niterói (BHMN), os Distritos Navais e as Comissões Navais Brasileiras instaladas nas cidades de Washington e Londres.

Diante desta diversidade de Organizações Militares e a variedade de atividades desempenhadas, diversificando-se desde os serviços industriais até o apoio à atividades de cartografia náutica e meteorologia, passando pelos serviços médicos e odontológicos, a Administração Naval não pode se refutar do emprego de uma ferramenta que seja capaz de

demonstrar o desempenho econômico e financeiro destas Unidades. A sistemática OMPS estabelece desta forma uma metodologia de avaliação de desempenho.

1.4.2.2 A avaliação de desempenho na sistemática OMPS

A avaliação do desempenho dos órgãos governamentais encontra-se inserida no pacote de mudanças proposto pela *New Public Management*. Um modelo de administração pública gerencial, que tem por objetivo a promoção de um Estado célere e eficiente na prestação de seus serviços aos cidadãos, sempre pautado na ética e transparência. Neste contexto, é imperativo o uso de ferramentas de avaliação de seu desempenho na qualidade de garantidor destes serviços é imprescindível.

Dentro deste contexto de avaliação do Estado, o uso de indicadores na mensuração do atingimento de metas e objetivos é uma realidade consolidada em sistemas gerenciais de custos. Segundo Alonso (1999) a utilização de sistemas de custos e a mensuração da eficiência estão intimamente ligados, pois não há medição de desempenho se não houver apuração de custos. Ainda segundo Alonso (1999, p. 44), “sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”.

Embora os custos de produção, por si só, já se caracterizam como um parâmetro de avaliação de desempenho, no caso da Marinha do Brasil, optou-se pela utilização de indicadores de desempenho para avaliar o comportamento das OMPS.

Segundo o documento normativo das OMPS, a SGM-304, os indicadores de desempenho são entendidos como a representação dos fatos por meio de grandezas numéricas, o que permite a Administração compará-los com metas numéricas previamente estabelecidas (BRASIL, 2008).

Ainda de acordo com o postulado na SGM-304, as organizações devem medir seus desempenhos com vistas a:

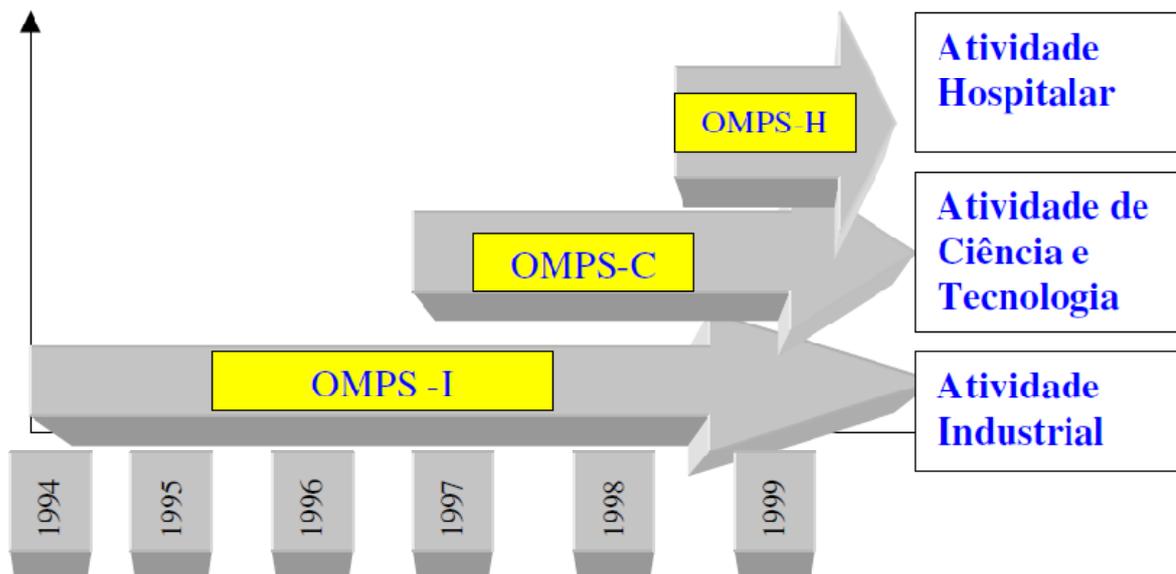
- a) avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários;
- b) avaliar o atendimento aos requisitos da organização; e
- c) ter um instrumento efetivo de gerenciamento, a fim de identificar deficiências e oportunidades de melhorias. (BRASIL, 2008, p. 13-1)

Embora, atualmente, a Marinha possua 41 OMPS, divididas pelas cinco áreas de atuação, em face da baixa representatividade financeira e econômica das demais categorias,

somente as OMPS das categorias I, C e H possuem seus desempenhos avaliados de forma rotineira pela Diretoria de Finanças da Marinha.

O processo de acompanhamento destas OMPS, ocorreu de forma gradativa, ao passo do surgimento de suas categorias, a partir da primeira categoria Industrial,, conforme representado na Figura 5 (BRASIL, 2014g).

Figura 5 – Implantação da avaliação de desempenho das OMPS ao longo do tempo



FONTE: BRASIL, 2014g.

As primeiras OMPS a integrarem a sistemática e terem seus desempenhos avaliados foram as que desempenham atividades industriais. Ao final da década de 1990, em decorrência da continuidade dos estudos visando o aprimoramento da sistemática, incluiu-se à sistemática as organizações que desempenham atividades de ciência e tecnologia e posteriormente as organizações militares hospitalares.

Com o passar do tempo, as alterações observadas na quanto a avaliação de desempenho das OMPS não se restringiu apenas ao quantitativo de organizações avaliadas, a forma de se avaliar também sofreu modificações. Ao analisar a adoção de faixas de relevância para a análise gerencial dos indicadores das OMPS, Baptista e Silva (2010), indicam que ocorreu uma evolução no processo de acompanhamento do desempenho das OMPS. Os autores identificaram que o modelo adotado pela DFM para a avaliação do desempenho das OMPS até o ano de 2006, utilizava-se de um único parâmetro de normalidade, conhecido como faixa azul. Tal característica desagradava aos titulares das organizações avaliadas, bem

como a Alta Administração Naval, pois a avaliação não considerava as diferentes características das unidades, como por exemplo, suas finalidades, as dimensões físicas ou a quantidade de mão de obra disponível e pelo fato de que qualquer resultado, por menor que seja, fora da faixa de normalidade ensejava problemas na gestão do avaliado.

Ainda segundo Baptista e Silva (2010), após estudos desenvolvidos pela Diretoria de Finanças da Marinha, este anseio por uma mudança foi atendido em 2006. A melhoria aplicada ao processo de avaliação foi a ampliação das faixas de relevância dos indicadores de desempenho das OMPS para quatro níveis, representados por cores onde a faixa verde significa normalidade, a faixa amarela atenção, o laranja alerta e o vermelho averiguar.

Atualmente, este processo de avaliação de desempenho se encontra consolidado, com seu resultado publicado trimestralmente no Relatório Econômico-Financeiro das OMPS I/C/H (REF).

2 METODOLOGIA

Nesta seção são apresentadas a classificação da pesquisa, baseando-se nos conhecimentos disponíveis na literatura, a descrição do processo de coleta de dados, delimitações e limitações do estudo.

2.1 Classificação da pesquisa

A metodologia tem por objetivo demonstrar o caminho a ser percorrido pelo autor para alcançar os objetivos da pesquisa, previamente propostos. Uma pesquisa se caracteriza pelo esforço promovido por um pesquisador com o intuito de obter uma resposta para os questionamentos anteriormente formulados.

Segundo Minayo (1993, p.23), a definição de pesquisa consiste na:

a atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados.

Corroborando o entendimento anterior, as pesquisadoras Marconi e Lakatos (2007, p. 15) aduzem que a pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Entretanto, este ato de se buscar respostas para os múltiplos questionamentos existentes dentro das mais variadas áreas de conhecimento, possui um rito formal que se utiliza de procedimentos científicos.

Do ponto de vista dos procedimentos metodológicos, as pesquisas podem ser classificadas quanto a sua natureza, a sua forma de abordagem do problema, seus objetivos e os procedimentos técnicos empregados (GIL, 2006).

Quanto a sua natureza, esta pesquisa é classificada como aplicada, pois tem como objetivo a geração conhecimentos destinados à aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos (GIL, 2006). De acordo com Vergara (2000), a pesquisa aplicada é um balizador para a elucidação de um problema concreto, prático, da realidade.

No que se refere à classificação das pesquisas científicas quanto a sua forma de abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como qualitativa tendo em vista que não se utiliza de recursos ou técnicas de estatística na interpretação dos fenômenos (GIL, 2006).

A pesquisa qualitativa se caracteriza por utilizar variadas técnicas de obtenção de dados, como por exemplo, a observação participante, relatos, entrevistas e outros (COLLIS e HUSSEY, 2005).

Quanto a seus objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, tendo em vista que visa realizar a descrição, avaliação e interpretação de dados de um fenômeno. Nesta pesquisa estão descritas as características do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, buscando estabelecer uma relação de satisfação entre a qualidade de sua produção, no caso, informações de custos para análise gerencial e os anseios de seus clientes, a Alta Administração Naval. Para Collis e Hussey (2005, p. 24), a pesquisa descritiva tem por objetivo “descrever o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre características de um determinado problema ou questão”.

Com relação aos métodos de pesquisa empregados, se atribui a esta pesquisa as classificações de: bibliográfica e documental. Esta dupla classificação decorre do fato de que esta pesquisa se utilizou, respectivamente, de materiais já publicados como livros e periódicos, bem como de documentos que não receberam nenhum tratamento analítico, como relatórios internos, manuais e documentos oficiais (GIL, 2006).

2.2 Coleta de dados

A coleta de dados desta pesquisa se processou de forma sequencial, buscando fornecer subsídios para o cumprimento dos objetivos específicos na medida em que se apresentam na seção Introdução. As técnicas empregadas nesta fase da pesquisa foram a entrevista e a análise de publicações e documentos.

Primeiramente, visando identificar quais informações gerenciais são produzidas pela Diretoria de Finanças da Marinha para atender as demandas da Alta Administração Naval em seu processo decisório, optou-se por investigar estes dados no âmbito da própria DFM.

A DFM é o Órgão Setorial de Contabilidade da Marinha, cumulativamente com a recente função recebida de Órgão Central do Sistema de Custos da Marinha após a criação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, sendo responsável pelo processo de

gerenciamento de custos na MB, conforme a Portaria nº 5, de 30 de abril de 2013 da Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha.

Especificamente para esta fase de coleta de dados na DFM, empregou-se a metodologia da entrevista. Reconhecida como uma técnica de coleta de dados bastante difundida dentro da comunidade acadêmica, a entrevista caracteriza-se pela interlocução entre o entrevistador e seu entrevistado, norteada por uma organização prévia, com o objetivo de se obter as informações desejadas (GIL, 2006).

As entrevistas, do tipo estruturada⁷, foram direcionadas a um total de 4 militares do Departamento de Contabilidade da DFM. Os entrevistados representam a totalidade de analistas gerenciais que acompanham o desempenho das Unidades da Marinha que possuem avaliação rotineira, sendo usufruários do sistema SIC, representando um percentual de 100% da totalidade de usuários do sistema dentro da Força Naval.

Doravante denominados Entrevistado 1, 2, 3 e 4, os entrevistados são responsáveis diretos pelo processo de análise e elaboração da documentação que serve de subsídio aos diversos setores da Força, com informações a respeito do desempenho das OMPS-I/C/H.

Antes de se aplicar efetivamente a ferramenta da entrevista, o pesquisador optou por realizar uma visita formal ao Chefe do Departamento de Contabilidade da DFM. Esta visita foi realizada no dia vinte de outubro de 2014, com o intuito de se obter dados preliminares sobre a DFM e suas atribuições, os quais possibilitaram ao pesquisador um direcionamento a cerca da formulação dos questionamentos aplicados aos militares daquele departamento.

Com base nas perguntas previamente estabelecidas, as quais se encontram registradas no Apêndice desta pesquisa, as entrevistas foram agendadas e aplicadas no dia trinta de outubro de 2014, a partir das treze horas e trinta minutos, nas dependências da Diretoria de Finanças da Marinha. O processo foi facilitado pela concentração dos entrevistados no mesmo ambiente de trabalho, o que possibilitou a realização das entrevistas em sequência, nas salas dos entrevistados.

A entrevista foi planejada para ocorrer em três fases. Estas fases consistem de uma apresentação, realizada pelo próprio entrevistador e dois blocos de perguntas direcionadas aos entrevistados.

Analisando especificamente a primeira fase, esta consistiu de uma breve explanação do pesquisador a respeito do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro e de suas intenções no que diz respeito a esta

⁷ Segundo Gil (2006), a entrevista estruturada é pautada em uma relação fixa e pré-determinada de perguntas, em ordem invariável para todos os entrevistados.

pesquisa, ressaltando ao final desta fase a garantia de sigilo dos entrevistados. Este momento também serviu para que o entrevistador pudesse proporcionar aos entrevistados uma maior aclimatação àquela situação, deixando os mesmos mais a vontade para que mais a frente pudessem se expressar mais a vontade, expondo maiores informações.

A segunda fase da entrevista compreendeu a qualificação dos entrevistados. As perguntas formuladas tiveram como objetivo a caracterização dos entrevistados do ponto de vista de suas qualificações técnicas e de suas experiências profissionais.

Passando à terceira e última etapa das entrevistas, esta composta por perguntas que se dividem em duas vertentes. Uma destas vertentes foi elaborada com vistas a proporcionar à pesquisa uma visão situacional e as perspectivas futuras no que tange ao emprego do sistema SIC como ferramenta de apoio a gestão no seio da Força Naval. A outra vertente investigativa visa o cumprimento do objetivo específico de identificar quais são as informações gerenciais produzidas para a Alta Administração Naval, visando seu emprego em seu processo decisório.

Ainda na Diretoria de Finanças da Marinha, a partir de extração de dados do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, foi obtido um relatório gerencial de apropriação dos custos da UGE 741000 – Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro no Exercício Financeiro de 2014, compreendendo o período de janeiro de 2014 a setembro de 2014. Neste documento, por meio da análise de dados, buscou-se colher informações a respeito da apropriação de custos do AMRJ divididos pelos seus centros de custos, elencados no anexo da Circular nº 22/2014 da DFM (BRASIL, 2014f).

De modo a complementar o entendimento das informações obtidas conforme acima, procedeu-se uma visita às dependências do AMRJ, mais especificamente à Divisão de Execução Financeira e à Seção de Contabilidade. Nesta ocasião, por meio de análise documental nos processos mensais de prestação de contas e relatórios extraídos do SIAFI, foram obtidas informações referentes à execução financeira dos créditos orçamentários da OMPS e ao atual processo de apropriação de custos, tanto na sistemática OMPS quanto no sistema SIC.

2.3 Delimitação da pesquisa

A delimitação da pesquisa é a ação de focalização do tema, ou seja, de se selecionar uma amostra, uma parte dentro do universo, do todo, para se alcançar os objetivos. O ato de se delimitar uma pesquisa por vezes se faz necessário em decorrência da dificuldade de se abranger a totalidade do assunto, da extensa dimensão geográfica abrangida pelo trabalho ou pela amplitude de tempo envolvendo os dados pesquisados (FINDLAY, 2006).

Nesta pesquisa, a análise de dados foi delimitada ao relatório de custos de uma única Unidade Gestora Executora⁸ (UGE), o Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro. Esta opção se deve ao fato de que a incorporação de um quantitativo maior de relatórios de dados de custos, pertencentes a outras UGE, não traria nenhum tipo de ganho à esta pesquisa, uma vez que, se o sistema é capaz de disponibilizar determinada informação, como por exemplo as perdas, para uma UGE, também é capaz de atender às demais.

A escolha pelo AMRJ se deu em função de sua representatividade para a MB diante dos prismas estratégicos e financeiros.

Do ponto de vista estratégico, ao Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro desempenha funções industriais de manutenção e construção dos principais meios da Esquadra, além de desenvolver atividades de apoio de base a Navios atracados e OM situadas na Ilha das Cobras.

Maior OMPS-I da Marinha do Brasil, a importância estratégica do Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro pode ser medida pelo fato de sua revitalização ser um dos subprojetos do Projeto Prioritário Construção do Núcleo do Poder Naval, pertencente ao Plano de Articulação e Equipamento de Defesa do Livro Branco de Defesa Nacional, além de participar de outros projetos como o de Recuperação da Capacidade Operacional e de Construção do Núcleo do Poder Naval (BRASIL, 2012b).

Do ponto de vista financeiro, atualmente o AMRJ é, dentre todas as OMPS-I, aquela de maior relevância. Se o compararmos com as demais OMPS-I, tendo como referência o montante de gastos realizados dentro do exercício financeiro de 2014, iremos verificar que o AMRJ se posiciona a frente das demais organizações militares prestadoras de serviços industriais, e adicionalmente, se o compararmos com as demais OMPS, verificaremos que o AMRJ só fica atrás do HNMD e do CTMSP, sendo este último, excepcionalmente, em função

⁸ Segundo Brasil (2014h), Unidade Gestora Executora é a “unidade gestora que utiliza o crédito recebido da unidade gestora responsável. A unidade gestora que utiliza os seus próprios créditos passa a ser ao mesmo tempo unidade gestora executora e unidade gestora responsável”.

dos investimentos de obras em instalações e não do desempenho de suas atividades finalísticas. Esta comparação pode ser visualizada no quadro abaixo, onde estão dispostos os gastos do AMRJ, do CTMSP, do HNMD e demais OMPS-I, com base em dados de gastos do Órgão Comando da Marinha, executados no exercício financeiro de 2014, até o dia 13 de outubro de 2014, disponíveis no Portal da Transparência do Governo Federal (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2014).

Quadro 2 - Comparação de Gastos do AMRJ com demais OMPS em 2014

OMPS	CATEGORIA	GASTOS 2014 (até 13/OUT/2014 em milhões)
Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo	OMPS-C	R\$ 166,1
Hospital Naval Marcílio Dias	OMPS-H	R\$ 91,6
Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro	OMPS-I	R\$ 66,1
Base Naval do Rio de Janeiro	OMPS-I	R\$ 20,9
Base Aérea Naval de São Pedro da Aldeia	OMPS-I	R\$ 15,9
Laboratório Farmacêutico da Marinha	OMPS-I	R\$ 12,5
Base Naval de Val-de-Cães	OMPS-I	R\$ 8,9
Base Naval de Natal	OMPS-I	R\$ 7,4
Base Naval de Aratu	OMPS-I	R\$ 6,8
Centro de Manutenção de Sistemas da Marinha	OMPS-I	R\$ 4,1
Base Fluvial de Ladário	OMPS-I	R\$ 3,9
Base Almirante Castro e Silva	OMPS-I	R\$ 2,6
Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais	OMPS-I	R\$ 1,3

Fonte: O autor, 2015.

Cabe ressaltar que, do montante de recursos pagos pelo AMRJ até o momento do levantamento dos dados, 78,4 %, ou seja, R\$ 51,8 milhões são referentes ao desempenho de sua atividade industrial.

2.3.1 Limitações da Pesquisa

Este estudo tem como prioridade avaliar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal na geração de dados de custos, visando o processo de desenvolvimento de

informações gerenciais pela DFM, voltadas para a Alta Administração Naval, como subsídio para a tomada de decisão.

Para tal, a metodologia desta pesquisa consiste no processo investigativo de identificar nos relatórios de custos emitidos pelo SIC se o mesmo proporciona à Marinha os dados de custos que a Força Naval atualmente se utiliza na composição dos diversos demonstrativos para a produção de informações gerenciais.

Entretanto, um grande número de Unidades da Marinha não possuem suas gestões avaliadas, de forma rotineira, com base em dados de custos. Como já relatado na subseção 1.4.2.2, apenas as Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais, de Ciência e Tecnologia e Hospitalares possuem esta rotina de controle interno, sendo promovida pela Diretoria de Finanças da Marinha.

Reproduzindo esta informação em números, no ano de 2014, segundo o Portal de Transparência do Governo Federal, 151 Unidades Gestoras Executoras do Órgão Comando da Marinha realizaram despesas orçamentárias na condução de suas atividades. Deste total, 26 Unidades tiveram o efetivo acompanhamento de sua gestão com base em dados de custos.

A principal limitação observada nesta pesquisa reside neste fato, a ausência de UGE fora da sistemática OMPS que possuam suas gestões avaliadas a partir de dados de custos, o que impossibilita a extensão do resultado obtido nesta pesquisa às demais Unidades da Marinha, não inseridas no rol de OMPS-I/C/H.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção será desenvolvida a análise dos dados coletados, visando inferir se o processo de elucidação dos objetivos específicos e geral traçados para o estudo foi eficaz. Para tal, dividiremos esta seção em duas subseções. Na primeira subseção realizar-se-á uma análise sobre as respostas coletadas pelo método da entrevista, onde ao final serão apresentadas quais as informações gerenciais são produzidas pela DFM para atender as demandas da Alta Administração Naval. Na segunda subseção, com base no resultado da etapa anterior, buscar-se-á identificar em um relatório emitido pelo SIC, a validação das informações disponíveis, evidenciando se o mesmo é capaz de prover à DFM as informações de custo necessárias a produção de informações gerenciais necessárias ao processo de tomada de decisão do Almirantado.

3.1 Identificação das informações gerenciais demandas pela Alta Administração Naval

Neste ponto da pesquisa, passar-se-á a análise das informações obtidas por meio das respostas às entrevistas, as quais tiveram como referência o questionário contido no apêndice deste trabalho.

Nesta fase da entrevista foi possível verificar que os entrevistados possuem uma idade média de 38 anos, fato que os caracterizam como indivíduos recém-chegados à meia-idade, segundo os critérios estabelecidos em recente pesquisa da Universidade de Kent (GBR), divulgada pela revista *Veja* (2014). Também foi possível verificar que os entrevistados são detentores de conhecimento técnico dentro da temática contabilidade no setor público, estando compatível com as funções que exercem, sendo todos detentores do grau de Mestre na área de Ciências Contábeis.

Ainda na segunda fase, foi possível verificar que os Oficiais do Departamento de Contabilidade possuem tempos de serviço diversificados no desempenho de suas funções. No Departamento existe a mescla de Oficiais recém-chegados, possuindo 10 meses de trabalho no Departamento, quanto Oficiais com maior tempo de desempenho de atividades, quatro anos.

Passando à terceira e última etapa das entrevistas, esta composta por perguntas que se dividem em duas vertentes. Uma destas vertentes foi elaborada com vistas proporcionar à

pesquisa uma visão situacional e as perspectivas futuras no que tange ao emprego do sistema SIC como ferramenta de apoio a gestão no seio da Força Naval. A outra destas vertentes investigativas visa o cumprimento do objetivo específico de identificar quais são as informações gerenciais de que a Alta Administração Naval se utiliza em seu processo decisório.

Nesta fase foi possível identificar que existiu a partir da divulgação da implantação do sistema SIC, uma expectativa, a partir da expansão das atividades de gerenciamento de custo às demais Unidades da Marinha, da ampliação da análise gerencial às Unidades situadas além da Sistemática OMPS.

Entrevistado 1: “— A expectativa de se ter um sistema adicional, com uma abrangência maior na parte de custos. Que fosse uma ferramenta gerencial, com abrangência maior às demais unidades da Marinha”;

Entrevistado 2 “— [...] que viesse a ampliar o leque de atividades cujos custos são monitorados na Marinha”;

Entrevistado 3: “— Eu espero que seja um sistema que venha realmente contribuir para a medição de eficiência na gestão pública”.

Também foi possível verificar que o sistema SIC ainda não é utilizado como ferramenta para produção de informações gerenciais a partir da análise de dados de custos, muito pelo fato de sua imaturidade e principalmente pela ausência de indicadores de gestão.

Sobre uma possível concorrência entre a sistemática atual e o recém-chegado SIC, foi possível verificar entre os entrevistados não acreditam em uma desacreditação do sistema recém-incorporado em detrimento da sistemática OMPS, verificou-se que 75% dos entrevistados não acreditam nesta possibilidade, aduzindo que o SIC chega para acrescentar maior controle gerencial à Força.

Entrevistado 1: “— Não. Na realidade ocorre ao contrário, a Marinha vem pedindo mudanças das informações postadas pelas OMPS, o clamor é muito grande para que a gente renove os indicadores, renove as informações gerenciais e o SIC pode ser uma solução.”

Entrevistado 2: “— [...] ele vem a somar com a sistemática OMPS e não são ao meu ver de forma alguma concorrentes, eles podem conviver pacificamente.”

Ainda neste escopo comparativo entre a sistemática OMPS e o sistema SIC, foi verificado que a metodologia de apuração de custos empregada em cada sistema, a ausência de ferramentas previstas para o SIC que possibilitem a contabilização da depreciação e da baixa de estoque e a ausência de indicadores de gestão, em termos de qualidade do seu produto final, são fatores para que a sistemática OMPS tenha a preferência dos entrevistados.

Entrevistado 1: “... para o objetivo que ela se propõe, que é medir a eficiência, o escopo não é a medição do custo do produto mas a medição da eficiência do gestor, o sistema OMPS é mais completo.”

Entrevistado 2: “Na realidade a sistemática OMPS é muito mais completa que o SIC. O SIC é muito simples, ainda está numa fase embrionária, eu acho que ainda há muito o que se desenvolver.”

Com base em todo o exposto, é possível concluir que a Força Naval possui uma expectativa em tornar o SIC uma ferramenta gerencial, tão logo seja concluído seu processo de implantação, com a instalação dos módulos pendentes de baixa de estoque e depreciação e sejam desenvolvidos indicadores gerenciais para as demais unidades não abrangidas pela sistemática OMPS.

Neste momento, atendo-se ao segundo grupo de perguntas, foi possível identificar que a Diretoria de Finanças da Marinha desenvolve, dentre outros produtos, informações gerenciais a partir da análise do desempenho econômico-financeiro das suas OMPS. Este fato pode ser comprovado a partir do depoimento prestado pelos entrevistados, conforme relatos discriminados abaixo, onde lhes fora questionado qual o tipo de informações gerenciais são produzidas pela DFM, em especial pelo Departamento de Contabilidade:

Entrevistado Número 1: “— Basicamente trata-se de informações que versam sobre o desempenho econômico e financeiro que buscam espelhar o desempenho dos gestores na condução de suas OMPS [...].”

Entrevistado Número 2: “— São informações gerenciais que possuem o propósito de apresentar aos demais setores da Marinha envolvidos na sistemática OMPS, o desempenho econômico-financeiro trimestral destas organizações.”

Entrevistado Número 3: “— [...] eles exprimem, não os custos da organização como muitos inicialmente pensam, mas sim o desempenho daquela gestão, apontando possíveis distorções, pontos onde a administração deve focar para melhorar o aproveitamento dos recursos disponíveis.”

Entrevistado Número 4: “— São informações de desempenho de gestão, geradas a partir de indicadores que tem como base de dados as informações registradas no SIAFI. [...].”

Uma vez identificado o produto da DFM de interesse desta pesquisa, analisando-se as demais repostas, é possível identificar a forma de divulgação de sua produção. Estas informações são condensadas e divulgadas aos seus usuários por meio do Relatório Econômico Financeiro das OMPS-I/C/H, conforme podemos aduzir com base nos relatos transcritos:

Entrevistado 01: “ — As informações são divulgadas por meio do REF, o Relatório Econômico Financeiro das OMPS-I/C/H. [...].”

Entrevistado 02 : “— Nós divulgamos as nossas análises pelo Relatório Econômico Financeiro das OMPS-I/C/H, que a gente chama de REF.”

Entrevistado 04: “— Normalmente pelo REF, que é o Relatório Econômico Financeiro das OMPS. [...]”

Superadas as fases de identificação do que é produzido pela DFM e a forma com que esse produto é consignado à seu usuários, buscou-se detectar quem são os usuários destas informações gerencias. Por meio das entrevistas, foi possível identificar que estes usuários são as próprias OMPS, os Comandos Imediatamente Superiores (COMINSUP) das OMPS, os Órgãos de Direção Setorial (ODS) e o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR), conforme podemos verificar nos depoimento dos entrevistados ao serem questionados sobre quem seriam os consumidores das informações gerenciais produzidas pela DFM, em especial, pelo Departamento de Contabilidade:

Entrevistado Número 1: “— De maneira geral, são sempre os mesmo, o COFAMAR que é a Alta Administração da Marinha, os COMINSUP e os ODS das OMPS de uma maneira geral”.

Entrevistado Número 2: “— Bom, as próprias OMPS para que possam corrigir os rumos de sua gestão baseado nos indicadores de desempenho e nas análises produzidas pela Diretoria de Finanças, os Comandos Superiores das OMPS, para que possam também acompanhar os indicadores de desempenho e cobrar as correções a serem feitas, os Órgãos de Direção Setorial, responsáveis também por estas Organizações Militares e em última instância o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha”.

Entrevistado Número 3: “— Na realidade são as OMPS, seus COMINSUPS, seus ODS e o COFAMAR. Basicamente são estes os consumidores das informações”.

Entrevistado Número 4: “— São todos os envolvidos, as OMPS, os COMINSUP das OMPS, seus ODS e o COFAMAR.

De acordo com BRASIL (2013b), o COFAMAR é um Órgão Colegiado dentro da estrutura organizacional da Marinha, com a função precípua de assessorar o Comandante da Marinha nos assuntos atinentes aos aspectos administrativo-financeiros da Força, representando o mais alto nível de controle interno da Administração Naval. Logo, podemos aduzir que, nas questões administrativas e financeiras, o COFAMAR é o representante da Alta Administração Naval.

Diante de todo exposto, aplicando-se a metodologia sistêmica de pesquisa, ao analisar as informações obtidas por meio das entrevistas, em sua sequência inversa, é possível afirmar que a Alta Administração Naval, representada pelo COFAMAR, quando no desempenho de suas atividades de controladoria interna, se utiliza das informações gerencias originadas a partir da análise desempenho das OMPS, como ferramenta em seu processo decisorial. Logo, dentre as informações gerenciais demandadas pela Alta Administração Naval em seu processo de tomada de decisão, estão as informações de desempenho econômico e financeiro das OMPS-I/C/H.

3.2 Investigação sobre a capacidade do SIC de prover informações de custo que atendam à produção de informações gerenciais demandas pela Alta Administração Naval

Tendo sido identificado que a Alta Administração Naval se utiliza em seu processo decisório, de informações gerenciais que versam sobre o desempenho econômico e financeiro das OMPS-I/C/H, esta pesquisa passou a investigar se os dados de custos produzidos pelo sistema SIC são capazes de prover tais subsídios em mesmo grau que o atual sistema de custos inserido na sistemática OMPS, de modo que não se verifique perdas de qualidade na análise promovida pela Diretoria de Finanças da Marinha.

Para a consecução deste objetivo, buscou-se extrair do relatório emitido pelo sistema SIC para a UGE 741000 – Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro, dados de custo que substituíssem a atual produção de informação, realizada por cada OMPS, de modo que não sejam percebidos impactos no atual processo de avaliação de desempenho das OMPS.

O resultado obtido é apresentado de forma resumida no Quadro 4, onde estão relacionados os demonstrativos analisados e as respectivas limitações encontradas durante a produção dos demonstrativos componentes do REF.

Quadro 3 – Limitações observadas na utilização do sistema SIC

DEMONSTRATIVO	LIMITAÇÃO OBSERVADA
Demonstrativo do Resultado do Período das OMPS-I/C/H (DRP)	Incapacidade de segregar os custos entre as atividades Principal e Secundária.
	Incapacidade de contabilizar os custos de mão de obra de servidores fora do SIAPE.
	Incapacidade de registrar perdas de materiais em estoque ou da mão de obra
	Incapacidade de registrar custos realizados com recursos externos ao SIAFI
Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H, exceto o CTMSP	Não se aplica
Demonstrativo de Gastos Estruturais das OMPS-I/C/H (DGE)	Incapacidade de contabilizar os custos de mão de obra de servidores fora do SIAPE.

Demonstrativo da Mão de Obra das OMPS-I/C/H (DMO)	Não se aplica
Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE) das OMPSI/C/H	Incapacidade momentânea de registrar o consumo de materiais em estoque. Previsão de prontificação em 2015.

Fonte: O autor, 2015.

De modo a facilitar a compreensão das informações discriminadas no quadro acima, os demonstrativos e as respectivas limitações serão abordados individualmente, com base nas características dos demonstrativos, dos dados fornecidos pelo sistema SIC e as demandas da Marinha.

3.2.1 Demonstrativo de Resultado do Período das OMPS-I/C/H (DRP)

O DRP é um demonstrativo que consolida as informações disponíveis no SIAFI, buscando evidenciar ao término de determinado período, se o faturamento da OMPS analisada possui o volume necessário para saldar os custos incorridos no desempenho de suas atividades (BRASIL, 2013a).

Seu emprego pela DFM ocorre em três análises distintas, que são: o DRP Total, onde são considerados os dados contábeis das atividades Principal e Secundária realizadas pela OMPS; o DRP da Atividade Principal, onde se consideram apenas os dados contábeis da Atividade Principal; e o DRP da Atividade Secundária, onde se avaliam apenas os dados contábeis provenientes da Atividade Secundária da OMPS, além de comporem uma série histórica, comparando os resultados obtidos com resultados anteriores em períodos semelhantes.

Individualmente, esses três DRP sofrem um desmembramento, onde são evidenciados os resultados apenas dos dados decorrentes do faturamento e custos de materiais e serviços, bem como mão de obra. Logo, cada demonstrativo com valores consolidados, se desdobram em dois novos demonstrativos com base nos insumos mão de obra e materiais e serviços.

Abaixo, o Quadro 4 apresenta um extrato do Quadro-Resumo do Demonstrativo do Resultado do Período, mais precisamente de seu cabeçalho, e suas variações, com as

informações a respeito do insumos materiais e serviços e mão de obra. Neste extrato é possível identificar cada um dos itens contabilizados na análise de determinado período.

Quadro 4 – Quadro-Resumo do Demonstrativo do Resultado do Período das OMPS-I/C/H

Consolidado											
OMPS-I/C/H	FATURAMENTO	DESCONTOS CONCEDIDOS	CUSTO PROD / SERV VENDIDOS	RESULTADO BRUTO	DESPESAS ADMINISTRATIVAS			TOTAL DESPESAS ADMINISTRATIVAS	RESULTADO OPERACIONAL	PERDAS	RESULTADO LÍQUIDO
					PESSOAL	SERVIÇOS	MATERIAL				
	A	B	C	D = A - B - C	E	F	G	H = E + F + G	I = D - H	J	K = I - J
AMRJ											
Materiais e Serviços											
OMPS-I/C/H	FATURAMENTO	DESCONTOS CONCEDIDOS	CUSTO PROD / SERV VENDIDOS	RESULTADO BRUTO	DESPESAS ADMINISTRATIVAS			TOTAL DESPESAS ADMINISTRATIVAS	RESULTADO OPERACIONAL	PERDAS	RESULTADO LÍQUIDO
					PESSOAL	SERVIÇOS	MATERIAL				
	A	B	C	D = A - B - C	E	F	G	H = E + F + G	I = D - H	J	K = I - J
AMRJ											
Mão de Obra											
OMPS-I/C/H	FATURAMENTO	DESCONTOS CONCEDIDOS	CUSTO PROD / SERV VENDIDOS	RESULTADO BRUTO	DESPESAS ADMINISTRATIVAS			TOTAL DESPESAS ADMINISTRATIVAS	RESULTADO OPERACIONAL	PERDAS	RESULTADO LÍQUIDO
					PESSOAL	SERVIÇOS	MATERIAL				
	A	B	C	D = A - B - C	E	F	G	H = E + F + G	I = D - H	J	K = I - J
AMRJ											

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2013a.

Para a análise gerencial dos dados registrados no DRP Consolidado, são aplicados os seguintes indicadores de desempenho:

- Resultado Bruto / (Faturamento – Descontos)
- Resultado Operacional / (Custos + Despesas)
- Resultado Líquido / (Faturamento – Descontos)
- Descontos Concedidos / Faturamento
- Despesas Administrativas / Custos
- Perdas / Custos

Investigando-se a capacidade do sistema SIC em fornecer dados de custos para análise do DRP da OMPS, verificou-se num primeiro momento que o sistema ainda não é capaz de apontar à qual atividade, Principal ou Secundária, os custos apropriados estão atrelados.

Foi verificado que esta característica se deve ao fato de que na Circular nº 22/2014 (BRASIL, 2014f) não estão previstos centros de custos específicos que distingam, em especial para as OMPS, as atividades principal e secundária.

Em especial no caso das OMPS, verificou-se que todos os custos são apropriados em um único centro de custo, de código 9999 - “NÃO TEM RELAÇÃO COM AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS”.

Este fato decorre da atual política de apropriação de custos estabelecida pela Circular nº 22, que reflete a opção da Força Naval de se atrelar os centros de custos às macroatividades desenvolvidas pela Marinha, as quais possuem correlação direta com as Ações Internas (AI) da Sistemática do Plano Diretor, atrelando os custos apropriados de produtos e serviços à execução orçamentária, no caso, às despesas orçamentárias executadas e liquidadas (BRASIL, 2014f).

Para exemplificar o exposto acima, cita-se os custos empregados no reparo de navios, financiados pela Ação Interna **X2521A2** – “Programa Geral de Manutenção - ComemCh - ComForSup”, estes, de acordo com as orientações emanadas da Circular nº 22 de se atrelar os custos às macroatividades, ao serem executados devem ser apropriados ao centro de custo X252 - “Programa Geral de Manutenção”.

As OMPS, pelo fato de não serem unidades orçamentárias, logo, não possuem metas orçamentárias a serem cumpridas, não recebem recursos em Ações Internas atreladas a um Plano de Metas. Elas recebem créditos em uma Ação Interna genérica, no caso do AMRJ a Ação Interna R901010, onde o numeral 901 representa a Meta, neste caso Atividade Industrial e Serviço das OMPS, na sequência, o numeral 01 representa a Fase identificando a OMPS, o AMRJ e o último numeral, o 0, representando a sub meta, na codificação demonstrada não possui significado.

Para estes casos e outros, onde não é possível a identificação do centro de custos correspondente, a Circular determina que as despesas liquidadas no SIAFI devam ser creditadas a um centro de custos alternativo, de código 9999. Logo, todos os gastos da OMPS que decorram do desempenho de suas atividades principal e secundárias são apropriados em um único centro de custos.

Pelo exposto acima, a análise do DRP a partir de dados de custos oriundos do SIC torna-se comprometida, pois se uma das duas Atividades for deficitária, pode seu resultado negativo ser encoberto ou atenuado pelo resultado positivo da outra Atividade, impossibilitando ao gestor a adoção de medidas pontuais para sanar a discrepância.

Uma possível ação para solucionar a problemática descrita acima seria a adoção de **novos** códigos de Sub Metas, aplicados na caracterização das Ações Internas da Sistemática do Plano Diretor, destinadas às OMPS.

Na codificação sugerida, o crédito recebido pelas OMPS manteria o mesmo Plano de Metas e a Meta da Ação Interna originária e se atribuiria uma nova submeta, formada por uma codificação exclusivamente alfabética para identificar a OMPS e a atividade que desempenha.

De modo a facilitar o entendimento, vislumbra-se uma situação hipotética onde a OM Cliente indica à OMPS créditos na Ação Interna X2521A1 – “Programa Geral de Manutenção

- ComemCh – ComForSup”. Atualmente este crédito é convertido na Ação Interna R901010 – “AMRJ - Industrial – Execução”. De acordo com a sugestão desta pesquisa, o crédito original receberia apenas a alteração de Sub Meta, onde seria informado a OMPS de destino. A codificação da Ação Interna passaria a ser X252AA0 – “PROGEM – OMPS AMRJ INDUSTRIAL – AT PRIM”.

De acordo com as orientações da Circular da DFM, neste momento o gestor passaria a dispor da informação de que necessita para a apropriação do custo no centro de custos correto, o X252 – “Programa Geral de Manutenção”, sem comprometer o controle deste tipo de crédito exercido pela Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM).

Embora possua um Plano de Metas que, pela Sistemática do Plano Diretor, congregue metas físicas a serem cumpridas, no caso o item X, estas ações internas não teriam metas a serem atingidas, logo desonerariam o Gestor de Plano de Metas de manter acompanhamento de sua execução, ficando as AI com dois dados alfabéticos no campo Metas dedicadas exclusivamente à gestão das OMPS e com controle a cargo da Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha, nos mesmos moldes das Ações Internas do Plano de Metas R.

Outro ponto verificado na análise do DRP foi que, dentre os custos de produção evidenciados no demonstrativo, materiais, serviços e mão de obra, o sistema SIC não é capaz de contabilizar o custo da mão de obra de militares, montante este relacionado diretamente com o valor da folha de pagamento da Unidade.

Conforme vislumbrado na seção 3.1 desta pesquisa, o SIC foi desenvolvido para atuar como um data warehouse, utilizando em seu processamento os dados armazenados em outros sistemas, os chamados sistemas estruturantes do Governo Federal. No caso da Marinha, o Sistema de Pagamento de Pessoal da Marinha, o SISPAG-2, não figura entre os componentes do rol de sistemas estruturantes do SIC. Atualmente, a única plataforma de pagamento de pessoal pertencente aos sistemas estruturantes do Governo Federal é o SIAPE, destinado à gestão de recursos humanos do pessoal civil da Administração Pública Federal.

Para a Alta Administração Naval, a informação decorrente da confrontação do custo da mão de obra com o seu faturamento aos clientes, possui relevância, pois indica o grau da eficiência do aproveitamento do insumo força de trabalho. Essa relevância fica evidenciada pelo fato da existência de um demonstrativo exclusivo para a realização desta análise, analisado nesta pesquisa na subseção 3.2.4. Pelo exposto, vislumbramos que o sistema SIC não é capaz de contabilizar em sua evidenciação de custos, o montante relativo à mão de obra de militares, deixando assim demonstrando a incapacidade de fornecer dados para atender a demanda da Alta Administração Naval por informações gerenciais.

Em uma terceira observação sobre o emprego do SIC no fornecimento de dados para o DRP, foi verificado a sua impossibilidade em registrar os dados relativos às perdas dos insumos materiais e mão de obra, nos diversos processos produtivos das OMPS.

A impossibilidade de se registrar as perdas com materiais decorrentes de problemas estocagem ou retrabalho decorrem do fato de que o sistema ainda não possui a funcionalidade de controle de estoque, onde deveriam ser lançados os consumos de materiais, bem como possíveis perdas.

Com relação à impossibilidade do SIC registrar as perdas com o insumo mão de obra, em especial da força de trabalho de militares nos processos produtivos da OMPS, esta decorre da incapacidade da Unidade produtora informar, dentro do sistema, os valores relativos às suas perdas. Ainda que o SIC fosse capaz de registrar os custos de mão de obra de militares, tais ajustes necessitariam ser realizados posteriormente ao resultado apresentado pelo sistema.

As perdas possuem relevância na análise da eficiência de uma atividade produtiva. O desconhecimento deste dado pode influenciar, por exemplo, os gestores a adotarem uma interpretação equivocada a respeito da eficiência de uma Unidade. Por vezes aquela Unidade que apresenta os menores custos de produção pode mascarar um índice de perdas elevado, o que depõe contra a sua pseudo eficiência.

Em uma última abordagem sobre o emprego do sistema SIC na produção de dados de custos para o DRP, verificou-se que o sistema não é capaz de apropriar dados de custos decorrentes de despesas realizadas em âmbito externo ao SIAFI, fato este, corriqueiro dentro da sistemática OMPS.

O pagamento por serviços prestados ou produtos adquiridos de organizações prestadoras de serviços, na maioria das vezes ocorre por meio da indicação de créditos escriturais, também conhecidos com Fonte de Recursos Escriturais (FRE), do contratante para o contratado.

Estes créditos escriturais são obtidos mediante a conversão, realizada no Banco Naval (BN), de créditos orçamentários previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) em créditos escriturais. O contratante solicita ao BN que determinado valor, alocado em determinada célula de crédito, seja convertidos em créditos escriturais. De posse dos créditos escriturais, o contratante aciona a OMPS, realiza o pedido de sua demanda e indica ao contratado a célula de crédito para pagamento do serviço. O contratado por sua vez, de modo a criar um capital de giro para a aquisição de itens no comércio, solicita ao BN o crédito real referente ao escritural que lhe fora indicado, recebendo o recurso orçamentário em sua conta do SIAFI (BRASIL, 2008).

Na prática, se uma determinada Unidade da Marinha venha contratar uma OMPS ou até mesmo se uma OMPS venha contratar a outra, ela irá efetuar o pagamento do serviço contratado ou produto comprado, por meio de recursos escriturais dentro. Nestes casos não existem as já consagradas fases da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento. O que ocorre é a contratação, equivalente ao empenho, e a certificação da fatura, equivalente à liquidação e pagamento simultaneamente (BRASIL, 2008).

Logo, se não há a geração de empenho e sua conseqüente liquidação, momento onde se atribui ao gasto o centro de custo a que pertence, não há a possibilidade de registrá-lo como custos do processo produtivo da Unidade, tendo que fazê-lo somente após a geração do relatório expedido pelo sistema.

3.2.2 Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H, exceto o CTMSP

O Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H, com exceção do CTMSP, tem por objetivo apresentar a situação financeira das OMPS, confrontando as receitas auferidas com o desempenho de suas atividades principal e secundária, bem como eventuais subsídios recebidos, com os gastos realizados pela OMPS com créditos reais, por meio do SIAFI, e com créditos escriturais, em FRE, por meio da sistemática OMPS.

O Quadro 5 apresenta o chamado Quadro-Resumo do Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H, exceto o CTMSP. Nele estão os itens contabilizados na evidenciação do saldo financeiro da Organização ao final de determinado período.

Quadro 5 – Quadro-Resumo do Demonstrativo Financeiro das OMPS-I/C/H

OMPS- I/C/H	RECEITAS	SUBSÍDIOS RECEBIDOS E AJUSTES	GASTOS DO PERÍODO	SALDO AO FINAL DO PERÍODO	FATURAS A RECEBER	CONTAS A PAGAR	SALDO AJUSTADO I	RECURSOS NA EMGEPRON	SALDO AJUSTADO II
	A	B	C	D = A+B -C	E	F	G = D+E-F	H	I = G + H
AMRJ									

Fonte: Adaptado de Brasil, 2013a.

Para avaliar o desempenho das OMPS com relação ao seu fluxo de caixa, são empregados os indicadores abaixo discriminados:

- Saldo do Demonstrativo Financeiro / Receitas
- Saldo do Demonstrativo Financeiro Ajustado / Receitas

- Faturas a Receber / Faturamento
- Saldo de Adiantamentos / Adiantamentos Recebidos

Por ser composto prioritariamente por informações financeiras, não há nenhum campo que seja preenchido exclusivamente com informações produzidas pelo SIC. No máximo, o sistema pode realizar uma contribuição na formulação do valor a ser apresentado no campo Gastos do Período.

3.2.3 Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H

Diante das seguidas restrições orçamentárias impostas à MB, a Força buscou desenvolver uma informação que fosse capaz de exprimir o valor necessário à manutenção de uma OMPS, caso nenhum serviço lhe fosse contratado, o Gastos de Posse Estratégica (GPE) (BRASIL, 2013a).

O DGE tem por objetivo representar qual o percentual de gastos estratégicos dentro do universo de gastos reais da OMPS. As informações que compõe o Quadro-Resumo do Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H estão representados no Quadro 6 desta pesquisa.

Quadro 6 – Quadro-Resumo do Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H

OMPS-I/C/H	CUSTO PROD/SERV VENDIDOS	TOTAL DESPESAS ADMINISTRATIVAS	TOTAL DOS GASTOS	GASTOS COM MÃO-DE-OBRA	GASTOS REAIS	GPE ANUAL	GPE/GASTOS REAIS
	A	B	C = A + B	D	E = C - D	F	G = F / E
AMRJ							

Fonte: Adaptado de Brasil, 2013a

O único indicador utilizado na avaliação de desempenho da OMPS, no que tange ao percentual de seu Gasto de Posse Estratégica, é representado pela equação $GPE / \text{Gastos Reais}$, permitindo avaliar se o gasto com a manutenção de suas estruturas é compatível com o seu nível de atividade.

No que tange a produção de informações de custos pelo SIC, visando contribuir com a obtenção do resultado do Quadro 6, tem-se o campo Custo dos Produtos e Serviços Vendidos, onde são registrados todos os custos de produção, inclusive os custos com a mão de obra.

Conforme já verificado, o sistema SIC, não é capaz de contabilizar os custos da mão de obra de militares, assim, comprometendo a qualidade da informação de custo prestada. Com base no exposto, pode-se concluir que, para este demonstrativo, o sistema SIC é incapaz de prover informação de custos de qualidade.

3.2.4 Demonstrativo da Mão de Obra (DMO) das OMPS-I/C/H

Este demonstrativo tem por objetivo apurar a eficiência da OMPS no emprego de sua força de trabalho, apresentado em termos percentuais o resultado decorrente da diferença entre o montante de mão de obra faturável em determinado período e seu valor efetivamente faturado, dividido pelo montante de mão de obra faturável (BRASIL, 2013a).

- $(\text{mão de obra faturável} - \text{mão de obra faturada}) / \text{mão de obra faturada}$

Por não se utilizar de informações de custos na apuração de seu resultado, este demonstrativo não é considerado para fins de avaliação do desempenho do SIC no tocante a produção de dados de custos com a qualidade necessária para análise de desempenho da OMPS.

3.2.5 Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE) das OMPSI/C/H

Representado em dias, a apuração do PMRE tem por objetivo explicitar o prazo médio despendido pela organização no processo de consumo e renovação de seu estoque de materiais.

A manutenção de um PMRE baixo, além de facilitar o gerenciamento de estoque com a administração de um volume diminuto, minimiza os riscos de perdas de material decorrentes de obsolescência ou perda de validade, e a imobilização de recursos em estoque (BRASIL, 2013a).

O Quadro 7 expõe o Quadro-Resumo do Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques das OMPSI/C/H, onde são apresentadas todas as informações contabilizadas no cálculo e avaliação do PMRE.

Quadro 7 - Quadro-Resumo do Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques das OMPSI/C/H

OMPS-I	MATERIAL CONSUMIDO (R\$)	ESTOQUE MÉDIO (R\$)	PMRE PERÍODO (DIAS)	PMRE MÉDIO 2008 - 2013 (DIAS)	DESVIO-PADRÃO 2008 - 2013 (DIAS)	PMRE MÍNIMO ESTIMADO (DIAS)	PMRE MÁXIMO ESTIMADO (DIAS)	PMRE ANTERIOR
	A	B	$C = N^{\circ} \text{ DIAS} / (A / B)$	D1	D2	$D3 = D1 - D2$	$D4 = D1 + D2$	E
AMRJ								

Fonte: Adaptado de Brasil, 2013a

Analisando-se o demonstrativo do PMRE, verifica-se que o primeiro campo, Material Consumido, é destinado ao registro do montante financeiro de materiais consumidos durante o processo produtivo da OMPS. Os dados de custos referentes aos materiais consumidos se caracterizam como uma informação relevante no ajuste contábil, previsto no escopo do sistema SIC, para a obtenção do custo final da produção.

A importância da vertente patrimonial na apuração do custo de determinada Unidade é clara dentro do sistema SIC, estando explícita em sua metodologia de trabalho, em especial ao utilizar dados de materiais consumidos, adquiridos para estoque e a depreciação, na composição do custo final.

A tabela 1 apresenta uma memória de cálculo que demonstra as operações realizadas pelo sistema SIC na produção do custo, chamado de Ideal, de determinada Unidade. Neste caso estão apresentados os dados do Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro, obtidos junto à divisão de Execução Financeira, conforme descrito na Subseção 2.2.

Especificamente neste caso, podemos verificar que a componente patrimonial possui um peso significativo na composição do custo final do AMRJ para o Exercício Financeiro de 2014, com um valor de R\$ 14.495.317,10, o que representa 8,3% do custo total. O que corrobora o entendimento da Força Naval sobre a importância do conhecimento deste custo, dedicando um demonstrativo exclusivamente para avaliá-lo.

Tabela 1 – Variável Financeira de custos da UGE Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro no Exercício Financeiro de 2014

	R\$ 163.824.112,12	Despesa Orçamentária Executada	(Despesa Liquidada + Inscrição em RP não proc.)
Ajustes Orçamentários	R\$ 27.950.494,98	(-) Despesa Executada por inscrição em RP não processados	
	R\$ 29.142.552,77	(+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício	
	R\$ -	(-) Despesas de Exercícios Anteriores	
	R\$ 661.102,87	(-) Formação de Estoques	
	R\$ -	(-) Concessão de Adiantamentos	
	R\$ 3.819.858,97	(-) Investimentos/ Inversões Financeiras/ Amortização da Dívida	
	R\$ 160.535.208,07	Despesa após ajustes orçamentários	
Ajustes Patrimoniais	R\$ 11.177.642,27	(+) Consumo de Estoques	
	R\$ -	(+) Despesa Incorrida de Adiantamentos	
	R\$ 3.317.674,83	(+) Depreciação/ Exaustão/ Amortização	
	R\$ 175.030.525,17	Custo ideal	

Fonte: O autor, 2015.

Embora a funcionalidade de apuração dos custos patrimoniais esteja prevista em seu processo de evidenciação de custos, por ocasião do levantamento de dados desta pesquisa, a mesma ainda não se encontra disponível, o que vem a promover uma distorção sobre o real valor dos custos apurados.

Por todo o exposto, pode-se afirmar que o sistema SIC não é capaz de prover dados de custos para este demonstrativo, com vistas a sua análise e produção de informações gerenciais pela Diretoria de Finanças da Marinha.

Com vistas a solucionar a observação realizada acima, bem como as demais ponderações realizadas nos demonstrativos anteriores, que decorrem em suma pela ausência de informações de custos consideradas críticas, uma possível solução seria a adoção, por parte do sistema SIC, de um módulo de interface com os usuários, para que os gestores de cada Unidade passem a ter acesso ao sistema e poder de inserir custos não registrados nos sistemas estruturantes.

Em paralelo, sugere-se que o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal faça a adoção da metodologia de custeio ABC em substituição ao atual método, o custeio variável. Esta sugestão se dá com vistas a solucionar a subvaloração dos custos de determinados Órgãos Públicos, em especial aqueles que desenvolvem atividades rotineiras, logo, com grande maioria de seus sacrifícios financeiros sendo classificados como custos fixos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou em seu contexto, investigar se o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, o SIC, é capaz de prover dados de custos, com vistas a sua análise e a produção de informações gerenciais pela DFM a fim de atender a demanda da Alta Administração Naval, representada pelo Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha, o COFAMAR.

Realizada em três etapas, a pesquisa inicialmente buscou ambientar o leitor com relação às características do SIC, que é a base deste trabalho. Na segunda fase, busco-se identificar quais são informações gerenciais produzidas pela DFM para atender as demandas da Alta Administração Naval. Em um terceiro momento, investigar se o SIC seria capaz de prover os dados de custos necessários para a produção destas informações.

Especificamente com relação ao primeiro objetivo específico, descrever as características do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, este foi realizado com vistas à proporcionar ao leitor uma ambientação sobre sistema, que é o objeto em foco desta pesquisa.

O objetivo foi cumprido por meio da realização de pesquisa bibliográfica e documental. Nesta fase estão apresentados o desenrolar do seu processo de criação do SIC, bem como suas características operacionais, em especial a sua metodologia de obtenção de dados por meio dos sistemas estruturantes do Governo Federal e seus ajustes contábeis após a colheita destes dados.

Com relação à segunda fase da pesquisa, materializada no objetivo específico de identificar quais são as informações gerenciais produzidas para atender as demandas da Alta Administração Naval em seu processo de tomada de decisão, esta foi cumprida por meio da aplicação de entrevistas à todos os Oficiais da DFM, onde verificou-se que as informações gerenciais demandadas pela Alta Administração Naval são concernentes ao desempenho econômico e financeiro das OMPS-I/C/H, sendo produzidas de forma trimestral pela DFM e divulgadas por meio do Relatório Econômico e Financeiro das OMPS-I/C/H.

Com base no resultado obtido por ocasião da elucidação do objetivo anterior, passou-se à terceira fase da pesquisa, a qual consiste em investigar a capacidade do sistema SIC em fornecer insumos à DFM para a realização de seu processo de elaboração de informações gerenciais.

Para tal, utilizou-se dos demonstrativos que compõe o Relatório Econômico Financeiro das OMPS-I/C/H, como parâmetro na avaliação da aptidão do sistema SIC em fornecer dados de custo. Foram realizadas análises, onde se buscou extrair do SIC, informações de custos para compor tais demonstrativos, de modo isento, sem deixar que o fator divergência de metodologia de custeio impregnasse o resultado.

Os resultados encontrados apontam que neste momento, o SIC não é capaz de prover dados de custos conforme as necessidades da DFM. Dos cinco demonstrativos que compõe o REF, apenas três se utilizam de informações de custos na obtenção dos seus resultados: o Demonstrativo do Resultado do Período das OMPS-I/C/H, o Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS-I/C/H e o Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques das OMPSI/C/H, sendo que para nenhum destes demonstrativos o SIC foi capaz de prover dados sem que alguma incorreção fosse verificada, seja por deixar de contabilizar determinados custos ou por não possuir a flexibilidade requerida pelos demonstrativos.

Pode-se afirmar que parte desta incapacidade decorre das opções realizadas pela própria Marinha por ocasião da publicação da Circular de Nº 22/2014 da Diretoria de Finanças da Marinha e outra parte decorre de características intrínsecas do próprio Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

De modo a mitigar as limitações observadas com relação à apropriação dos custos pelas OMPS, este pesquisador sugere que sejam promovidos ajustes na Circular de Nº 22/2014 da DFM em conjunto com ajustes na Sistemática do Plano Diretor de modo a possibilitar uma melhor apropriação dos custos das OMPS, conforme exposto de maneira mais aprofundada na subseção 3.2.1 desta pesquisa.

No caso da impossibilidade do Sistema de Informações de Custos contabilizar os custos de mão de obra de servidores fora do SIAPE, as perdas de materiais em estoque ou da mão de obra e custos realizados com recursos externos ao SIAFI, sugere-se a criação de uma página de interface no módulo Contas a Pagar e a Receber do SIAFI que possibilite ao gestor realizar a inserção no SIC de dados externos ao SIAFI.

Adicionalmente sugere-se a substituição da metodologia de custeio variável pelo custeio ABC, onde, além de possibilitar maior acurácia no apontamento dos custos das Unidades, minimizaria um possível subdimensionamento do custo total, fruto da característica principal do custeio variável, de não considerar os custos fixos de uma unidade como custo de produção.

Órgãos governamentais que entregam, de forma ininterrupta ou rotineira, um único produto ou serviço à sociedade, podem ter seus custos subdimensionados, já que grande parte

do sacrifício financeiro realizado por estes entes pode ser enquadrado como custo fixo, e de acordo com a metodologia em vigor, serem reclassificados como despesas administrativas, ficando fora do cômputo realizado.

Entretanto, em que pese a incapacidade do sistema SIC prover dados de custos dentro de uma realidade concretizada que é a Sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço, cabe ressaltar que, atualmente, apenas 26 Unidades da Marinha, as OMPS Industriais, de Ciência e Tecnologia e Hospitalares, possuem seus desempenhos econômicos e financeiros constantemente acompanhados e avaliados com base em dados de custos. A implantação do SIC para as demais Unidades é um grande passo para a expansão da mentalidade do controle gerencial, no sentido de que cada OM conheça seus custos e busque o aprimoramento de seus processos visando melhorar seus serviços a um menor valor para a sociedade.

A busca pelo desenvolvimento e aperfeiçoamento de ferramentas visando à apuração de custos no seio da Administração Pública compõe um movimento evolutivo de nossa sociedade, onde a exigência por esmero daqueles que labutam diariamente no trato da *res publica*, pautados no emprego de princípios como a eficiência e economicidade, deve ser uma constante.

De modo a fomentar este movimento, como sugestão para estudos futuros, sugere-se o desenvolvimento e a proposição de indicadores de desempenho financeiros e econômicos que sejam aplicáveis à Órgãos de variados seguimentos da Administração Pública, proporcionando a comparabilidade de suas eficiências, com base no dados de custos produzidos pelo sistema SIC.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony et al. *Contabilidade Gerencial*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*. Brasília: ENAP, ano 50, n.1, janeiro/março 1999.
- BAPTISTA, Aline Neves; SILVA, Anderson Soares. *A adoção de faixas de relevância para a análise gerencial dos indicadores de desempenho das Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais da Marinha do Brasil com base nas informações de custos*. XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. Nov. 2010
- BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2012.
- BRASIL. *Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 2005.
- _____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. *SGM-304 - Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços*. Brasília, DF, 2008.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 44. ed., São Paulo: Saraiva, 2010. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 62 de 9 de dezembro de 2009.
- _____. *Sistema de Custos no Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia?* Brasília: MF, STN, 2012a.
- _____. Ministério da Defesa. *Livro Branco de Defesa Nacional*. Brasília, 2012b.
- _____. Marinha do Brasil. Diretoria de Finanças da Marinha. *Guia para acompanhamento do Relatório Econômico-Financeiro das OMPS-I/C/H (GAREF)*. Rio de Janeiro, RJ, 2013a.
- _____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. *SGM-401 - Normas para a Gestão do Sistema do Plano Diretor*. Brasília, 2013b.
- _____. 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: Federal, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 7 fev. 2014a.
- _____. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 5 fev. 2014b.
- _____. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 7 fev 2014c.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Sistema de Informação de Custos do Governo Federal*. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp. Acesso em: 15 jun 2014d.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em: 9 jun 2014e.

_____. Marinha do Brasil. Diretoria de Finanças da Marinha. *Circular nº 22, de 06 de janeiro de 2014*. Dispõe sobre o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Rio de Janeiro, RJ, 2014f.

_____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. O Sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços). Concurso Inovação na Gestão Pública Federal; Instituição: Marinha do Brasil - Brasília, 1999 Disponível em: http://inovacao.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=110. Acesso em: 18 out. 2014g.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Glossário*. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_u.asp. Acesso em: 28 dez 2014h.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*. Brasília, v. 47, n. 1, p. 7-40, jan./abr, 1996.

_____. A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, 2000.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993: Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br> Acesso em: 6 jun. 2014a.

_____. Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007: Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br> Acesso em: 6 jun. 2014b.

_____. Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16. 1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 6 jun. 2014c.

_____. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 6 jun. 2014d.

_____. Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014e.

_____. Resolução nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014f.

_____. Resolução n. 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014g.

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014h.

_____. Resolução n. 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014i.

_____. Resolução n. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014j.

_____. Resolução n. 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014k.

_____. Resolução n. 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014l.

_____. Resolução n.º 1.282, de 25 de novembro de 2010. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 jun. 2014m.

_____. Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011: Aprova a NBC T 16.11 - sistema de informação de custos do setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 6 jun. 2014n.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

_____. *Administração Geral e Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

_____. *Administração Geral e Pública* 3.ed.. Barueri, SP: Manole, 2012.

CLAD - Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. *La responsabilización en la nueva gestión pública latinoamericana*. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto alegre: Bockman, 2005.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Portal da Transparência do Governo Federal*. Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

DRUCKER, Peter Ferdinand. *O melhor de Peter Drucker: o homem / Peter Drucker*. São Paulo: Nobel, 2001.

FEIJÓ, Paulo Henrique. *Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público*. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FERNANDES, Julio Cesar de Campos. O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. *IV Congresso CONSAD de Gestão Pública*. Brasília. 2011.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FINDLAY, Eleide Abril Gordon. *Guia para apresentação de projetos de pesquisa/ Eleide Abril Gordon Findlay; Mauro A. Costa; Sandra Paschoal Leite de Camargo Guedes*. – Joinville, SC: UNIVILLE, 2006.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HOOD, Christopher. *Beyond the public bureaucracy State? Public administration in the 1990s*. Londres: LSE, 1990.

JOHNSON, H. THOMAS e KAPLAN, Robert S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

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

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, S.M. *Cost Accounting a Managerial Emphasis*. NJ, USA: Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, 6th Edition, p. 188, 1987.

_____. *S. Contabilidade de Custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KLADI, Maria Clara Estevam; FERRARI, André Luiz Sant'Ana. O Sistema de Custos do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal. *IV Congresso CONSAD de Gestão Pública*. Brasília. 2011.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. de C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos caminhos da administração pública brasileira. *Análise*. Porto Alegre, v. 21, n. 1, p. 4-17, 2010.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

MARCONI, Marina de Andrade.; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. *Métodos de custeio comparado: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. *Governança no setor público*. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia Governamental*. São Paulo. Atlas, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento*. São Paulo: Huci-tec, 1993.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam, SANTOS, Welintom Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. *O processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no Brasil*. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf> Acessado em: 26 nov. 2014.

MOTTA, Paulo Roberto. *A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos*. Revista de Administração Pública. vol. 41. n° especial. Rio de Janeiro. 2007

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA FILHO, José Alceu de; FADUL, Élvia. Flexibilização da Gestão Pública com um modelo híbrido de Administração Gerencial: O Contrato de Autonomia de Gestão na Marinha do Brasil. *Revista Gestão e Planejamento*. ano 7, n. 14, p. 31- 42, Salvador: Jul./Dez., 2006.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. di. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

ROSA, Maria Berenice; *Contabilidade do Setor Público*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, Maria de Fátima et. al. *A Sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS): Perspectivas e Tendências em 19 Anos de Existência*. X Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Resende: Out. 2013.

SANTOS, Marcos José Araújo dos. *Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil*, 2014. 95 f.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

SILVA, Reinaldo Oliveira. *Teorias da Administração*. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

SILVA, Lino Martins da. *Reflexões sobre a nova Contabilidade Pública e a Lei Federal 4.320/64*. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/03/11/reflexoes-sobre-a-nova-contabilidade-publica-e-a-lei-federal-432064/>>. Acessado em 16 jun. 2014a.

_____. *NBCASP: A grande reforma na contabilidade pública*. Disponível em: <<http://www.linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 08 jun. 2014b.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. *A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta*. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC. Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010

STN (Secretaria do Tesouro Nacional). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte Geral*. Brasília: STN, 5ª Ed. 2012.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1999.

TCESP, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *Programa de Gestão Governamental: Contabilidade Pública Aplicável às Entidades Municipais e à Estrutura Audep*. Disponível em: <http://pgg.fundap.sp.gov.br/exec/pdfs/ContPubl_cap1.pdf>. Acessado em: 16 jun. 2014.

VEJA. *Meia-idade começa aos 35 e termina aos 58, diz estudo*. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/vida-digital/meia-idade-comeca-aos-35-termina-aos-58-diz-estudo>>. Acessado em: 27 set. 2014.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

APÊNDICE – Roteiro de entrevista com Oficiais do Departamento de Contabilidade da DFM

Esta entrevista tem por objetivo identificar dentro da ótica do gerenciamento de custo, quais são as informações gerenciais demandadas pela Alta Administração Naval em seu processo decisório. Os dados obtidos neste questionário não serão disponibilizados, servindo de apenas de subsídio para esta pesquisa, que tem por objetivo contribuir com o aprimoramento do uso do sistema SIC na Marinha do Brasil. Os entrevistados são Oficiais da Marinha do Brasil que exercem atividades analíticas sobre os dados de custos da Força Naval.

A) Introdução

- 1 – Breve explanação sobre o Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis;
- 2 – Breve explanação sobre a pesquisa, seus objetivos, ressaltando a sua exclusividade para fins acadêmicos; e
- 3 – Ressaltar a garantia de sigilo do entrevistado.

B) Qualificação do entrevistado

- 1 – Qual é a sua idade?
- 2 – Qual é a sua formação?
- 3 – Qual o seu nível de escolaridade?
- 4 – Possui alguma formação complementar, como cursos ou MBA, na área de administração ou contabilidade pública? Qual?
- 5 – Há quanto tempo trabalha no Departamento de Contabilidade da DFM?

C) Perguntas objetivas

Bloco 1

- 1 – Ao tomar conhecimento da implantação do Sistema SIC, quais foram as suas expectativas?
- 2 – Decorridos 10 meses após a implantação compulsória do SIC pelo Governo Federal, essas expectativas foram atendidas? Quais fatores levaram a esta conclusão?
- 3 – O (A) Sr.(a) observa alguma vantagem produzida para a Administração Naval a partir do emprego do sistema SIC?
- 4 – Os dados da Marinha do Brasil, disponibilizados a partir do sistema SIC, sofrem alguma forma de análise gerencial pela DFM? Com que periodicidade?

5 – Passada a fase de implantação do sistema SIC no âmbito da MB, orientada pela Circular nº 22/2014 da DFM, existe algum movimento complementar por parte da DFM, visando o desenvolvimento de indicadores de desempenho para suas organizações inseridas no SIC?

6 – Quem é o público consumidor das informações originadas dos dados produzidos pelo sistema SIC e analisados pela DFM?

7 – Antes da implantação do SIC, a MB já possuía o seu próprio sistema de apuração de custos, inserido dentro da sistemática OMPS, implantada em 1994. O Sr. (a) acredita que este fato corrobore para a uma possível resistência à aceitação do sistema SIC?

8 – O (A) Sr. (a) observa a existência de alguma vantagem da apuração de custos inserida na sistemática OMPS sobre o sistema SIC? Caso exista, que vantagem é esta?

9 – O (A) Sr.(a) possui alguma sugestão de melhoria a ser realizada no sistema SIC, de modo a aprimorar seu desempenho?

Bloco 2

10 – Que tipo de informações gerenciais são produzidas pela DFM, em especial pelo Departamento de Contabilidade?

11 – Quem são os consumidores das informações gerenciais produzidas pela DFM?

12 – Qual o canal de divulgação das informações produzidas pela DFM?

13 – Como ocorre a seleção das informações a serem fornecidas aos clientes, existe uma customização dos relatórios gerados?

14 – No caso específico do fornecimento de informações gerenciais produzidas pela DFM à Alta Administração Naval, existe alguma informação excepcional?

15 – Conforme consta na SGM-304, a sistemática OMPS, neste momento opta por avaliar apenas as gestões das OMPS-I/C/H, por quais motivos?

16 – Há outro aspecto julgado relevante que o Sr.(a) queira mencionar?

MARINHA DO BRASIL

LA/MD/20

DIRETORIA DE FINANÇAS DA MARINHA

RIO DE JANEIRO, RJ.
Em 6 de janeiro de 2014.

CIRCULAR Nº 22/2014

Assunto: Sistema de Custos do Governo Federal

Referências: a) Port nº 157/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
b) Dec nº 6.976/2009;
c) Port nº 716/2011, da STN; e
d) SGM-401 (1ª Edição).

Anexo: Tabela com os Centros de Atividades utilizados na Marinha.

1 – PROPÓSITO

Divulgar as Unidades Gestoras (UG) quanto à criação do Sistema de Custos do Governo Federal e orientar no que se refere aos procedimentos para o registro de dados de custos das macroatividades da MB no SIAFI, a fim de possibilitar a geração de relatórios gerenciais de custos que subsidiem o controle da ação planejada no acompanhamento das Ações Internas por parte de ODS, Relatores Adjuntos, Relatores de Plano de Metas e Preenchedores de Metas.

2 – CONCEITUAÇÃO

Para os fins do disposto nesta Circular, considera-se:

a) **Sistema de Custos do Governo Federal**: sistema estruturante do Governo Federal composto pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como Órgão Central, e pelos Órgãos Setoriais; e

b) **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)**: é um *Data Warehouse* que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE), o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal (SIOP), para a geração de informações sobre custos.

3 – SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

O Sistema de Custos do Governo Federal foi criado pela STN, por meio da Portaria contida na referência a, em função da necessidade do Governo Federal de manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, na forma estabelecida pelo inciso XIX do art. 7º do Decreto contido na referência b.

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

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

4 – SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC)

4.1 - O SIC apresenta-se como instrumento de integração entre planejamento e controle. Para isto, o sistema busca a informação orçamentária como ponto de partida para mensuração dos custos da ação governamental, acrescentando a essa informação elementos do sistema patrimonial. No entanto, a informação extraída do sistema contábil (SIAFI) necessita ser ajustada para se obter os custos dos serviços ou produtos, conforme apresentado no quadro 1.

A informação ajustada consiste na maior aproximação possível das informações iniciais à informação de custo:

1a Etapa – consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos; e

2a Etapa – consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo.

Esquematização:

INFORMACAO INICIAL

(+) AJUSTES ORCAMENTARIOS

(+) AJUSTES PATRIMONIAIS

(=) DESPESA ORCAMENTARIA AJUSTADA

(≈) INFORMACAO DE CUSTO IDEAL



Quadro 1 - Produção da informação de custo

4.2 – Os custos podem ser classificados em diretos e indiretos. O SIC utiliza o custo direto (sem qualquer tipo de rateio) na geração da informação de custos. A principal razão para exclusão dos custos indiretos foi a manutenção de um sistema mais simples, pois a alocação dos custos indiretos em toda a administração pública exigiria um esforço adicional para os administradores, sem que tal medida evidencie benefício compensador para o processo decisório.

No SIC, a apuração do custo tem por objetivo disponibilizar aos gestores informações para a tomada de decisão a partir, por exemplo, da comparação entre unidades gestoras ou da análise de seus custos ao longo do tempo.

Cabe esclarecer que o Sistema OMPS também se utiliza das informações de custos, porém, utiliza o Custeio por Absorção (Custeio Tradicional), um método que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados ou serviços executados.

Cada um destes Sistemas visa atender uma necessidade de informação gerencial diferente. No Sistema OMPS, a MB optou por um método de custeio no qual todos os custos (diretos e indiretos) relativos ao esforço de fabricação são distribuídos por todos os serviços/produtos executados ou em execução. Sendo assim, o método aplicado às OMPS permite à MB conhecer de forma detalhada os insumos consumidos (mão de obra, material e serviços) nos processos de produção e prestação de serviços.

Logo, as OMPS também deverão seguir as orientações contidas nesta Circular adicionalmente à contabilização normal dos seus custos naquele Sistema, conforme a SGM-304.

5 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

5.1 – De acordo com a Portaria contida na referência c, a STN integra o Sistema de Custos do Governo Federal como órgão central de custos.

5.2 - As unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União integram o Sistema como órgãos setoriais, ficando responsáveis pelo acompanhamento de custos no SIC.

5.3 - As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.

5.4 - A DFM, juntamente com as funções de Setorial de Contabilidade e Programação Financeira, acumulará a função de Setorial de Custos na MB.

6 – MODELAGEM DOS DADOS SOBRE CUSTOS NA MARINHA DO BRASIL

Para a implementação da metodologia de custos utilizada pelo Governo Federal, a DFM, em conjunto com a COrM e a DGOM, criou Centros de Atividades com base nas macroatividades exercidas pela MB. Como cada atividade é suportada por uma Ação Interna, o propósito é de que, a partir das despesas orçamentárias executadas e liquidadas, os custos acumulados naqueles centros sejam alocados aos produtos e serviços originários das referidas atividades.

Pretende-se priorizar o acompanhamento dos referidos custos dos produtos e serviços pelos níveis gerenciais da Marinha (ODG; ODS; Relator de Plano de Metas e Preenchedores de Metas; COrM; DFM e DGOM).

Para tanto, foi definido que a modelagem de Centro de Atividades será representada pela Ação Interna até o nível da Meta, conforme o artigo 4.4 da Norma contida na referência d, a fim de se acompanhar a realização das metas em relação ao planejado.

O código que representa os Centros de Atividades para a Marinha é composto por quatro (4) caracteres:

- a) o primeiro é alfabético e indicador do Plano de Metas do SPD (A; B; C; D; etc.); e
- b) os três seguintes identificam a Meta da Ação Interna.

O Anexo, extraído do SIPLAD, apresenta a tabela completa dos Centros de Atividades utilizados pela Marinha.

7 – REGISTRO DOS DADOS SOBRE CUSTOS NA MB

A fim de permitir que o SIC visualize os custos por Centro de Atividades, a partir do dia 1º de janeiro de 2014, as UGE, ao realizarem a liquidação da despesa no SIAFI, deverão acessar a aba “Centro de Custos” do documento hábil, no Novo CPR, e lançar no campo próprio o código do Centro de Atividade, conforme o **Anexo**.

Cabe destacar que os custos relativos à depreciação e consumo dos estoques ainda não poderão ser introduzidos por questões e limitações técnicas do SIAFI (não existem ainda abas com centros de custos para estes procedimentos no Novo CPR). No futuro, com a implementação dessas ferramentas, as UGE também deverão lançar os códigos dos Centros de Atividades para as despesas de depreciação e baixa dos estoques.

Na determinação do código do Centro de Atividades a ser lançado, as UGE deverão fazer associação com os 04 primeiros campos do Plano Interno (PI), constante na Nota de Empenho, referente à despesa que está sendo liquidada. No caso de haver despesas a serem liquidadas, que não possam ser relacionadas aos códigos constantes do **Anexo**, as UGE deverão atribuir o código 9999.

8 - GERAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

O acesso ao SIC é restrito à Setorial de Custos de cada órgão, sendo assim, as informações de custos serão disponibilizadas por meio de relatórios gerados pela DFM. A fim de possibilitar o controle da ação planejada no acompanhamento das Ações Internas, os ODS, Relatores Adjuntos, Relatores de Planos de Metas, os Coordenadores de Ação e os Gerentes de Programa poderão solicitar relatórios à esta Diretoria Especializada, por mensagem.

9 – DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

9.1 – As CNE, por ainda não utilizarem o Novo CPR, estão dispensadas de cumprir os procedimentos previstos nesta Circular.

9.2 – O COMRJ, o CeIM, os Depósitos e as OM Centralizadoras de Execução Financeira, que compram e/ou distribuem bens móveis e materiais de estoque para outras OM (Depósitos ou UG), deverão lançar no campo “Observação” das NL de transferência a célula de crédito que suportou a despesa. O propósito deste lançamento é de, futuramente, a UG, que efetivamente consumir o material e/ou usar o bem móvel recebido, possa efetuar o registro do correspondente centro de atividade no SIAFI quando da baixa do estoque por consumo do material e/ou da depreciação do bem.

9.3 – Esclarecimentos adicionais poderão ser solicitados diretamente à DFM, por meio de e-mails endereçados à caixa postal dfm-22/finans/mar.

10 - VIGÊNCIA

Esta circular entra em vigor na presente data.

SAMY MOUSTAPHA

Contra-Almirante (IM)

Diretor

ASSINADO DIGITALMENTE

Distribuição: Lista 1
Arquivo

TABELA DE CENTRO DE CUSTOS - MARINHA DO BRASIL		
	CÓDIGO	TÍTULO
1	A100	CONSTRUÇÃO DE NPA1800 - PROSUPER
2	A112	CONSTRUÇÃO DE CORVETAS
3	A113	CONSTRUÇÃO DE NPA500 - 2º LOTE
4	A200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
5	A201	AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DO SJ "C"
6	A202	CATALOGAÇÃO DE ITENS DE NOVOS MEIOS
7	A203	MODERNIZAÇÃO DO NAE "SÃO PAULO"
8	A204	MODERNIZAÇÃO DO NDD "CEARÁ"
9	A205	MODERNIZAÇÃO DAS FRAGATAS CLASSE "NITERÓI"
10	A206	MODERNIZAÇÃO DAS CORVETAS CLASSE "INHAÚMA"
11	A207	MODERNIZAÇÃO DE MEIOS DISTRITAIS
12	A208	MODERNIZAÇÃO DE MEIOS HIDROCEANOGRÁFICOS
13	A209	MODERNIZAÇÃO DE MEIOS DA FORSUB
14	A211	OBTENÇÃO DE EMBARCAÇÕES PARA O SSTA
15	A212	OBTENÇÃO DE EMBARCAÇÕES PREVISTAS NO PPOEA
16	A214	OBTENÇÃO DE NAVIO DE PESQUISA HIDROCEANOGRÁFICO
17	A215	CONSTRUÇÃO DE NPA200
18	A216	OBTENÇÃO DE NPA1800 (OPV)
19	A217	CONSTRUÇÃO DE NPAFLUP
20	A218	CONSTRUÇÃO DE RBFLU
21	A219	CONSTRUÇÃO DE NTRFLU
22	B200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
23	B222	AQUISIÇÃO DE AERONAVES COD/AAR
24	B223	AQUISIÇÃO DE HELICÓPTEROS MULTIEMPREGO (HME)
25	B224	MODERNIZAÇÃO DE AERONAVES
26	B225	SEGURANÇA DE AVIAÇÃO
27	C117	ADEQ. CONSTRUÇÃO DE INSTALAÇÕES E INFRAESTRUTURA
28	C124	AQUISIÇÃO DE VTR BLD ESP. SOBRE RODAS PIRANHA IIIC
29	C125	MODERNIZAÇÃO DE VTR BLD SOBRE LAGARTAS M113
30	C126	AQUISIÇÃO DE SISTEMA DE LANÇADORES ASTROS 2020
31	C127	MODERNIZAÇÃO DE MEIOS DE FUZILEIROS NAVAIS
32	C200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
33	C232	AQUISIÇÃO DE VIATURAS OPERATIVAS
34	C233	AQUISIÇÃO DE VTR E EQP. DE ENGENHARIA DE COMBATE
35	C234	AQUISIÇÃO DE EQUIPAGENS OPERATIVAS
36	C235	NACIONALIZAÇÃO DE MEIOS E EQPM E EQPG DE FN
37	C236	REPARO E MANUTENÇÃO DO MATERIAL
38	C237	MATERIAL DE CAV/MARINHARIA E SALVATAGEM
39	C238	AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS
40	D200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
41	D239	RECRUTAMENTO
42	E101	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM1ºDN
43	E102	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM2ºDN
44	E103	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM3ºDN
45	E104	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM4ºDN
46	E105	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM5ºDN
47	E106	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM6ºDN
48	E107	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM7ºDN
49	E108	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM8ºDN
50	E109	OBTENÇÃO DE PNR NA ÁREA DO COM9ºDN
51	E110	ADEQUAÇÃO/CONSTRUÇÃO DE OM TERRESTRES NO RJ
52	E111	ADEQUAÇÃO/CONSTRUÇÃO DE OM DE EMPREGO GERAL DA MB

53	E200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
54	F128	DELINEAMENTO DA ARQUITETURA DO SISGAAZ
55	F129	DESENVOLVIMENTO DE MÍSSIL NACIONAL ANTINAVIO
56	F130	DESENV. DE MÍSSEIS
57	F200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
58	F240	ATIVIDADE DE APOIO À DSAM
59	F241	MODERNIZAÇÃO SISTEM DE ARMAS E C2 DOS MEIOS NAVAIS
60	F242	OBTENÇÃO SISTEMAS DE ARMAS E C2 PARA MEIOS DA MB
61	F243	OBTENÇÃO E MANUTENÇÃO DE MATERIAL SJ ZULU
62	F244	FABRICAÇÃO DE MUNIÇÃO
63	F245	MANUTENÇÃO SIST DE ARMAS E C2 MEIOS OPERAT DA MB
64	H131	MODERNIZAÇÃO DAS INSTALAÇÕES DAS OM DE SAÚDE
65	H200	ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS
66	H253	ATENDIMENTO MÉDICO-HOSPITALAR AOS EX-COMBATENTES
67	H254	MANUT. SVCS MÉD.
68	I132	MODERNIZAÇÃO DAS INSTALAÇÕES DA DENSM E OMSUBO
69	I200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
70	I257	ATIVIDADES DAS OM DE ENSINO
71	J200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
72	J258	SINALIZAÇÃO NÁUTICA
73	J259	AQUISIÇÃO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS
74	J260	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE MEIOS
75	J261	INFORMAÇÕES E PREVISÕES AMBIENTAIS
76	J262	HIDROGRAFIA E CARTOGRAFIA NÁUTICA
77	L200	ENSINO PROFISSIONAL MARÍTIMO
78	L246	ADEQUAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE OM TERRESTRE
79	L247	REGISTRO E FISCALIZAÇÃO DE EMBARCAÇÕES
80	L248	ENSINO PROFISSIONAL MARÍTIMO - CURSOS DO EPM
81	L249	EPM-RECUPERAÇÃO DE BENS MÓVEIS/IMÓVEIS
82	M118	IMPLANT EST E BASE NAVAL P/ CONST MANUT S-BR/SN-BR
83	M119	CONSTRUÇÃO DE SUBMARINO DE PROPULSÃO NUCLEAR
84	M120	CONSTRUÇÃO DE SUBMARINOS CONVENCIONAIS
85	M121	MODERNIZAÇÃO DE SUBMARINOS CLASSE "TUPI" E "TIKUNA
86	M122	ARTICULAÇÃO E EQUIPAMENTOS AERONAVAIS
87	M123	AQ E CONSTR INFRAESTRUTURA DE SUPORTE AO ASTROS
88	N200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
89	N263	ASSIST. INTEGRADA E RELIGIOSA PARA O PESSOAL DA MB
90	O200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
91	O264	COMUNICAÇÃO SOCIAL NA MB
92	O265	PUBLICIDADE DE UTILIDADE PUBLICA NA MB
93	P022	ETAPA ALIMENTAÇÃO - MILITARES
94	P075	ABASTECIMENTO DE FARDAMENTO
95	P133	MODERNIZAÇÃO DO SINGRA
96	P200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
97	P266	ABASTECIMENTO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES
98	P267	TRÁFEGO DE CARGA
99	P268	RECUPERAÇÃO DE BENS MÓVEIS OM APOIADAS
100	P269	ABASTECIMENTO DE SOBRESSALENTES
101	P270	MANUTENÇÃO DAS EMBARCAÇÕES DO SABM
102	P271	ABASTECIMENTO DE MUNIÇÃO
103	P272	ABASTECIMENTO DE VIATURAS
104	P273	ATIVIDADES TÉCNICAS E PERÍCIAS
105	P274	ABASTECIMENTO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS
106	Q023	EXAMES MÉDICOS PERIÓDICOS DE SERVIDORES CIVIS
107	Q024	ASSISTÊNCIA MÉDICA ODONTOLÓGICA CIVIS

108	Q200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
109	T200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO DA DCTIM E DO CTIM
110	T276	MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DA RECIM
111	T277	MANUT. E MODERNIZAÇÃO DE SIS. DE COM. - AERONAVES
112	T278	MANUT. E M. DE SIST. DE C. NAV. - M. INCORPORADOS
113	T279	SISTEMAS DE COM. NAVAIS - MEIOS EM CONSTRUÇÃO
114	T280	DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS.
115	T281	AQUI. E MODER. DE SISTEMAS DE COM. E GE DO CFN
116	T282	TELECOMUNICAÇÕES NA MB
117	U134	TECNOLOGIA NUCLEAR DA MARINHA - PO 0001
118	U135	TECNOLOGIA NUCLEAR DA MARINHA - PO 0002
119	U200	ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS
120	U286	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO DA AMAZUL
121	V136	MODERNIZAÇÃO DE ÓRGÃOS DE CT&I
122	V137	P&D ARMAS
123	V138	P&D EM AMBIENTE OPERACIONAL MARINHO
124	V139	P&D EM PROC. DECISÓRIOS
125	V140	P&D DE MATERIAIS ESPECIAIS E NANOTECNOLOGIA
126	V141	P&D ARQUIT. NAVAL
127	V200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
128	W114	RECONSTRUÇÃO DA EACF
129	W200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
130	W210	PESQ. E MONITORAMENTO OCEANOGR. E CLIMATOLÓGICO
131	W220	MISSÃO ANTÁRTICA
132	W221	ATIVIDADES DO PSRM
133	X200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
134	X250	CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DE PNR
135	X251	RECUPERAÇÃO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS
136	X252	PROGRAMA GERAL DE MANUTENÇÃO
137	X284	MATERIAIS E SERVIÇOS DE CMS E SEGURANÇA DE AVIAÇÃO
138	Z017	ESTOQUE DE IMÓVEIS PARA CONSTRUÇÃO
139	Z018	DÍVIDA EXTERNA - FINANCIAMENTO PROSUB
140	Z019	DÍVIDA INTERNA - FINANCIAMENTO IMOBILIÁRIO
141	Z020	OPERACIONALIZAÇÃO DOS EMPRÉSTIMOS E FINANC. IMOBIL
142	Z116	MODERNIZAÇÃO DO SISPAG/SIPLAD
143	Z142	CRIAÇÃO DA ESTRUTURA CIANB
144	Z200	MANUTENÇÃO E FUNCIONAMENTO
145	Z226	ADEQUAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE INSTALAÇÕES
146	Z227	MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DO SETOR SGM
147	Z228	ADMINISTRAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO
148	Z229	ADMINISTRAÇÃO DA UNIDADE
149	Z230	PATRIMÔNIO HISTÓRICO ARTÍSTICO E ARQUEOLÓGICO MB
150	Z231	DESPESAS DE CARÁTER SIGILOSO
151	MD60	PAC - PROSUB - CONSTRUÇÃO DE SUBMARINO DE PROPULSÃO NUCLEAR
152	MD61	PAC - PROSUB - CONSTRUÇÃO DE SUBMARINOS CONVENCIONAIS
153	MD62	PAC - PROSUB - TECNOLOGIA NUCLEAR DA MARINHA DO BRASIL
154	MD64	PAC - PNM - IMPLANTAÇÃO DE ESTALEIRO E BASE NAVAL - SUBMARINOS CONVENCIONAIS E NUCLEAR

MARIA DE FÁTIMA BANDEIRA DOS SANTOS

Capitão-de-Corveta (IM)

Encarregada da Seção de Análise das OMPS-I

ASSINADO DIGITALMENTE