

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
UM ESTUDO COMPARATIVO DOS SISTEMAS DE CUSTOS DO  
EXÉRCITO BRASILEIRO E DO GOVERNO FEDERAL**

**ALESSANDRA MARIA GONÇALVES PETRATO SILVA**

**JUIZ DE FORA  
2017**

ALESSANDRA MARIA GONÇALVES PETRATO SILVA

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
UM ESTUDO COMPARATIVO DOS SISTEMAS DE CUSTOS DO  
EXÉRCITO BRASILEIRO E DO GOVERNO FEDERAL**

Monografia apresentado pela acadêmica Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. José Flávio de Melo Moura

Juiz de fora  
FACC/UFJF  
2017

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
UM ESTUDO COMPARATIVO DOS SISTEMAS DE CUSTOS DO  
EXÉRCITO BRASILEIRO E DO GOVERNO FEDERAL**

Monografia apresentado pela acadêmica Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Prof. Me. José Flávio de Melo Moura  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof. Me. Eduardo Duarte Horta  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof<sup>ta</sup>. Me. Janayna Katiuscia Freire de Souza Ferreira  
Universidade Federal de Juiz de Fora

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, primeiramente, pela minha vida que sempre me protege e me ilumina. A todas as pessoas que estiveram ao meu lado ao longo destes anos, em especial aos meus pais, Antônio Silva e Vanda Petrato, que me ensinaram todos os valores da vida. Aos meus irmãos sempre me incentivando. Aos amigos que fiz durante o curso, aqueles que estavam sempre presentes.

Aos mestres pelos ensinamentos. Agradeço, em especial, ao meu orientador José Flávio de Melo Moura pelo ensinamento, experiência, dedicação, paciência, auxílio e por acreditar nesta pesquisa e me incentivando a seguir o meu caminho.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria**

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral<sup>1</sup> e criminais previstas no Código Penal<sup>2</sup>, além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 10 de JULHO de 2017.

---

Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva

---

<sup>1</sup> LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

<sup>2</sup> Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

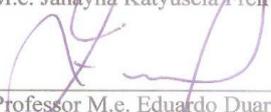
**ATA DE DEFESA DO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao 10º dia do mês de julho de 2017, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de ALESSANDRA MARIA GONÇALVES PETRATO SILVA, discente regularmente matriculada no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201277001, intitulado CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO COMPARATIVO DOS SISTEMAS DE CUSTOS DO EXÉRCITO BRASILEIRO E DO GOVERNO FEDERAL. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente APROVADA. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora - MG, 10 de julho de 2017.

  
\_\_\_\_\_  
Professor M.e. José Flávio de Melo Moura Orientador

  
\_\_\_\_\_  
Professora M.e. Janayna Katyuscia Freire de Souza Ferreira

  
\_\_\_\_\_  
Professor M.e. Eduardo Duarte Horta

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1-Representação esquemática do SISCUSTOS.....	25
Figura 2-Integração dos Sistemas Corporativos com o SISCUSTOS.....	28
Figura 3:Alocação de estoques pelo custo Ordem.....	57
Figura 4:Execução Orçamentária Ajustada.....	58

## LISTA DE IMAGEM

Imagem 1.....	44
---------------	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Despesa com pessoal.....	32
Quadro 2: Energia Elétrica.....	32
Quadro 3: Total dos CC.....	33
Quadro 4: Apropriação da Água nos CC.....	34
Quadro 5: Total dos CC.....	34
Quadro 6: Modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SI.....	49

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS<sup>1</sup>

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CC	Centro de Custos
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPEx	Centro de Pagamento do Exército
CPR	Contas a Pagar e a Receber
D Cont	Diretoria de Contabilidade
DGP	Departamento Geral de Pessoal
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LOA	Lei Orçamentaria Anual
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
ODS	Órgãos de Direção Setorial
PPA	Plano Plurianual
RN	Resolução Normativa
R-29	Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército
S4	Seção de Apoio Administrativo
S1	Seção de Apoio Técnico e Treinamento
S2	Seção de Auditoria e Fiscalização
S3	Seção de Contabilidade
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIAPPES	Sistema Automático de Pagamento de Pessoal
SIAF	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIC	Sistema de Custos do Governo Federal
SINFORGEEx	Sistema de Informações Organizacionais do Exército
SISCOFIS	Sistema de Controle Físico
SISCUSTOS	Sistema Gerencial de Custos
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidades Gestoras

---

<sup>1</sup> As siglas estão baseadas no Manual do Usuário do Exército 2015 e o Manual da STN

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo fazer um estudo comparativo entre os Sistemas de Custos implantados pelo Exército Brasileiro (SISCUSTOS) e o pelo Governo Federal (SIC), no sentido de verificar as seguintes características desses modelos: métodos de custeio, forma de alocação dos insumos aos centros de custos a projetos/atividades e programas, finalidade gerencial para tomada de decisão e cumprimento das exigências legais. A metodologia adotada foi qualitativa, descritiva, obtida por meio, entrevista feita através de e-mails enviados para Secretaria do Tesouro Nacional e referências bibliográficas. Pode-se concluir que no sistema do custeio ABC adotado pelo Exército Brasileiro (SISCUSTOS) permite mensurar cada ação do governo. Com isso, efetivamente, é o mais adequado para sua utilização no Setor Público, pois possui finalidade de gerenciamento para tomada de decisão para fornecimento de serviços e atividades.

**Palavras-Chaves:** Sistema de Custos; Implantação; SIC; SISCUSTOS; Administração Pública.

## Sumário

1 - INTRODUÇÃO .....	1
2- REFERENCIAL TEÓRICO.....	3
2.1 A Nova Administração Pública .....	4
2.2 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	5
2.3 Orçamento.....	8
2.3.1 Instrumentos de planejamento.....	8
2.4.2 Execução orçamentária.....	10
2.5 Método de Custeio no Setor Público .....	13
2.5.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC) .....	14
2.5.2 Custeio Direto ou Variável .....	16
2.5.2 Sistema de Custos no Setor Público e sua Formação .....	18
3 METODOLOGIA.....	21
3.1 Classificação de pesquisa.....	21
3.2 Limitações.....	21
4 DESENVOLVIMENTO.....	23
4.1 O Sistema de Custos no Exército (SISCUSTOS).....	23
4.1.1 Modelo do SISCUSTOS .....	24
4.1.2 Metodologia do SISCUSTOS.....	28
4.1.3 Estrutura do SISCUSTOS .....	29
4.1.4 Operacionalização .....	30
4.1.5 Alocação dos Insumos nos CC por meio do SIAFI e SISCOFIS.....	30
4.1.6 Relatórios Gerenciais.....	36
4.1.7 Estudos anteriores sobre experiências do SISCUSTOS .....	36
4.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).....	38
4.2.1 Modelo do SIC.....	40
4.2.2 Metodologia do SIC .....	43
4.2.3 Estrutura do SIC.....	43
4.2.3 Ajustes Contábeis.....	45
4.2.4 Operacionalização .....	53
4.2.5 Relatórios do Sistema.....	58
4.2 Estudos anteriores sobre experiências do SIC.....	59

4.4 Um estudo comparativo entre os sistemas de custos do Exército Brasileiro e do Governo Federal.....	61
4.4.1 Aspectos que caracterizam os sistemas de custeio do Exército Brasileiro e do Governo Federal.....	61
4.4.2 Aspectos que caracterizam os modelos, no que tangem alocação dos insumos aos centros de custos a projetos/atividades e programas.....	62
4.4.3 Aspectos sobre o atendimento a legislação dos sistemas de custos SISCUSTOS e SIC .....	63
4.4.4 Informações gerenciais para tomada de decisão com finalidade para o Setor Público .....	64
4.4.5 Aspectos críticos ou a serem melhorados.....	65
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>68</b>
<b>APÊNDICE A-Entrevista realizada com a Gerência de Informação de Custos – GEINC da STN .....</b>	<b>84</b>

## 1 - INTRODUÇÃO

O Custo na Administração Pública surgiu através da Lei nº 4.320 promulgada em 17 de março de 1964<sup>2</sup>, seu propósito era buscar uma melhor gestão dos recursos no Brasil para a Administração Pública. Isso determinou a criação de uma Contabilidade de Custos. Seu objetivo era de verificar os custos de programas e unidades administrativas.

Decorrente a essa lei, foi promulgado o Decreto Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967<sup>3</sup>. Esse decreto lei foi direcionado para a criação da Administração Gerencial no setor público nos Sistemas de Contabilidade Federal. Isso reforçou a determinação para que Administração Pública mantivesse um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A preocupação em desenvolver um Sistema de Custos no Setor Público foi reforçada com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) <sup>2</sup> aprovada em 2000 pelo Congresso Nacional. Como aponta Silva *et. al* (2008) “deu início ao debate de como trazer para o Setor Público os sistemas de custos já difundidos no setor privado, e tornou-se um indutor de mudanças no sistema de alocação de recursos entre unidades administrativas e os programas de governo.”

Por último a Lei nº10.180, de 6 de fevereiro de 2001, a qual organiza e disciplina o sistema de contabilidade Federal do Poder Executivo, concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal, que pode observado no Título IV do Sistema de contabilidade Federal no Capítulo 1 que aborda as finalidades expostas no:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. Brasil, 7 fev. 2001.

Como pode ser notada a sociedade demanda de um Sistema de Custos, pois está cada vez mais necessitada de serviços públicos de qualidade e com maior transparência na utilização dos recursos, para serem demonstrados pelos órgãos da

---

2 Instituiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

3 Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

administração pública, portanto fazendo-se necessária à implantação de um sistema de custos no setor público. (MACHADO, 2002; SIQUEIRA, 2006; FARIA 2010).

Entretanto, só nos últimos anos essa determinação ganhou corpo, sendo adotada em várias entidades da Administração Pública, entre elas o Exército Brasileiro e Governo Federal, para melhoria da excelência na gestão.

O Exército Brasileiro, por sua vez, estabeleceu as normas para o funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS), aprovada pela portaria nº 932, de 19 de dezembro de 2007 pelo Comandante do Exército. Na sequência, em 2008, sob responsabilidade do Ministério da Fazenda foi iniciado o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), com intuito de produzir a sua versão inicial, a qual se homologou em 2010.

Portanto, esses sistemas iniciaram a implantação de uma cultura de custos no setor público com a função de fornecer suporte adequado para a tomada de decisão, possibilitando a criação de indicadores que permitiram avaliar o desempenho da Administração Pública com maior transparência nas informações. Neste contexto, este estudo compara o SISCUSTOS e o SIC no sentido de verificar quais as características desses modelos.

Desse modo o objetivo geral busca identificar as características do SISCUSTOS e SIC no que se refere aos seguintes aspectos: sistemas de custeio, forma de alocação dos insumos aos centros de custos a projetos/atividades e programas, instrumento gerencial para tomada de decisão e cumprimento das exigências legais.

Para atingir o resultado, a pesquisa possui os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever os métodos de custeio aplicáveis ao setor público, bem como mostrar, em cada um deles, suas vantagens e desvantagens.
- b) Verificar os aspectos que caracterizam os modelos do sistema de custos do Exército e do Governo Federal.
- c) Identificar se os sistemas de custos adotados atendem as exigências da legislação atual.
- d) Identificar se possuem finalidade para tomada de decisão no Setor Público.
- e) Realizar um estudo comparativo dos sistemas de custeio adotado pelo Exército Brasileiro e pelo Governo Federal.

A metodologia adotada foi qualitativa, descritiva, obtida por meio, entrevista através de e-mails enviados para a Gerência de Informação de Custos – GEINC, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e referências bibliográficas. O trabalho está

delimitado com estudo somente nos dois sistemas de custos implantados no setor público, realizado por intermédio de uma análise comparativa.

Entre os principais objetivos do sistema, conforme Campos (2015), estão o gerenciamento e a identificação dos custos de cada atividade realizada nas diversas Organizações Militares, de tal forma proporcionar aos dirigentes informações precisas quanto aos gastos com as atividades e permitir ajustes nos planejamentos baseados nestas informações. Por sua vez, os sistemas de custos possuem caráter gerencial, voltado aos objetos de custos relacionados a serviços e atividades para utilização no Setor Público, com finalidade de gerenciamento para tomada de decisão.

Com isso explícito, desde o caminho das leis até os objetivos propostos, o presente trabalho está dividido em 5 (cinco) capítulos. Na introdução, como pode ser verificado, teceu o tema abordado na pesquisa com a explicação dos objetos destacados. O segundo capítulo abrange o referencial teórico que compreende os principais aspectos sobre: A Nova Administração Pública, Contabilidade Aplicada ao setor Público, Orçamento, Método de Custeio no Setor Público que são tratados na literatura e a legislação que aborda o tema da pesquisa. Posteriormente o terceiro capítulo sobre a metodologia adotada para ser aplicada na obtenção das análises. No desenvolvimento, é demonstrado a apresentação dos sistemas e os resultados encontrados do estudo comparativo, entre os modelos dos sistemas de custos adotados nas entidades da Administração Pública. E por último, no quinto capítulo, estão apresentadas as considerações finais sobre a pesquisa desenvolvida.

## **2- REFERENCIAL TEÓRICO**

Este capítulo aborda os sistemas de custo na Administração Pública, os fundamentos que sustentam a implantação bem como descreve o histórico da Administração Pública, o surgimento da contabilidade no setor público, a contextualização dos principais métodos de custeio aplicáveis no setor público. Ainda verifica como ocorreu a formação do sistema de custos, são apresentadas os principais instrumentos do processo orçamentário, que proporcionaram a mensuração dos custos na administração pública.

Assim sendo, a próxima seção apresenta para o leitor a nova Administração Pública.

## 2.1 A Nova Administração Pública

O movimento da Nova Administração Pública conhecido mundialmente como *New Public Management*, (FARIA, 2009, p. 1-15) destaca que essa ação teve início em alguns países da Europa e nos Estados Unidos nas décadas de 1970 e 1980. De acordo com tal autor entre as principais características desse movimento estão: a necessidade de criação de um estado eficiente; de diminuição de custos; de uma estrutura organizacional mais enxuta e com o apelo social, além de uma administração mais transparente e democrática, trazendo instrumentos da administração de gestão originalmente da área privada, para a gestão pública.

Sobre isso Berreta (2007) ressalva que as instituições públicas com maior transparência às decisões administrativas têm mostrado à sociedade, que não só apenas a própria burocracia, pode contribuir para o aumento da responsabilização dos administradores públicos. Para isto, a informação é insumo fundamental. O autor em pauta conclui afirmando que não existe uma contraposição entre aumento de eficiência e aumento de responsabilidade

Essas transformações ocorriam no âmbito de globalização e difusão da Tecnologia da Informação, que refletiam profundamente no ambiente de negócios, exigindo mais agilidade das organizações nas suas operações (MATIAS PEREIRA, 2008, p.102).

Deste modo podemos constatar, através do autor já citado, que a maior contribuição da reforma administrativa está voltada à governança. Sendo esta entendida como o aumento da capacidade de governo, através da adoção dos princípios da administração gerencial. Princípios esses, embasado em Bresser Pereira (1997, p. 42), que são: orientação da ação do Estado, ênfase no controle de resultados, fortalecimento e autonomia da burocracia, separação entre as secretarias formuladoras de políticas e as unidades executoras, ainda adoção cumulativa de três formas de controle, controle hierárquico gerencial sobre resultados e por fim controle pela competição administrada via formação de quase mercados.

Segundo MARE (1997, p.8), a Administração Pública gerencial é muito focada em descentralização, políticas e administrativas possuindo poucos níveis hierárquicos, boa flexibilidade organizacional, controle dos resultados e uma administração voltada ao atendimento do cidadão. A administração gerencial procura adequar às organizações públicas ao seu objetivo primário, que é a excelência nos resultados. Esse novo modelo

também busca manter uma boa identificação com os seus usuários e incrementa os mecanismos de concorrências administrativas.

Acrescentando a esse entendimento, nova Administração Pública permitiu a criação de indicadores para avaliar o desempenho em função da legislação no emprego de recursos humanos e transparência para a sociedade (LUIZ E REIS, 2008). Portanto, por utilizar as informações geradas direciona e controla a evolução patrimonial das entidades do setor público para o processo da Contabilidade aplicada ao Setor Público, este proporciona informação útil para a tomada de decisão.

Dada à importância de tal tema, trago nas próximas linhas a explicação sobre a contabilidade aplicada ao setor público.

## 2.2 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Segundo Pereira e Silva (2003) a importância de se utilizar a Contabilidade de Custos para o controle e planejamento dos seus custos na entidade, garantindo, um retorno mais próximo do esperado e, também, possibilitando o estudo de modo a se alcançar, de forma mais fácil, os objetivos pretendidos pela administração, tanto no setor privado quanto no público. Entretanto, para Slomski (2003, p. 376), é necessário que os gestores públicos conheçam os custos de suas entidades a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços.

As informações de custos segundo Ifac (2000 apud Costa, 2004) diversas necessidades gerenciais na Administração Pública podem ser supridas, destacando as seis funções sociais para a contabilidade de custos. Conforme o quadro abaixo:

### **Quadro 1: Necessidades gerenciais do setor público**

<b>Função Social</b>	<b>Necessidades Gerenciais</b>
Orçamento	As informações de custos podem auxiliar a decisão de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
Redução e Controle de Custos	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
Ajuste de Preços e Tarifas	Auxiliam no estabelecimento de cenários de preços e tarefas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais.
Avaliação de Desempenho	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e resultados alcançados.
Avaliação de Programas	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses.
Outras Decisões Econômicas	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custos e receitas incremental como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: adaptado de Costa (2004)

Conforme, a norma aplicada ao setor público NBC T 16.11 (2011) destaca com se deve tratar o sistema de custos no setor público:

(...) a informação de custos deve ser gerada por sistema informatizado projetado especificamente para tal fim, respeitando as características peculiares relacionadas à universalidade na prestação do serviço não sabem se estão e à obrigatoriedade do fornecimento.

De forma ainda mais específica, a NBC T 16.11- Sistema de Informação de Custos do setor Público afirma que, na implantação do Sistema de Informação de

Custos do Setor Público, é recomendável o uso de ferramentas que permitam o acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

A criação do Sistema de Custos, segundo Fernandes (2011), é a integração dos sistemas brasileiros de gestão pública. Neste sentido há o desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das entidades do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva dos problemas da sociedade por uma melhor qualidade nos gastos públicos. Portanto é desejável a promoção do uso da informação de custos no setor público, como elemento colaborativo ao processo de desenvolvimento das entidades brasileiras que visam em seus padrões de qualidade de gestão, a uma excelência.

A Contabilidade Pública estuda e controla a organização e execução das entradas e saídas dos recursos governamentais, que afetam o patrimônio público de uma entidade Governamental. Segundo CURI *et al.*,(2012), para que haja um melhor controle da ação pública, com enfoque nos resultados, é importante que a administração pública possua um sistema de contabilização de custos que analise a eficiência da utilização dos recursos governamentais, disponibilizados aos gestores para a execução de seus programas de governo.

Dos autores citados nesta seção sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conclui-se para que a Administração Pública no processo gerador de informações, entretanto, vem a ajudar na organização e execução das entradas e saídas dos recursos governamentais, para que os gestores públicos conheçam os custos em suas entidades a fim de possam gerirem melhores tomadas de decisão de recursos entre várias atividades. Pode-se dizer que um sistema de custo é o instrumento fundamental a ser usado para averiguar os resultados, para a avaliação da gestão no que tange à eficácia e eficiência da organização. Para isto utiliza-se nesse processo a Contabilidade Gerencial, que está relacionada com os fornecimentos das informações para os administradores, acionistas, credores e outros que estão fora da organização, de modo a auxiliar na tomada de decisão.

Como toda organização, a Administração Pública planeja seus gastos, os executa e deve acompanhá-los e controlá-los. O conjunto das atividades decorrentes dessas ações constitui o macroprocesso orçamentário e financeiro do Governo Federal, a próxima seção irá apresentar orçamento público e o processo orçamentário. Processo

este que merece especial atenção, pois é a partir dele que são extraídas a maioria das informações que compõem os sistemas de custos a serem tratados nesse trabalho.

### 2.3 Orçamento

O orçamento é uma peça econômica financeira que pode exercer influência significativa no Setor Público em sua intervenção na economia, nas práticas, conceitos e normas que regem as finanças públicas. Quando associada à prática orçamentária, a visão orgânica dos custos nas instituições governamentais vislumbra a necessidade de implementação de uma nova configuração, capaz de proporcionar a estas instituições um senso de direção, um novo olhar sobre as necessidades sociais e seu reflexo junto ao direcionamento dos recursos que fazem seu saneamento. Então é apresentada uma breve visão dos principais instrumentos do processo orçamentário. Pois e da execução desses instrumentos que são extraídas os dados que proporcionaram a mensuração dos custos na Administração Pública

#### 2.3.1 Instrumentos de planejamento

O sistema de planejamento orçamento integrado no Brasil está firmado no artigo 165 da Constituição Federal 1988 e compreendem a elaboração dos seguintes instrumentos de planejamento, todos caracterizados sob a forma de Lei:

- a) Lei do Plano Plurianual – PPA
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO
- c) Lei de Orçamento Anual – LOA

a) A Lei do Plano Plurianual determina o planejamento estratégico do Governo de médio prazo que deverá estabelecer segundo Feijó (2008, pg. 128):

De forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes; e para as relativas aos programas de duração continuada.

O Plano Plurianual compreende as etapas de preparação, elaboração, aprovação, implantação, execução e avaliação, sendo que as etapas de preparação, elaboração, implantação e execução competem ao executivo. Porém, a etapa de avaliação, na Esfera Federal compete ao poder legislativo. O prazo para o envio do projeto do Plano Plurianual ao Poder Legislativo é de até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial e devolvido

para sanção do Presidente até o encerramento da sessão legislativa, de acordo com o artigo 35 § 2 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

b) A Lei de Diretrizes Orçamentárias assim como a Lei Orçamentária é anual. Elaborada pelo Poder Executivo com a tutela do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e coordenado pela Secretaria de Orçamento Federal. Segundo Paludo (2010) a Lei de Diretrizes Orçamentárias é:

Um instrumento de planejamento e o, elo de ligação entre o PPA e a LOA. Ela antecipa e orienta a direção e o sentido dos gastos públicos, bem como os parâmetros que devem nortear a elaboração do projeto de Lei Orçamentária para o exercício subsequente, além, é claro, de selecionar, dentre os programas do Plano Plurianual, quais terão prioridades na programação e execução do orçamento anual subsequente.

Entretanto, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem competência constitucional de orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Na esfera federal, o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias será encaminhado ao Congresso até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro devendo ser apreciado e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

O processo orçamentário coordenado pela Secretária de Orçamento Federal compreende apenas o exercício financeiro a que se refere que contém a previsão de receitas e fixação das despesas a serem realizadas no exercício financeiro. Conforme Giacomini (2009), LOA é composta pelos orçamentos: Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Estatais, o orçamento Fiscal compreende os Poderes, seus fundos, órgãos, suas entidades da administração direta, inclusive fundações instituídas pelo Poder Público.

De acordo com Paludo (2010), a Lei Orçamentária Anual, é uma Lei ordinária formal, pois percorre todo o processo legislativo (discussão, votação, aprovação, publicação), mas não é em sentido material, pois dela não se origina nenhum Direito Subjetivo.

Enquanto o Orçamento da Seguridade Social abrange as entidades e órgãos a ela vinculados: saúde, previdência e assistência social. O orçamento de investimento das empresas compreende os investimentos realizados pelas empresas do Poder Público. O Projeto de Lei Orçamentária Anual deve ser enviado pelo Presidente da República ao

Poder Legislativo até o dia 31 de agosto de cada ano, devendo ser aprovado até o final da sessão legislativa. Uma vez aprovada e promulgada a Lei de Orçamento Anual, as despesas nela contidas passam a ser autorizadas, ficando a critério do gestor avaliar a necessidade e utilidade de sua execução no decorrer do exercício financeiro. Cabe ressaltar que essa regra não se aplica as despesas obrigatórias (pessoal e benefícios).

Uma das funções do orçamento é também ser um instrumento efetivo de controle, pois de acordo com Silva (2009), o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis [...] para auxiliar o processo decisório [...]. A avaliação é uma fase simultânea à execução do orçamento e deve desempenhar o papel de orientadora dessa, além de determinar as bases para as futuras programações e ainda disponibilizar os gestores de informações para facilitar a tomada de decisões. Giacomoni (2007), afirma que a avaliação orçamentária é à parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e a eficiência dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para consecução de seus objetivos e à otimização do uso de recursos colocados a sua disposição, o que contribui para realimentar o processo de administração orçamentária.

#### *2.4.2 Execução orçamentária*

Executar o Orçamento é, portanto, realizar as despesas públicas nele previstas, na fase de execução do orçamento serão realizados os projetos e as atividades descritas na Lei do Orçamento. Conforme a classificação específica das quatro categorias pela Portaria nº42/99 são eles: programa, projeto, atividade e operações especiais conceituadas em seu artigo 2º da seguinte forma:

- a) Programa: Instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurados por indicadores estabelecidos no plano plurianual.
- b) Projeto: Instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.
- c) Atividade: Instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que realizam de modo

contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

d) Operações Especiais: Despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (Portaria nº 42/99 art. 2º). Portanto o papel de ligação entre processos de planejamento e de orçamento, o programa apresenta derivados desse processo, os objetivos pretendidos e os indicadores relativos à situação que se quer transformar.

Observa-se que esses indicadores são os mesmos que constam do Plano Plurianual. Outra dimensão fundamental dos programas são os produtos (bens e/ou serviços) necessários ao atingimento dos objetivos ou resolução dos problemas. Portanto os projetos e as atividades são instrumentos para a execução dos programas, devem resultar em um produto claramente especificado. Essa fase do orçamento será realizada dentro do exercício financeiro correspondente à Lei do Orçamento no Brasil coincidente com o ano civil como afirma Santos (2011), e chama atenção aos princípios que devem ser obedecidos por lei no que tange a execução do orçamento como a flexibilidade, a unidade de caixa, a economicidade e a legalidade. Porém, a realização da despesa pública segundo o Art. 60:

(...) toda a despesa pública deve ser realizada via empenho prévio que nada mais é do que a emissão de um documento onde ficam registradas as características básicas de qualquer despesa, como credor, motivo da despesa, conta orçamentária, valor, saldo da conta, sempre antes da realização de despesa. As suas finalidades básicas são reservar recursos orçamentários, para uma despesa impedindo, portanto, o duplo comprometimento do mesmo recurso, e criar uma espécie de contrato com o credor a quem fica prometido o pagamento da quantia empenhada se o objeto do empenho for executado a contento, dentro da lei e conforme os termos que lhe deram origem. (Conforme estabelece o Artigo 60 da Lei 4.320/64)

Para o cumprimento do orçamento são seguidos os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº 4320/64: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é o primeiro estágio da execução da despesa. Conforme o Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o empenho da despesa é um ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não, de cumprimento de condição. Estando a despesa legalmente empenhada, o Estado não se vê obrigado a efetuar o pagamento, uma vez que o implemento de condição poderá estar

concluído ou não. Seria um absurdo se assim não fosse, pois a Lei 4320/64 determina que o pagamento de qualquer despesa pública, passe pelo estágio da liquidação.

O segundo estágio da execução da despesa pública é denominado liquidação. Sua definição está no art. 63 da Lei nº 4.320/64, a seguir transcrita:

A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

É nesse segundo estágio da execução da despesa que será cobrada a prestação dos serviços ou a entrega dos bens, ou ainda, a realização da obra, evitando, dessa forma, o pagamento sem o complemento de condição.

De acordo com a STN, é a comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho. A finalidade é reconhecer ou apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação e é efetuado no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e pelo documento Nota de Lançamento (NL). Ele envolve, portanto, todos os atos de verificação e conferência, desde a entrega do material ou a prestação do serviço até o reconhecimento da despesa. Ao fazer a entrega do material ou a prestação do serviço, o credor deverá apresentar a nota fiscal, fatura ou conta correspondente, acompanhada da primeira via da nota de empenho, devendo o funcionário competente atestar o recebimento do material ou a prestação do serviço correspondente, no verso da nota fiscal, fatura ou conta.

O último estágio da execução da despesa orçamentária é o pagamento, caracterizado pela emissão de ordem de pagamento em favor do credor. Outro estágio da despesa, porém relacionado à fase de planejamento, é a fixação, tratada no art. 47 da Lei 4.320/64, que deixa evidente que a lei de orçamento fixa limites de gastos. O pagamento conforme a STN, consiste na entrega de numerário ao credor do Estado, extinguindo dessa forma o débito ou obrigação, esse procedimento normalmente é efetuado por tesouraria, mediante registro no SIAFI do documento Ordem Bancária (OB), que deve ter como favorecido o credor do empenho.

Na próxima sessão serão apresentados os conceitos dos métodos de custeio, bem como mostrar vantagens e desvantagens dos Métodos de Sistemas de Custeio utilizado pelo Exército Brasileiro e pelo Governo Federal.

## 2.5 Método de Custeio no Setor Público

O custeio significa apropriação dos custos, com isso sistema de custeio diz respeito à forma de calcular os custos dos produtos e serviços. De acordo com Martins (2003), os métodos de custeio serão classificados conforme seu comportamento em relação ao volume de produção e divididos em custos fixos e variáveis. Em relação à maneira de apropriação serão divididos em custos diretos e indiretos. No entanto, a LRF determinou a implantação do sistema de custos, porém, não especificou qual deve ser a modelagem seguida pela Administração Pública, à escolha do método caberá ao gestor público, que a princípio deverá optar por aquele que proporcione o melhor custo-benefício.

Segundo Koliver (2008, p.482), existem tipos de métodos de custeio entre os quais são o custo-meta, custeio por unidades de esforço de produção e custeio baseado em atividades (Custeio ABC), sendo este último em destaque no Brasil, principalmente, na área pública. Portanto, a escolha do método de custeio implicará na forma em que os custos serão atribuídos a determinado produto e serviço.

Estes são classificados como Custeio de Absorção, Sistema de Acumulação de Custos e Custeio Pleno.

Portanto, iniciando-se o Custeio por Absorção, nesse método todos os custos de produção são distribuídos aos produtos fabricados, por meio de algum critério de rateio. (MARTINS 2003, p. 24). O sistema de Acumulação de Custos, conforme Machado (2005, p.120), é o sistema que cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade a entidade utiliza o sistema de produção contínuo, logo seu produto é fabricado pelo processo contínuo. Por último o método de Custeio Pleno no Brasil é mais conhecido pela sigla RKW, conforme conceituam Nascimento e Vartaniam (1999, pág. 34), é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviço. Este método de custeio é usado exclusivamente para fins gerenciais, podendo ser implantado nas empresas, dependendo das informações que se pretende.

A seguir será apresentado o método de Custeio Baseado em Atividades que é utilizado pelo Exército Brasileiro.

### 2.5.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing*) também conhecido como ABC, é um método de custeio que procura reduzir significativamente as distorções provocadas pelos métodos de “Custeio Tradicionais”. Portanto, pode ser utilizado nos custos diretos, porém vale salientar que não haverá grandes diferenças neste caso em relação aos custos tradicionais. (CAMPOS, 2015, p 34).

Segundo Brimson (1996) é um dos pontos fortes do método ABC, permite identificar as operações mais eficazes em custos que podem ser estudadas para estabelecer um conjunto de melhores práticas para poder auxiliar na melhoria das operações.

Dentre os sistemas atualmente existentes Afonso (2000) afirma que o sistema de custeio baseado em atividades adapta-se bem ao serviço público. Para o autor, uma das vantagens do ABC no setor público é a possibilidade de comparabilidade entre os diversos departamentos de um órgão ou entre órgãos diferentes, graças à padronização dada pela classificação funcional programática que é comum às três esferas de governo.

É importante ressaltar, de acordo com Nakagawa (2001), que o ABC é um método de análise de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos ou serviços.

Conforme Guerreiro (2002) custeio baseado em atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa, geram custos e de que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Desta forma Hansen e Mowen (2001) citam, como na ocorrência de capacidade ociosa, estes custos não podem ser agregados aos produtos, pois não produzem valor agregado ao beneficiário final dos serviços ou produtos.

Rodney Wernke (2004, p. 23) argumenta que:

Esse método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre atividades e o consumo de recursos independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação de fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.

Os direcionadores de custos são fatores que refletem a verdadeira relação entre os custos e os produtos. Martins (2003, p. 38) pondera que equivalem aos rateios utilizados pelos sistemas de custeio tradicional, mas possuem critérios mais lógicos,

através dos quais é possível custear os produtos com uma maior fidedignidade patrimonial como Demonstrações de Resultado.

O controle e mensuração do consumo dos recursos humanos, financeiros, tecnológicos e materiais, é o grande objetivo do custeio ABC e, este objetivo é alcançado através do sistema de rastreamento. Descrevendo a respeito do objetivo do custeio por atividades, Neves e Viceconti (2010) relatam:

No Custeio ABC, "o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos." Os custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados. O rastreamento de custos que está implícito no método de custeio ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos CIF aos produtos. É necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos (NEVES; VICECONTI, 2010, p.142).

Devido à maior precisão do sistema de atribuição de custos aos produtos e serviços Kennedy e Affleck-Graves (2001) e Cardinaels *et al.* (2004) defendem que, o ABC pode ser determinante ao proporcionar informação relevante para a tomada de decisões, o que em última análise terá impacto nos resultados da empresa e consequentemente no seu valor.

Em breves linhas apresentam-se as vantagens e desvantagens sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Primeiramente as vantagens de acordo com Cogan (1994) entre as vantagens do ABC estão na melhoria nas decisões gerenciais, devido à transparência permitida por esse método. O ABC permite a definição de ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos de *overhead*, diferentemente do sistema tradicional de custeio que concentrava os esforços para redução de custos nos custos diretos, ocultando os desperdícios existentes nas despesas indiretas.

Uma das grandes vantagens segundo Martins (2003), é a de não restringir a análise ao custo do produto e sua lucratividade. A análise do ABC permite que os processos ocorridos na empresa sejam custeados, pois são compostos por atividades que se inter-relacionam. Com isso, possibilita a visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

As desvantagens do Custeio Baseado em Atividades (ABC), os autores Kaplan e Anderson (2007) apresentam problemas decorrentes da implementação do custeio baseado em atividades:

- a) os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e dispendiosos;
- b) os dados utilizados no método são subjetivos e de difícil validação;
- c) o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos;
- d) foca, geralmente, processos específicos e não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo o âmbito da empresa;
- e) não é atualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias;
- f) incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

Entre as principais desvantagens do Custeio ABC, Jiambalvo (2002, p. 122) cita que é um sistema “mais caro de desenvolver e manter que um sistema tradicional.” Também afirma que a maior limitação do Custeio ABC é que na prática ele é usado para determinar o custo pleno dos produtos. O custo unitário apurado pelo Custeio ABC não mede os custos incrementais necessários para se produzir um item a mais. Os custos incrementais são os que variam (aumentam ou diminuem) se uma alternativa de decisão for selecionada.

Nas próximas linhas apresenta-se o método de Custeio Direto ou Variável utilizado pelo Governo Federal .

### 2.5.2 Custeio Direto ou Variável

É conhecido como sistema de custeio direto, segundo Crepaldi (2008) é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e, sim, como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Segundo Iudícibus *et al.* (2007, 115):

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

O custeio variável, de acordo com Ducati (2009, p. 53-53) consiste na:

[...] apropriação de todos os custos e despesas variáveis, quer diretos ou indiretos. Os custos e despesas fixas são considerados como despesas do

período, indo diretamente para o resultado. Os estoques serão avaliados pelos custos variáveis.

A vantagem verificada neste método é apresentada por Megliorini (2001, p. 137) ao afirmar que “permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões”.

A vantagem do custeio variável, Martins (2003, destaca, no fato, o mesmo ter:

[...] condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro de seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

As vantagens do custeio variável parecem mais clara e evidente, Padoveze (1997, p.49) diz que tendem a não enviesar a apropriação dos custos dos produtos com rateios dos custos indiretos em bases científicas. São seguintes vantagens do custeio variável:

- a) custos unitários de produtos mensuráveis objetivamente;
- b) permite a análise custo-volume-lucro;
- c) é o único que identifica a margem de contribuição unitária e global;
- d) permite a possibilidade da obtenção do ponto de equilíbrio;
- e) totalmente integrado com custo padrão e orçamento flexível;
- f) permite clareza no planejamento e na tomada de decisão.

Pode-se observar que o custeio variável não obedece aos princípios fundamentais de contabilidade como desvantagem, Andrade, Batista e Souza (2010) destacam que, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado.

Algumas desvantagens do custeio variável, Leone (1997) também aponta que, são elas: no novo paradigma de produção há um aumento significativo dos custos fixos em relação aos custos variáveis, o que não justifica um custeamento que vise o controle apenas dos custos variáveis, os resultados do custeio variável não devem substituir informações decorrentes de outros critérios e as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto prazo.

Baseado em Crepaldi (2008, p. 134) algumas desvantagens do custeio variável, são as que:

- a) Fere o Princípio Contábil da confrontação das receitas com os custos que contribuem para sua obtenção [...];
- b) Pode prejudicar a análise por parte dos credores no que se refere aos índices de liquidez e capital circulante líquido;

- c) Não considera os custos fixos na determinação do preço de venda;
- d) Os custos fixos não são complementares fixos e tampouco as variáveis são completamente variáveis [...];
- e) No Brasil, não é aceito pelo Fisco.

Conclui-se o custeio variável adotado pelo Governo Federal possui em sua característica junto ao seu conceito as análises custo volume-lucro e as análises por margem de contribuição, apresenta-se como um sistema de utilização limitada na esfera pública. Os custos fixos presentes nas organizações públicas, em grande parte, representam a maior parte dos custos inerentes aos processos desenvolvidos. (REIS, RIBEIRO, SLOMSK, 2005, p.7).

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

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

Na próxima seção descreve o desenvolvimento do sistema de custos no setor Público e sua Formação.

### *2.5.2 Sistema de Custos no Setor Público e sua Formação*

Com desenvolvimento da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública no Brasil, exposta a Lei nº4. 320, promulgada em 17 de março de 1964, ao tratar da apuração de custos nos artigos 85 e 99, restringia o seu uso à área industrial da Administração Pública. Porém, o Decreto Lei 200 - Art. 79 cita que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

O pronunciamento do Tribunal De Contas Da União (TCU) formalizado pelo Acórdão nº 1078/2004 TCU, que determinou, na Administração Pública Federal, sem estipular prazo, para a implantação de sistema de custos. O segundo ato administrativo ocorreu com a criação da Comissão Interministerial de Custos, por intermédio da Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, do Ministério da Fazenda do Planejamento do orçamento e gestão com objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, método e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

O sistema de custos aplicado ao setor público tem importância assemelhada ao aplicado na indústria, portanto com objetivos diferenciados conforme Weimer e Ribeiro (2004, p. 01), demonstram a importância de um sistema de custos para a administração pública a fim de que se possa mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais.

A aplicação do sistema de custos no setor público para Weimer e Ribeiro (2004, p. 02):

(...) visa aumentar a qualidade dos gastos públicos, não por meio único do corte dos gastos, mas pela administração eficaz dos gastos públicos, o que sempre foi uma necessidade na gestão financeira, sendo possível, realizar uma estimativa dos custos dos serviços públicos. Através da Lei de Responsabilidade Fiscal, que pretende impor limitação ao endividamento das entidades públicas.

Sistema de Custos é um instrumento segundo Banco Central do Brasil (2004), que possibilite não só quantificar os custos dos processos empreendidos pelas organizações, como também estabelecer padrões de desempenho adequados e compatíveis com as expectativas da sociedade.

O manual da STN (2015) evidencia que a obtenção de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão pelos gestores é uma preocupação tanto das empresas, onde o lucro é a principal medida de desempenho, como nas instituições públicas, onde o controle dos custos é o termômetro. A característica mais relevante da informação de custos é a comparabilidade, obtida por meio da aplicação de modelo comum na obtenção da informação, que melhora a transparência e possibilita que o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos.

Conclui-se, com desenvolvimento da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública no Brasil. Teve início ao tratar da apuração de custos, como demonstrado na Lei nº4. 320 e no Decreto Lei 200 - Art. 79. Destaca que o Sistema de

Custos é um instrumento que possibilite não só quantificar os custos dos processos empreendidos pelas organizações, a LRF que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para atingir o objetivo fundamental do trabalho é apresentada no próximo capítulo a metodologia utilizada para obter o resultado do objetivo geral demonstrado.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia visa mostrar o caminho para se chegar aos objetivos propostos anteriormente, definindo os critérios, métodos, instrumentos, procedimentos e técnicas a serem utilizados na realização do estudo bem como a veracidade dos fatos e a contribuição para a economia de tempo.

#### 3.1 Classificação de pesquisa

Para a realização do estudo comparativo deste trabalho foram utilizadas revisões bibliográficas sobre trabalhos de SISCUSTOS e SIC feitos anteriores, entrevista foi realizada através de vários e-mails enviados para STN sobre detalhes do funcionamento do SIC, as perguntas estão demonstradas no Apêndice A do trabalho.

A presente pesquisa pode ser considerada descritiva, porque procura descrever as características dos Sistemas de Custeio implantados no Exército Brasileiro e no Governo Federal. A pesquisa em questão também é bibliográfica, pois recorrerá o material acessível ao público em geral, como livros, artigos, teses e dissertações para realizar pesquisa sobre os assuntos relacionados ao SISCUSTOS e o SIC.

O presente trabalho tem natureza e orientação qualitativa e no qual se analisou o conteúdo teórico referente ao SISCUSTOS e o SIC, bem como os principais fundamentos legais.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 136) a investigação qualitativa caracteriza-se pela predominância do caráter descritivo dos fatos dados; pela preocupação com o processo e não somente com os resultados, pela análise indutiva dos dados e pela preocupação com os significados. Conclui-se que este tipo de investigação concentra-se nas descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de mensurá-los.

A etapa final para o desenvolvimento desse trabalho foi realizar um estudo comparativo entre o SISCUSTOS e o SIC.

Com isso exposto apresentam-se as limitações do trabalho na próxima sessão.

#### 3.2 Limitações

A metodologia aplicada a este trabalho está delimitada o estudo somente nos dois sistemas de custos implantados no setor público realizado através de um estudo comparativo.

A principal limitação está relacionada às referências conhecidas e artigos, dissertações, monografias, manuais, normas legais e referenciais teóricos que tratam do tema. Entretanto o sistema SIC é muito limitado a informações disponíveis no *site* da STN, pois não possui manual comparado em relação ao sistema do SISCUSTOS.

Através do estudo comparativo dos Sistemas de custos do Exército Brasileiro, Governo Federal. Realizou a interpretação individualizada de cada sistema de Custos, para atingir os objetivos propostos.

Dessa forma, a metodologia está relacionada em etapas, para estruturar o desenvolvimento e efetuar o estudo comparativo. Após o estudo comparativo desse trabalho verificou-se qual modelo do sistema de custos atende às exigências da legislação atual e qual é o mais adequado para gerenciamento de tomada de decisão no Setor Público.

A primeira etapa fundamentou a apresentação o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e descrever quais são as características do modelo do sistema de custos. A segunda etapa a apresentação do Sistema de custos do Exército Brasileiro (SISCUSTOS), e descrever quais são as características do modelo do sistema de custos.

A seguir é apresentado na parte do desenvolvimento como são a funcionalidade do SIC e no SISCUSTOS, modelo dos Sistemas de Custos, suas estruturas, como é a metodologia de apropriação dos custos nos dois sistemas estudados e qual modelo está cumprindo as exigências atuais da legislação, qual modelo de Sistema de Custos é o mais adequado de acordo com as exigências da legislação, para gerenciamento de tomada de decisão no Setor Público.

## 4 DESENVOLVIMENTO

Neste capítulo expõe-se o aperfeiçoamento gerencial das organizações que se tornou uma exigência, o que implicou na necessidade do Exército e do Governo Federal implantarem Sistemas de Custos para a melhoria de suas próprias gestões. Assim a finalidade é de efetuar uma análise comparativa entre SISCUSTOS e o SIC. Para isto, descreve quais são os métodos de custeio utilizados nos sistemas citados, verificam quais são os aspectos que os caracterizam e discute qual dos modelos atende as exigências da legislação atual.

### 4.1 O Sistema de Custos no Exército (SISCUSTOS)

O SISCUSTOS é um sistema de informações gerenciais e de apoio à tomada de decisão, que contempla um dos objetivos da Administração Governamental Contemporânea, no que se refere à qualidade do gasto público. Conforme a Lei Complementar nº 97, o Exército Brasileiro é uma instituição permanente e regular, é organizado com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República.

O Exército Brasileiro, através da Reforma do Aparelho do Estado de 1995 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal também precisou adaptar-se as mudanças no cenário contábil. Para isso, foram realizados estudos, para a criação do sistema e com muita dedicação de uma equipe de profissionais pertencentes à Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Exército Brasileiro, em julho de 2004, ocorreu o mapeamento dos Grupos e Centros de Custos com a participação de representantes do Estado Maior do Exército e dos Órgãos de Direção Setorial.

O Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) foi desenvolvido pela Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Exército Brasileiro, por intermédio de sua Diretoria de Contabilidade (D Cont) conforme (CAMPOS, 2015, p.33).

As seguintes exigências legais<sup>4</sup> aprovou as Normas para o funcionamento do SISCUSTOS. O sistema utiliza o método de custeio ABC como base, para a apuração e

---

4 Lei nº4. 320 de 17 Mar 64-Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal;  
Decreto-Lei nº 200, de 25 fev. 67-Dispoe sobre organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para reforma Administrativa e dá outras providências;  
-Decreto nº 93.872, de 23 dez 86 – Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências;

o controle dos custos de sua estrutura organizacional, fundamenta-se nos custos gerados pelas atividades nas organizações focados nos programas de governo e nas peculiaridades da contabilidade aplicada ao setor público. Sua implantação significa o dispositivo ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal e as Diretrizes do Comandante da Força Terrestre, mas também a introdução de um instrumento capaz de identificar o nível de desempenho da organização com relação aos produtos e custos gerados pela organização.

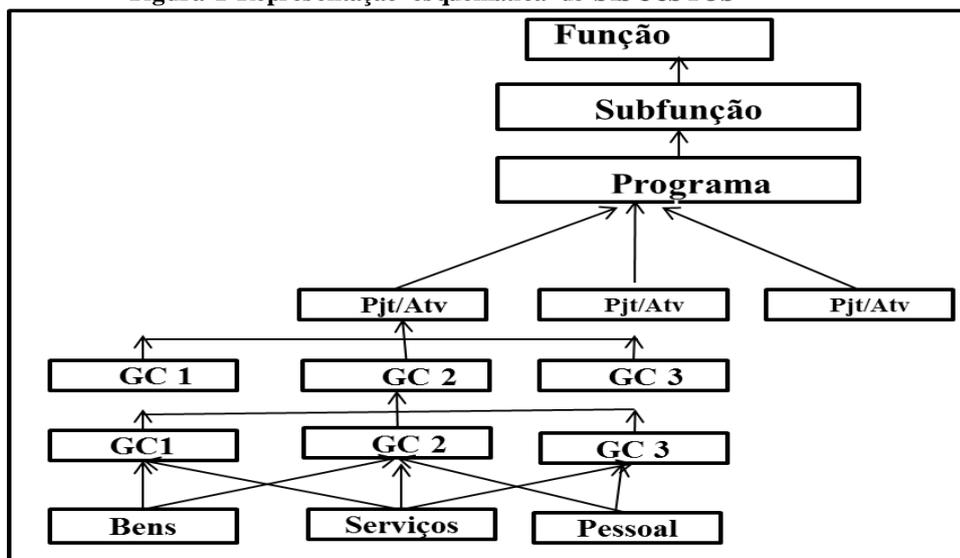
#### *4.1.1 Modelo do SISCUSTOS*

O SISCUSTOS baseia-se na legislação Federal. A finalidade do sistema é proporcionar ao gestor das organizações o levantamento dos custos, até o nível programa de governo. Segundo o Manual do Usuário (2015), a alocação dos insumos é realizada aos Centros de Custos (CC) que estão agregados a um Grupo de Custos (GC), que, por sua vez, são vinculados a uma ação de governo (projeto/atividade), que estão ligadas aos programas, subfunção e função do setor público cada projeto/atividade pode possuir vários GC, que se subdividem em quantos CC forem necessários.

Uma visão global do Sistema de Custos é representada conforme o Figura 1 abaixo.

- 
- Lei Complementar nº 101-LRF, de 4 maio 2000-Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências;
  - Lei nº10. 180, de 6 fev. 01-Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências;
  - Projeto de Lei Complementar nº135, de 4 jun. 10-Altera a Lei Complementar nº64, de 18 de maio de 1991, que estabelece, de acordo com §9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências ,para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade do exercício do mandato;
  - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)-Exercícios 2001 a 2009;
  - Diretriz Geral do Comandante do EB-2003 e 2007;
  - Portaria nº932 Cmt Ex, de 19 dez 2007-Aprova as normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro (SISCUSTOS);
  - Resolução nº1. 111-CFC/NBC T 16 (NBCASP)-aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
  - Portaria nº184-MF, de 25 ago. 08-Portaria nº184-MF, de 25 AGO 08; e o
  - Decreto nº6. 976, de 7 out 09-Dispõe sobre o Sistema de contabilidade Federal e dá outras providências.

Figura 1-Representação esquemática do SISCUSTOS



Fonte: Manual do SISCUSTOS, 2015, Pág. 07.

Segundo o Manual do Usuário (2015), uma das diretrizes para a modelagem do Sistema de Custos, foi à adoção de um método de custeio que possibilite a apuração e o controle dos custos das organizações em função das atividades que elas executam, sendo classificadas por meio ou fim. Os CC são classificados em 03 (três) áreas de abrangência:

- a) Centros de Custos Finalísticos: Estão direcionados às atividades finalísticas de cada Órgão Gestor;
- b) Centros de Custos de Apoio: Relacionados à manutenção da vida vegetativa das organizações militares; e
- c) Centros de Custos Específicos: Direcionados à missão institucional das OM, porém limitados às suas atividades administrativas.

O SISCUSTOS, segundo o Manual do Usuário (2015) está integrado a outros sistemas corporativos, cujo objetivo é fornecer aos gestores das organizações Militares (OM) dados para apuração dos custos dos produtos e serviços.

Por meio dos sistemas corporativos, apresentados abaixo, o SISCUSTOS coleta e processa os dados necessários e disponibiliza informações na forma de relatórios gerenciais pelo *Flexvision*. A sua finalidade é a obtenção de informação para a contabilidade gerencial das Unidades Gestoras.

Os sistemas corporativos integrados ao SISCUSTOS conforme o Manual do Usuário, (2007) são:

A) Sistema Integrado da administração financeira (SIAFI): nesse o sistema é gerenciado pelo Serviço Federal de Processamento de dados (SERPRO), que possui em suas finalidades as seguintes características conforme a STN:

- Prover os Órgãos da Administração Pública de mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- Permitir que a Contabilidade Aplicada à Administração Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais para todos os níveis da Administração Pública;
- Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- Proporcionar a transparência dos gastos públicos.

A importação dos dados do SIAFI é realizada diariamente para o banco de dados da SEF pela ferramenta *INGES*, que trata de uma solução que permite ao gestor público uma visão flexível sobre as informações orçamentárias e financeiras. Com o uso de técnicas e ferramentas voltadas à inteligência do negócio de Orçamento Público e Finanças.

B) Sistema de Controle Físico (SISCOFIS)

O SISCOFIS tem por finalidade prover o Exército de um controle de material que possa agilizar e uniformizar os procedimentos administrativos.

- Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE)
- Sistema de Retribuição no Exterior (SRE)
- SRE é um sistema corporativo gerenciado pelo Departamento Geral do Pessoal, fornece o custo com pessoal em serviço no exterior.

Os dados desses sistemas passam a integrar o SISCUSTOS, como brevemente é apresentado no tópico a seguir.

#### 4.1.1.1 Integração entre os Sistemas Corporativos

Afirmam Luz e Reis (2008, p.12), as integrações dos sistemas vão ao encontro dos procedimentos estabelecidos para a modelagem do sistema, sem gerar retrabalho, facilitando muito os operadores do SISCUSTOS.

De forma resumida é apresentado como se realiza a inserção de dados e sua posterior importação para o SISCUSTOS, de acordo com o Manual do Usuário (2015) correm como descritas a seguir:

A) As OM inserem dados (alocação de pessoal, carga energética e telefones instalados), referente a cada Centro de custo, diretamente no SISCUSTOS. As OM inserem também os dados de custeio relativos aos serviços (Serviços de um modo geral como limpeza, água, telefonia, energia elétrica, entre outros). Dados esses que são inseridos no SIAFI, por meio da liquidação das faturas (NS/CPR ou novo CPR pela aba de custos), indicando a atividade (Centro de Custos específicos ou para rateio).

B) A D Cont., utilizando uma ferramenta de extração de dados, faz a captura dos dados de custeio lançados pelas Unidades Gestoras no SIAFI, carregando-os no SISCUSTOS, que, por sua vez, aloca ou rateia os valores pelos diferentes Centros de Custos, de forma direcionada a CC específicos ou conforme o critério de rateio estabelecido (número de números de pessoa, carga elétrica, telefones existentes em cada CC, entre outros, que foi informado pela OM).

C) Mensalmente, o Centro de Pagamento do Exército (CPEX), através do SIAPPES/SIAPE, disponibiliza o banco de dados do último pagamento do pessoal militar e civil efetuado, que é carregado no Sistema que distribui os vencimentos pelos diferentes Centros de Custos, conforme a alocação de pessoal realizada pela OM).

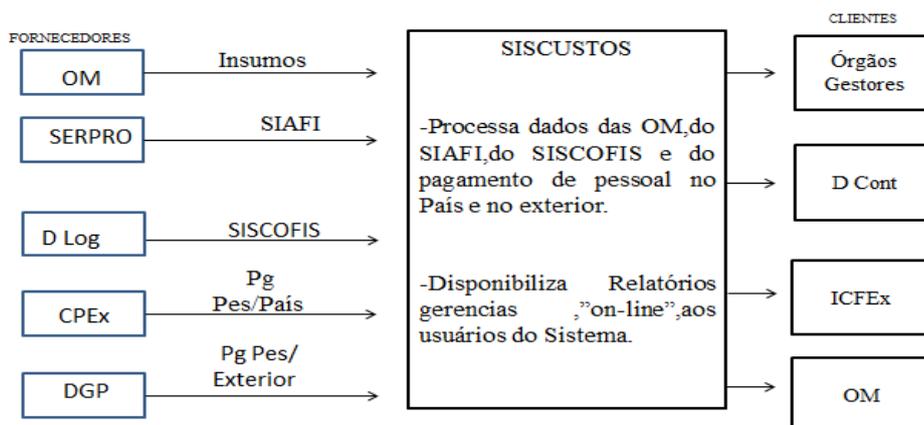
D) O Departamento Logístico (D Log) disponibiliza os dados de custos referentes ao material de consumo e ao material permanente, através do SIMATEX.

E) O Departamento-Geral do Pessoal (DGP) disponibiliza o banco de dados do pagamento do pessoal no exterior através do SRE.

F) Inseridos todos os dados necessários, o Sistema Gerencial de Custos disponibiliza Relatórios Gerenciais *online* aos usuários (Clientes).

Conforme é demonstrado a seguir na Figura 2 o Sistema de Integração do SISCUSTOS com outros Sistemas Corporativos:

**Figura 2-Integração dos Sistemas Corporativos com o SISCUSTOS**



Fonte: Manual do SISCUSTOS, Seção de Custos /D Cont. p.12.

Em resumo, a alocação dos recursos nos CC, tem por base as informações das Organizações Militares, conforme o Manual do Usuário (2015), que inserem os dados de alocação de pessoal, carga energética e telefones instalados diretamente em cada CC, no SISCUSTOS. Os dados de custeio relativos aos serviços, que são apropriados no SIAFI, indicando a atividade (Código do Centro de Custos), alimenta o SISCUSTOS, que os distribui aos CC específico ou para rateio, conforme informado pela OM quando da liquidação. No que se refere aos dados relativos aos materiais de consumo, estes são considerados no momento do seu uso (saída do depósito) por meio do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS), que alimenta o SISCUSTOS. No que tange a pessoal, os valores oriundos da folha de pagamento são alocados em função dos militares/civis que atuam em cada CC, que foi informado pela OM. A integração dos sistemas fornece os dados para apuração de custos, sem gerar retrabalho.

#### 4.1.2 Metodologia do SISCUSTOS

A Diretoria de Contabilidade é responsável por gerenciar, orientar, supervisionar, acompanhar e controlar as atividades referentes ao funcionamento do SISCUSTOS. As diretrizes para a modelagem do sistema tiveram como base a simplicidade de informações com o propósito definido no uso da tecnologia como ferramenta, em dados extraídos diretamente do SIAFI e de outros sistemas corporativos

em uso no Exército. Os principais objetivos das metodologias de apropriação de custos no SISCUSTOS conforme o Manual do Usuário (2015) são:

- a. Registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos.
- b. Identificar o custo das atividades no âmbito do Comando do Exército, como também, dos programas do governo.
- c. Proporcionar aos dirigentes, nos seus respectivos níveis, as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades (produtos e serviços) e programas de governo afetos ao Comando do Exército.
- d. Realizar o acompanhamento gerencial das OM.
- e. Disponibilizar informações, em tempo hábil, para auxiliar no processo decisório, mediante a análise comparativa dos custos reais com os custos padrão.
- f. Permitir ajustes no planejamento, para uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos disponibilizados ao Comando do Exército.

#### 4.1.3 Estrutura do SISCUSTOS

A estrutura organizacional do SISCUSTOS, conforme o Manual do Usuário (2015) é composto em dois módulos: Módulo de Segurança e Módulo de Custos. O Módulo de Segurança possui a funcionalidade do sistema pela qual se realiza a inclusão e alteração de dados dos usuários no sistema. Nesse módulo existem duas classificações para os usuários: Gestor de Custos e Operador de Custos, sendo suas funções definidas com a seleção de perfis específicos:

- a) **Gestor (Gerente) de Custos:** Responsável pela orientação, coordenação e fiscalização dos dados de custeio da Organização Militar. Cabe a ele produzir informações gerenciais e as apresentar ao tomador de decisão da Organização Militar. Além disto, é de sua responsabilidade cadastrar os operadores do Sistema. Esta função deverá ser desempenhada pelo Fiscal Administrativo da Organização Militar.
- b) **Operador de Custos:** é o responsável pelo lançamento e atualização dos dados de custeio no Sistema, sendo suas funções definidas com a seleção de perfis específicos.  
Módulo Custos possui o *menu* de navegação, onde permite ao usuário cadastrado, incluir e gerenciar as informações sobre a apuração de custos de sua Organização Militar a partir das seguintes funcionalidades Conforme Manual (2015):
  - a) **Administração do Sistema:** Permite ao Gestor de Custos acompanhar as datas limites para a inserção de dados no sistema. Esses apontamentos devem ser realizados conforme o calendário pré-determinado, pois sua inobservância incorrerá na omissão da informação de custos para aquele período, visto que o sistema bloqueará quaisquer lançamentos após a data limite destinados a Organização Militar, sendo liberado somente após realização do processo de rateio executado pela Diretoria de Contabilidade.
  - b) **Cadastros das Unidades:** Funcionalidade por meio da qual é realizado o carregamento das informações que serviram de base para a alocação de custos provenientes das despesas executadas com energia elétrica, telefone, água e esgoto, pessoal e outras. Portanto, através dessa funcionalidade que os gerentes de custos selecionam os centros de custos que são relevantes para apropriação de custos da Organização Militar.
  - c) **Relatórios/Relações:** Possui a função de disponibilizar os dados cadastrados pela Organização Militar com referência a Centros de Custos selecionados pela Organização Militar, o Pessoal alocado por Centros de

Custos, a telefones vinculados e Equipamentos Elétricos. Sendo os Relatórios Gerenciais disponibilizados pelo subsistema *Flexvision*.

d) **Mensagem Comunica**, **Check List** e **Manuais**: Permite, respectivamente, a comunicação entre os usuários do sistema, a verificação de pendências e a disponibilização dos manuais do usuário.

#### 4.1.4 Operacionalização

Segundo o Manual do Usuário (2015), para ter acesso no sistema é necessário o usuário ter o cadastro de *login* (CPF) e senha. De acordo com o Manual do Usuário do SISCUSTOS, a responsabilidade pela inclusão e alteração de dados do sistema em cada Organização Militar (OM) é dos usuários denominados Gestor e operador de custos. Portanto, são gerenciados os insumos referentes à alocação de pessoal (dias de trabalho), consumo de energia elétrica (Kwh), água/esgoto (m<sup>3</sup>) e telefones instalados (nº de linhas) são inseridos regularmente, pelas Unidades Gestoras/Organizações Militares, diretamente no SISCUSTOS, pelo Operador de Custos.

A seguir é apresentado em quais sistemas são gerados os dados relativos aos insumos (pessoal, material, serviços e patrimonial) e em que momento esses dados são transferidos ao SISCUSTOS, para sua apropriação nas respectivas atividades como é descrito no Manual do Usuário (2015).

#### 4.1.5 Alocação dos Insumos nos CC por meio do SIAFI e SISCOFIS

Insumos que compõem os centros de custos de acordo com o no Manual do Usuário (2015) são

- a) Despesa com pessoal (CPEX)
- b) Energia (SIAFI)
- c) Água (SIAFI)
- d) Telefone (SISCUSTOS)
- e) Serviço de terceiros (SIAFI)
- f) Material consumo (SISCOFS)
- g) Material permanente (SISCOFIS)
- h) Contratos de Limpeza (SIAFI)
- i) Outros Serviços realizados em mais de uma atividade
- j) Ajuda de Custo e indenização Bagagem /Passagem.

Portanto, para os demais insumos o operador de custos se restringe a cadastrar a base a ser utilizada para o rateio, sendo os valores carregados pelos sistemas integrados o SIAFI e o SISCOFIS, da seguinte forma:

a) Despesa com pessoal

A folha de pagamento é disponibilizada mensalmente pelo Centro de Pagamento do Exército (CPEx), tem como objetivo controlar e fiscalizar a atividade de pagamentos de pessoal e pela verificação da correção dos dados constantes dos arquivos de pagamento das Unidades Gestoras/Órgãos Pagadores, considerando a legislação e os fatos geradores de direitos e de obrigações, referente a remuneração.

O sistema adotou a classificação de gastos com pessoal como despesa fixa, considerando para fins de cálculo de alocação dos recursos as atividades. O somatório do número de dias trabalhados de cada servidor nos CC não poderá ser maior que 30 (trinta) dias por mês. Com base nos dados da folha de pagamento e o número de dias que cada servidor dedicou a cada centro de custo, é determinada o custo de pessoal por centro de custo, conforme alocação realizada pela Unidade Gestora/Organização Militar.

Considerando que uma OM tenha apenas os CC apresentado no Quadro 1:

**Quadro 1-Despesa com pessoal**

CC	Servidor	Dias trabalhados (a)	Salário por dia (Salário/30) (b)	Valor MO (c=axb)	Total MO CC ( $\sum c$ )
1	CPF 1	5	100	500	1.400
	CPF 2	4	150	600	
	CPF 3	6	50	300	
2	CPF 1	3	100	300	800
	CPF 2	2	150	300	
	CPF 3	4	50	200	
3	CPF 1	1	100	100	550
	CPF 2	2	150	300	
	CPF 3	3	50	150	

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## b) Energia Elétrica

Cada equipamento elétrico tem a sua potência e tempo de uso (em horas por dia e número de dias no mês) cadastrado no SISCUSTOS, considerando os CC em que é utilizado. Isto é realizado pelo operador da Organização Militar. O valor da fatura de energia elétrica, que foi liquidada como despesa no SIAFI, o sistema faz rateio automático das áreas comuns com os centros de custos existentes, (banheiro, corredores, salas de reunião e lazer e etc.) considerando a potência e o tempo de uso dos equipamentos em cada centro de custos.

Por exemplo:

Considerando que uma OM tenha apenas os CC de energia elétrica apresentado no Quadro 2:

**Quadro 2: Energia Elétrica**

CC	Equipamento	Potência (a)	Horas de uso por dia (b)	Dias de uso no mês (c)	Potência consumida (a x b x c)
1	Computador	200	4	20	16.000
2	Copiadora	300	2	20	12.000
3	Refrigerador	100	24	30	72.000

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Considerando ainda que a OM liquidou despesa com energia elétrica, no valor de R\$ 1.000,00, cada CC apresentaria os seguintes custos de energia elétrica consumida descritos no Quadro 3:

**Quadro 3: Total dos CC**

CC	Custo (Energia Elétrica) em R\$
1	160,00
2	120,00
3	720,00
Total	1.000,00

Fonte: Elaborado pela autora

## c) Água

A apropriação é rateada pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS da Organização Militar. É verificada no SIAFI a sua apropriação. Com a relação de causa e efeito, são as pessoas os verdadeiros consumidores desses recursos e

as mesmas estão relacionadas às suas respectivas atividades. Da mesma forma que a energia elétrica, o valor da fatura de água que foi liquidada, como despesa no SIAFI, é distribuída pelos CC, considerando a mão de obra empregada (rateado pelo número de pessoas) em cada CC.

Por exemplo:

Considerando que uma OM tenha apenas os CC para apropriação da água conforme Quadro 4:

**Quadro 4: Apropriação da Água nos CC**

CC	Servidor	Dias trabalhados (a)	Proporção MO e dias trabalhados no CC ( $\Sigma c$ )
1	CPF 1	5	1500
	CPF 2	4	
	CPF 3	6	
2	CPF 1	3	900
	CPF 2	2	
	CPF 3	4	
3	CPF 1	1	600
	CPF 2	2	
	CPF 3	3	

Fonte: Elaborado pela autora

Considerando ainda que a OM liquidou despesa com água, no valor de R\$3000,00 nos CC apresentaria os seguintes custos de água consumida de acordo com o Quadro 5:

**Quadro 5: Total dos CC**

CC	Custo (Água) em R\$
1	1500
2	900
3	600
Total	3000

Fonte: Elaborado pela autora

#### d) Telefone

O valor do telefone é lançado manualmente no SISCUSTOS pelo operador do SISCUSTOS da organização Militar. Alocação dos custos de telefonia é feita de forma direta quando um telefone atende a uma só atividade. Contudo, deverão ser cadastrados e vinculados os números das linhas telefônicas fixas, que fazem ligação externa, e dos celulares funcionais pertencentes a cada centro de custos. Quando esse recurso atende a

mais de uma atividade não há um critério de rastreamento (exemplo como o tempo de uso), mas sim um rateio baseado simples divisão, ou seja, se uma mesma linha atende a 4 (quatro) CC, o valor da conta é dividido pelos quatro igualmente.

e) Materiais de consumo

Material de consumo é aquele que em razão de seu uso corrente, pela definição da Lei nº 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada há dois anos.

São estocados no Almoxarifado obrigatoriamente quando do recebimento e no momento de sua distribuição (saída do almoxarifado) é informando o CC no pedido de material, diretamente no SISCOFIS pelo requisitante. O Comando Logístico (COLOG) fornece, mensalmente, ao SISCUSTOS, dados atualizados sobre o material de consumo retirado do estoque, que é controlado pelo Sistema de Controle Físico (SISCOFIS/SIMATEX).

f) Bens permanentes.

Bens permanentes são aqueles que, em razão de seu uso corrente, não perdem a sua identidade física, e/ou têm uma durabilidade superior a dois anos. Ainda no Manual consta que devem ser utilizados, na classificação orçamentária da despesa de aquisição de material permanente, seis parâmetros excludentes tomados em conjuntos: 1) Durabilidade, 2) Fragilidade, 3) Percibilidade, 4) Incorporabilidade, 5) Transformabilidade e 6) Finalidade.

A alocação a CC, conforme a D Cont (2016), é realizada quando a despesa com material tornar-se a custo no momento de sua aplicação (distribuição do material de consumo e depreciação mensal do material permanente), ou seja, na saída do almoxarifado. Portanto, torna-se necessário, neste momento, informar o Centro de Custos para o qual está saindo o material. Esses procedimentos serão realizados via pedido de material/movimentação no SISCOFIS. Nos lançamentos efetuados pelas Unidades Gestoras, recomenda-se especial atenção em relação aos registros que geram saldo nas contas de materiais/bens em trânsito. Para evitar a existência de saldo alongado deve-se acompanhar essa conta, fazendo as correções tempestivas, quando for o caso.

Porém, o bem já tenha sofrido depreciação, antes da transferência para a conta de bens móveis em trânsito, deverá ser feita a transferência do saldo da depreciação da

conta do bem móvel ancorada no SISCOFIS para a conta corrente 12.311.08.01 (estoque interno), ambas da Conta Contábil 12.381.01.00 (depreciação acumulada bens móveis), referente ao valor acumulado da depreciação do bem móvel. O valor da depreciação é gerado pelo SISCOFIS e o usuário do sistema lança os valores no SIAFI, posteriormente o SISCUSTOS resgata esses valores no SISCOFIS e o disponibiliza por meio do *Flexvision*.

No que se refere à apropriação dos gastos das despesas classificadas como material permanente deve ser reconhecido pelo sistema, de maneira mais adequada, que para seu perfeito ajuste dependerá das diretrizes que serão aplicadas para o reconhecimento das práticas de reavaliação e depreciação. Portanto conforme demonstrado no Simpósio de Administração das Unidades Gestoras D Cont (2016), o Material Permanente e Consumo começou em janeiro de 2015 a serem registrados os lançamentos patrimoniais (baixa do estoque e depreciação) passaram a ser realizada no novo SIAFI, exigindo o registro no CC. A alocação ao CC, é realizada quando a despesa com material tornar-se-á custo no momento de sua aplicação (distribuição do material de consumo e depreciação mensal do material permanente), ou seja, na saída do almoxarifado. Portanto, torna-se necessário, neste momento, informar o CC para o qual está saindo o material. Esses procedimentos serão realizados via pedido de material/movimentação no SISCOFIS. Resultando na melhora da informação gerencial disponibilizada cumprindo com as normas de contabilidade e as melhores práticas da contabilidade de custos.

g) Contratos de Limpeza.

Os contratos são rateados pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pelas Unidades Gestoras/Organizações Militares. De certa forma cumpre as premissas do rastreamento, pois existe uma base de identificação de ocorrência da atividade com a geração dos custos. Portanto da mesma forma que o rateio da água, considerando a mão de obra empregada em cada CC. O valor da fatura do serviço de limpeza que foi liquidada, como despesa no SIAFI, é distribuído pelos CC.

h) Ajuda de Custo e indenização Bagagem/Passagem.

Realizados pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pelo operador da Organização Militar. E rateados pela quantidade de pessoas vinculadas

em cada CC no SISCUSTOS. À Diretoria da Contabilidade (D Cont), utilizando o extrator de dados do SIAFI, captura os dados de custeio das Organizações Militares, carregando-os no SISCUSTOS.

Inserindo todos os dados necessários, o Sistema Gerencial de Custos disponibiliza Relatórios Gerenciais *online* aos usuários. A importação e rateio de dados no sistema gerencial de custos é realizada pelo SISCUSTOS sob a gestão da Seção de Custos da Diretoria de Contabilidade, com os dados provenientes do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) que é um módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX), do Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES), do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e do Sistema de Retribuição no Exterior (SRE), objetivando disponibilizar informações gerenciais às Unidades Gestoras/Organizações Militares.

#### 4.1.6 Relatórios Gerenciais

Os relatórios gerenciais, conforme o Manual do Usuário (2015), são fornecidos por intermédio da ferramenta *Flexvision*, a qual permite a visualização dos dados armazenados em bancos relacionais, nos mais variados formatos. Com todos os totais, cálculos, filtros e formatação que podem rapidamente ser definidos e alterados pelo usuário. Portanto, as consultas podem ser criadas, permitindo a visualização dos dados na forma tabular ou gráfica, sob as mais variadas formas de totalização. As análises podem evoluir de forma dinâmica através dos mecanismos de *drill down* (expandir/detalhar), *drill up* (contrair) e *drill across* (detalhar em todas as direções). Dados podem ser gerados no formato RTF, XLS, PDF ou impressos diretamente a partir do *browser*, com controle de fluxo de páginas, cabeçalhos e rodapés.

A Diretoria de Contabilidade preparou alguns Relatórios Gerenciais Padrões para consultas prontas disponibilizadas para as Organizações Militares, tais como “Custo da Organização Militar mês, Custo da Organização Militar ano, Pessoal Alocado nos Centros de Custos”, entre outros.

#### 4.1.7 Estudos anteriores sobre experiências do SISCUSTOS

O SISCUSTOS implantado no Exército Brasileiro, de acordo com Faria (2010), resulta em informações extraídas da contabilidade governamental, corroborando, para uma possível aproximação da contabilidade orçamentária com a contabilidade patrimonial. Os atributos pertinentes à metodologia utilizada ao custeio ABC, não se faz uso de critérios de rateio e sim de rastreamento, e na pesquisa realizada

no estudo de caso de Faria (2010), concluiu-se que barreiras tiveram que ser superadas pelos envolvidos com a operacionalização e alimentação do SISCUSTOS, os que manipulam diretamente a ferramenta (Gerente e o Operador de Custos) os que interagem com o sistema, por intermédio dos chamados sistemas corporativos, como o SIAFI (Encarregado do Setor Financeiro) e os SISCOFIS (Encarregado pelo Setor de Almoarifado e pela Seção de Fiscalização Administrativa).

No que se refere à apropriação aos custos das despesas classificadas como material permanente de acordo com Faria (2010), no momento de sua saída do almoarifado fere os conceitos aplicados à contabilidade de custos. O correto seria classificar o gasto como investimento e não os apropriar aos CC de determinada atividade. Também, há a necessidade de aprimoramento da metodologia do custeio ABC.

Porém, Passos (2012), em seu trabalho, destaca o Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A pesquisa procurou demonstrar também o impacto que têm as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Conclui-se que o Setor Público carecia de adoção de medidas capazes de proporcionar maior flexibilidade, acompanhamento e fiscalização das atividades para serem executadas. O referido autor comenta que vários órgãos da Administração Pública Federal vêm buscando desenvolver ferramentas que permitam o acompanhamento em colocações que estão dispostas nas NBCASP. Dentre estes órgãos, destaca-se o Exército Brasileiro, que desenvolveu e está aperfeiçoando a cada dia o seu Sistema Gerencial de Custos, visando dar maior suporte e apoio na busca de informações de cunho gerencial e informações para a tomada de decisões da Força Terrestre.

Conforme a Cartilha da Depreciação (2015), a depreciação não foi colocada em prática no momento da implantação da Gestão de Custos no Exército Brasileiro, pois, na ocasião, o Sistema de Controle Físico (SISCOFIS), não contemplava a opção de calcular o valor da depreciação do material permanente por ele movimentado. A Gestão de Custos, pelo motivo anteriormente exposto, tratava de forma generalizada o material permanente, pois alocava de uma única vez todo seu valor, a um CC. Portanto, agora com a funcionalidade da depreciação implementada no aplicativo SISCOFIS Organização Militar, será considerado custo somente o valor exaurido do bem.

Entretanto, o SISCUSTOS segundo Campos (2015), em seu trabalho sobre o Sistema de Custos como instrumento gerencial para tomada de decisão: estudo de caso

no Exército Brasileiro, afirma que a Diretoria de Contabilidade (D Cont) desenvolveu um Sistema Gerencial de Custos para o Exército como uma ferramenta para aperfeiçoar a capacidade gerencial da organização para auxiliar na tomada de decisão. Ainda conforme o autor citado, o SISCUSTOS ao utilizar o custeio baseado em atividade (ABC), sugere uma economia significativa de recursos na proposta orçamentária e possibilita uma gestão mais focada em desempenho e resultados. Completa dizendo que o modelo do Exército atende as exigências da legislação atual apresenta uma contabilidade voltada ao desenvolvimento de custos, um bom sistema de controle interno e suporte da tecnologia da informação, além do conhecimento acerca dos serviços prestados pela entidade pública e qual é razão de sua existência. Um dos aspectos tratados foi à questão da departamentalização, em seções e subunidades, a alocação dos custos de forma departamentalizada proporcionaria ao gestor uma comparação entre os custos de cada uma das seções e subunidades que compõe a sua Organização Militar, facilitando e dando subsídio a este para a tomada de decisão. Portanto, com relação aos benefícios alcançados foi a possibilidade de acompanhar a alocação dos custos em todas as atividades e processos da Organização Militar.

Finalizado a parte que trata SISCUSTOS, passa-se, no tópico a seguir, a tratar do modelo do Governo Federal (SIC).

#### 4.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)

O SIC foi desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. A preocupação em desenvolver um Sistema de Custos no Setor Público surgiu com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). E se tornou um indutor de mudanças no sistema de alocação de recursos entre unidades administrativas e os programas de governo.

Em meados de 2005, foi instituída uma Comissão Interministerial, cujo objetivo era “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal” (BRASIL, 2012b). Por meio do relatório final, a comissão assim relatou:

A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, dada à dimensão cultural do problema. Nesse sentido, a Política de Custos deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito. (HOLANDA et al., 2010, p.49).

Segundo o artigo de Machado e Holanda (2010), um grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, foi criado em 2008 sob responsabilidade do Ministério da Fazenda a fim de criar e implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Com intuito de produzir a versão inicial do SIC o qual se homologou em 2010.

O sistema de custos abrange todos os órgãos da Esfera Federal, a partir de dados extraídos de três principais Sistemas Estruturadores: Sistema Integrado da Administração Financeira (SIAFI), sistema informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal (SIAPE) e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN).

Contudo, a melhor garantia do aperfeiçoamento do sistema de custos são o cálculo e a divulgação dos custos unitários dos bens e serviços entregues à população, argumentam Holanda e Machado (2010), pois proporciona para os gestores envolvidos a analisar as informações, buscando, de um lado, corrigir as distorções de classificação e, de outro, tornar mais eficiente o uso dos recursos.

Vale ressaltar que apurar custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, de acordo com Holanda e Machado (2010), a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como *feedback*, retroalimentando todo o processo. As atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais, não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos, tem um único produto final, entregue aos cidadãos ou usuários do serviço público. Quando houver mais de um produto resultante de uma mesma atividade, pode-se entre outras técnicas tratá-lo como produção conjunta. Deve indicar o custo total da atividade e as quantidades produzidas de cada um dos produtos diferentes.

Conforme Santos (2011), destacou que a partir de 2012 o sistema de custos passou a ser composto por um *datawarehouse*, segundo Laudon e Laudon (2007, p.149) podem ser definidos como um banco de dados que armazena dados correntes e históricos de potencial interesse para os tomadores de decisão. A eficiência do gestor seria analisada, a partir da comparação do efetivamente produzido com o padrão ou o orçado da atividade prevista no orçamento. Portanto, o rol dos projetos e atividades é prerrogativa de cada um dos entes públicos, a informação de custo possui a função de auxiliar no processo de gestão, deve ser instrumento para que, de posse delas, sejam prestadas contas aos órgãos competentes e à sociedade.

#### 4.2.1 Modelo do SIC

O modelo de implantação de Sistema de Custos adotado pelo Governo Federal foi desenvolvido a partir dos estudos de doutoramento realizados por Machado (2010) e inspirado na tese de Holanda (2002). Composto por um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo, para que atendesse às exigências legais, auxiliasse na avaliação de resultados e desempenhos aos gestores do setor público pelo método de custeio.

Segundo Machado e Holanda (2010, p.795), destacaram em suas abordagens duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante; e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade. Na visão macro, o custeio adotado pelo Governo Federal na criação do SIC, utilizou o método de custeio direto que aloca todos os custos diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio. O que tornou o SIC único e bastante útil para avaliar desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do Governo Federal. Na visão micro, cada órgão poderá aperfeiçoar as suas informações específicas recebidas, já ajustadas para custos de acordo com a sua realidade operacional.

De acordo com autores acima, o modelo adotado pelo SIC teve a importância de cada entidade governamental poderia implantar um sistema de custos próprio, que melhor atendesse às suas necessidades. A primeira etapa do modelo: dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais via sistemas estruturantes para o processo, relacionado às necessidades informacionais dos órgãos finalísticos (saúde, educação, segurança etc.). Possui a vantagem de gerar uma informação de custos sintética, porém perfeitamente comparável para toda a administração pública federal.

Na segunda fase composto por processo (indutivo: do particular para o geral), ocorre ajustes a cada realidade física operacional dos órgãos setoriais finalísticos (saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.). De acordo com Santos (2011, p.9), na segunda fase do processo o sistema permite ajustes a cada realidade física operacional, a implantação do sistema de custos para a Administração Pública “[...] que passou pela necessidade de ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao Setor Público”.

Para a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência na sua integralidade, segundo a Resolução nº 1.282/2010 do Conselho

Federal de Contabilidade, esse regime determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Alguns ajustes são feitos no relatório de custos pelo próprio SIC (MACHADO E HOLANDA, 2010, p. 799). Portanto, a contabilidade com base na execução orçamentária, mesmo no caso da despesa pública, não respeita integralmente esse princípio. A aquisição de estoque, por exemplo, gera uma despesa orçamentária que não representa uma despesa contábil, pois, como esclarece Reis (2006, p. 15), “o fato gerador da despesa é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização”. Essa necessidade de ajuste está diretamente relacionada com a sistemática adotada pelos idealizadores do SIC, que escolheram a estrutura orçamentária como base para a alocação de custos aos objetos de custo, e não as despesas registradas no sistema patrimonial.

O modelo sistêmico do SIC está apoiado em um modelo de *Business Intelligence (BI)*, que extrai, trata, organiza, armazena e analisa os dados. Assim, o SIC é um sistema informacional, ou seja, coleta processa e dissemina dados que são convertidos em informações úteis à tomada de decisão. Portanto eventuais ajustes ou correções identificadas através das informações constantes dos relatórios só podem ser efetuados nos Sistemas Estruturantes.

Conforme entrevista realizada com a Gerência de Informação de Custos (GEINC) <sup>5</sup>, para que os relatórios retornados pelo SIC tenham vinculação ao CC, é necessária prévia definição pelo órgão que utilizará tal funcionalidade para detalhar seus custos. A habilitação do uso da funcionalidade é feita no SIAFI pela STN, mediante solicitação de alteração na tabela de unidade gestora ou órgão do indicador **USO OBJETO DE CUSTO** de NÃO para SIM.

Antes de efetuar a solicitação é importante destacar, que o órgão deve definir e cadastrar os CC no SIAFI através da transação **ATUCUSTO**, pois uma vez alterado o indicador só será possível concluir o processo de liquidação no SIAFI Web, quando a situação afetar custos, quando é informado um CC válido na respectiva aba. Os CC são definidos com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela própria organização, com a finalidade de classificar a origem do custo e alocá-lo corretamente.

---

<sup>5</sup> Entrevista concedida pela Gerência de Informação de Custos – GEINC, Coordenação de Informação de Custos – COINC, Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, custos@tesouro.gov.br [mar. 2016]. Entrevistador: Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva. Juiz de Fora, 2016. A entrevista na íntegra encontra-se transcrita no Apêndice A desta monografia.

O detalhamento é feito no momento de execução da despesa ou da apropriação patrimonial no *SIAFI Web*, onde serão informados o centro ou os CC nos quais serão acumulados os referidos gastos. Portanto, o SIC permite a acumulação de custos em CC específicos, mas a vinculação é feita no momento da liquidação (execução orçamentária) ou das apropriações patrimoniais (consumo de estoques, depreciação *etc.*) via *SIAFI Web*.

Os objetos de custos principais, conforme observados na organização dos relatórios do sistema são:

- a) Programas
- b) Função e subfunção
- c) Ações e seus produtos
- d) Órgãos ou unidades administrativas
- e) Investimentos

A definição dos objetos é consequência direta do objetivo principal do sistema, qual seja o de apurar os custos dos Programas e das unidades da Administração Pública Federal. A ligação dos insumos ao CC e ao programa de governo ocorre, quando o usuário no momento da execução da despesa ou da apropriação patrimonial no *SIAFI Web* informa o centro ou os CC aos quais serão lançados os referidos gastos, caso o órgão tenha optado pela utilização da funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO**.

Esses CC são criados conforme a definição do que se deseja mensurar e avaliar (objeto de custo). Essa definição é prévia à execução e não necessariamente é um programa. Em linhas gerais, quem define o que é medido é o objeto de custo. Os custos quando conseguem ser identificados tem o papel fundamental na estratégia de gestão. São determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela própria organização, com a finalidade de classificar a origem do custo e alocá-lo corretamente. A definição do objeto de custo (o que medir) pelo órgão não significa que fará uso da funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO**.

No estágio atual do SIC, os relatórios de custos são gerados por qualquer órgão do Governo Federal pertencente ao Orçamento Fiscal, Seguridade Social e que utilize o *SIAFI* a partir da informação da execução orçamentária ajustada, independentemente da utilização da funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO**. Esta é uma

ferramenta que possibilita a esses órgãos, caso julguem necessário, maior nível de detalhe nas informações de custo.

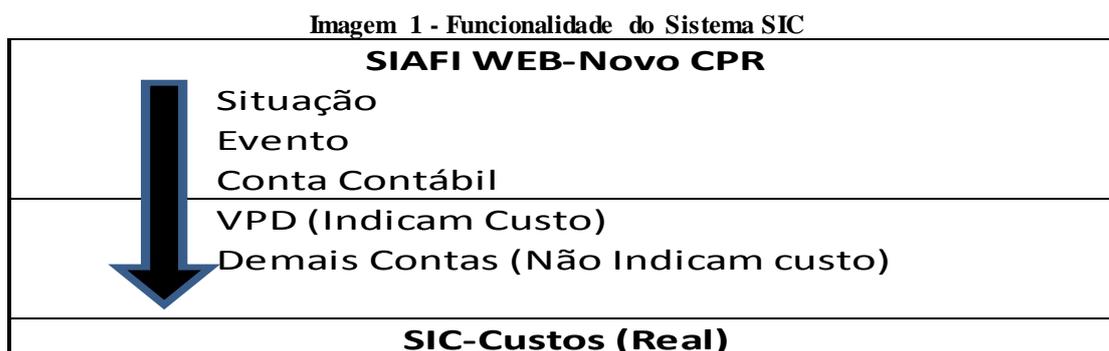
Um exemplo, quando quiser estruturar CC com base na Natureza de Despesa, pois, da mesma forma essa informação já está acessível no SIC, bastando que construa sua consulta utilizando os atributos e métricas correlatas.

#### 4.2.2 Metodologia do SIC

O SIC é um sistema gerencial foi concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal. Especificamente sobre a metodologia do SIC no que se refere à funcionalidade USA DETALHAMENTO DE CUSTO há a métrica (dados numéricos ou quantitativos adicionados diretamente em relatórios e documentos) denominada DetaCusto (Detalhamento de Custo) construída de forma a retornar as informações alimentadas na aba CC no SIAFI Web.

O que define se a transação vai indicar a ocorrência ou não de custo é a Situação informada em uma das seguintes abas, conforme o caso: Principal Com Orçamento (se pagamento com execução orçamentária), Principal Sem Orçamento (se pagamento sem execução orçamentária), Encargo (geralmente, se encargos sociais), Despesa a Anular (geralmente, se estorno, reclassificação), ou Outros Lançamentos (se apropriação patrimonial).

O fluxo para geração e carga da informação de custo, quando é utilizada a funcionalidade, segue na Imagem1 abaixo:



Fonte: Site da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.2.3 Estrutura do SIC

As Diretrizes adotadas pela Administração Pública Federal para o SIC são as que tangem ao sistema de acumulação de custos no setor Público Federal como destacam Holanda e Machado (2010, p. 81). Especificamente na administração direta,

existem duas configurações de sistema de acumulação de custos, o sistema de acumulação mais propício é o por processo é quando se trata dos serviços típicos de Estado que são prestados de forma contínua, como educação, defesa nacional, saúde, justiça, etc.

A segunda configuração conforme Machado e Holanda (*idem*), o setor público também cria capacidade para, prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Essa ação é caracterizada como encomenda específica, com data inicial e final de execução, significando, portanto, que o sistema de acumulação de custos requerido neste caso é o sistema por ordem de serviço. O projeto e atividade no setor Público, concluir-se que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo.

O conceito de custo contempla duas dimensões conforme a STN: a física e a monetária. A dimensão física dos custos refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área, quantidade, etc. No caso específico do Governo Federal, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc.

O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e sobre essa que devem ser realizados os ajustes contábeis. Portanto a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN), do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e do próprio SIAFI.

Os três sistemas SIAFI, SIAPE e SIGPLAN, não foram desenvolvidos para gerarem informações contábeis de custos. O SIAFI possui uma ótica orçamentária, apresentando dados de liquidação<sup>6</sup> e pagamento, enquanto o SIGPLAN possui as informações de execução física e o SIAPE faz a gestão administrativa e financeira da folha de pagamento.

O SIC é um sistema gerencial, integrado aos principais sistemas estruturantes do Governo Federal, concebido para fornecer informações de custos da Administração

---

6 Entrevista concedida pela Gerência de Informação de Custos – GEINC, Coordenação de Informação de Custos – COINC, Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, custos@tesouro.gov.br [mar. 2016]. Entrevistador: Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva. Juiz de Fora, 2016. A entrevista na íntegra encontra-se transcrita no Apêndice A desta monografia.

Pública Federal de acordo com a STN. Está centrado em um *Datawarehouse* - *DW*, utilizando integração de dados e processamento analítico *online*; utiliza-se de processos de coleta, análise, organização, armazenamento e compartilhamento de dados; e de transformação de dados em informações relevantes à tomada de decisão.

Nesta fase, cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a Objetos de Custos comuns e padronizada para toda a administração pública. Conforme mencionado, este requisito fundamental torna viável a análise de desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do Governo Federal como cita Machado e Holanda (2010, p. 796).

#### 4.2.3 Ajustes Contábeis

Machado (2005, p. 102), enfatiza afirmando em sua conceituação de gasto advinda do orçamento público, bem como a questão do regime contábil, o qual reconhece a despesa no momento do empenho, faz com que a informação registrada no sistema contábil necessite sofrer ajustes para obter a informação de custos. Porém, significa que os fluxos, tais como resultado econômico ou patrimonial custos dos serviços prestados no período e outros, estarão subordinados ao foco principal nos aspectos em que houver conflito sobre qual o momento mais adequado para se reconhecer e registrar determinado evento.

Para se tornar possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos, segundo Martins (2003), ao analisar a terminologia da contabilidade de custos, destacam-se os seguintes conceitos:

Gasto: sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;

Investimentos: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;

Custo: gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;

Despesa: em ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas;

Desembolso: pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Martins (2003)

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

- a) Restos a Pagar não Processados: a liquidação forçada ocorre no encerramento do exercício em cumprimento ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964. Seu objetivo é levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro;
- b) Restos a Pagar processados conforme Lima e Castro (2007) representam os casos de despesas já liquidadas, faltando apenas o pagamento;
- c) Despesa Orçamentária: Depende de autorização legislativa e com crédito orçamentário suficiente para sua realização. É quando integra o orçamento, pois é discriminada e fixada nele. Segundo Angélico (1994, p.620), a despesa orçamentária “é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente”.
- d) Despesa Extraorçamentária: Não depende de autorização legislativa e é paga à margem de lei orçamentária, entretanto para Kohama (2008, p.88) ela “se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo, financeiro, oriundas de receitas extraorçamentária, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros”. Despesas que não dependem de autorização legislativa e não estão integradas ao orçamento público, resumem-se às devoluções dos valores das receitas extraorçamentárias.
- e) Despesas de Exercícios Anteriores: a Lei nº 4.320/1964 estabelece a possibilidade de se empenhar, liquidar e pagar despesas de exercícios anteriores utilizando-se do orçamento do exercício corrente. Essas despesas são escrituradas de forma segregada e devem ser expurgadas no momento de apuração dos custos do exercício;
- f) Inversão Financeira e Amortização: à semelhança dos investimentos, somente irão integrar o cálculo do custo em exercícios futuros.
- g) Despesa Liquidada: é o segundo estágio da despesa orçamentária, a liquidação da despesa é, normalmente, processada pelas Unidades Executoras ao receberem o objeto do empenho (o material, serviço, bem ou obra). Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem como objetivos: apurar a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação. Com fornecimento ou com serviços prestados terão por base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Principais documentos contábeis envolvidos nessa fase: NS (Nota de Sistema) e NL (Nota de Lançamento) são as variáveis a partir da qual deve realizar os ajustes conceituais necessários para se chegar à informação de custo.

#### 4.2.3.1 Procedimentos contábeis realizados aos ajustes

O modelo escolhido prevê o tratamento dos dados extraídos dos sistemas básicos por meio da realização de ajustes contábeis, na visão dos gestores, permite sua transformação em **custos**. Esse modelo por ajustes utiliza apenas as informações advindas dos sistemas básicos, sem incorporar estudos sobre depreciação e avaliação

patrimonial, que são componentes importantes dos custos. O órgão responsável por determinar os ajustes contábeis a serem realizados conforme o *site* da STN. A principal fonte terá como as informações financeiras obtidas através do SIAFI, enquanto as variáveis físicas virão dos outros sistemas governamentais e delinearão a disposição dos dados financeiros em parâmetros não existentes no SIAFI.

Os ajustes contábeis, segundo o Manual de Treinamento do Sistema (2010) consistem em inclusões e exclusões de valores à informação inicial, que é a despesa orçamentária liquidada e são desenvolvidos em duas etapas básicas:

**I. Ajustes orçamentários:** São exclusões de valores que compõem a despesa orçamentária liquidada, mas que de acordo com o arcabouço conceitual não são considerados custos. Esses valores são identificados a partir da classificação orçamentária.

**II. Ajustes patrimoniais:** A informação de custo obtida a partir do sistema patrimonial deve ser incluída na informação inicialmente obtida do sistema orçamentário. São valores que não compõem a execução orçamentária, tais como, depreciação, amortização, exaustão, consumo de estoques, etc. O sistema patrimonial também fornece subsídios para a identificação de valores que devem ser excluídos da despesa orçamentária liquidada, mas que não podem ser identificados a partir da classificação orçamentária, como é o caso das concessões de adiantamentos.

Os sistemas patrimoniais, conforme a STN, fazem a alocação do consumo dos bens aos programas através do SIC que consegue gerar relatórios de custos a partir da informação da execução orçamentária, bastando que o órgão do Governo Federal pertença ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social e que utilize o SIAFI. O que define as informações retornadas nos relatórios do SIC são os atributos e métricas escolhidas pelo usuário na construção da consulta.

Portanto, os atributos e métricas possibilitam gerar informações de custos que atendam especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado (por ordem de serviço ou produção). Essa forma é mais adequada para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias, programas de governo e etc.(STN).

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 21) a alocação do consumo dos bens aos programas ocorre, conforme a seguir:

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

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

d) O modelo de acumulação direta das despesas orçamentárias pode ser transformado em modelo de acumulação do custo do período ou da ordem, uma vez feitos os ajustes das despesas orçamentárias liquidadas e dos investimentos (principalmente consumo dos estoques). Tais ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas:

1) **Ajuste inicial**, que consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, realizando ajustes por meio de acréscimos ou exclusões de dados, conforme modelo teórico de ajustes voltados à contabilidade de custos aplicada ao setor público;

2) **Exclusão** de informações não aderentes ao regime de competência. Dessa forma, partindo-se da informação da execução orçamentária são realizados ajustes com objetivo de aproximá-la do regime de competência, conforme o modelo apresentado no Quadro 6 a seguir:

**Quadro 6: Modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SIC**

<b>Informação Inicial</b>		
Despesa Executada	Orçamentaria	Liquidação + Inscrição de Restos a Pagar Não Processado (RPNP)
	(-) Exclusões	Despesa Executada por inscrição de RPNP (exceto aqueles para os quais o fato gerador já tenha ocorrido)
		Despesas de Exercícios Anteriores
		Formação de Estoques
		Concessão de Adiantamento
		<b>INVESTIMENTOS</b>
		<b>INVERSÕES FINANCEIRAS</b>
		<b>AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA</b>
	(+) Adições	Restos a Pagar (RP) Liquidados no Exercício

<b>= Despesas Orçamentárias Ajustadas</b>	
<b>Ajustes patrimoniais</b>	
(+) Adições	Consumo de Estoque
	Despesa Incorrida de Adiantamento
	<b>Depreciação/Amortização/Exaustão</b>
=Despesa orçamentaria Ajustada ao Regime de Competência	

Fonte: Adaptado do site da STN, acessado dia 11 de outubro de 2016.

Conforme o modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SIC, a Gerência de Informação de Custos<sup>7</sup>, cita que foi desenhado para atender todos os órgãos e no SIC está representado pela métrica **Custo Direto**. A funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO** é uma opção a mais para o gestor detalhar suas informações e materializada em relatórios pela métrica **Detacusto**, na qual não há ajustes.

A STN destaca que, conforme o Quadro 6, os custos serão os gastos relativos a bens ou serviços utilizados e consumidos imediatamente, e investimentos quando beneficiarem exercícios futuros (despesas de capital, por exemplo). Os investimentos transformam-se posteriormente, em custos quando consumidos ou pelo transcurso do tempo, pelos institutos da depreciação, amortização e exaustão. O SIC faz a distribuição aos CC, quando o usuário aloca o insumo ao CC e define qual programa consumiu o recurso no momento da execução da despesa ou da apropriação patrimonial no SIAFI

7 Entrevista concedida pela Gerência de Informação de Custos – GEINC, Coordenação de Informação de Custos – COINC, Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, custos@tesouro.gov.br [mar. 2016]. Entrevistador: Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva. Juiz de Fora, 2016. A entrevista na íntegra encontra-se transcrita no Apêndice A desta monografia.

*Web*, informa o centro ou os CC aos quais serão lançados aos referidos gastos, caso o órgão tenha optado pela utilização da funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO**.

É importante salientar que conforme Holanda e Machado (2010, p.13), que no setor público, diferentemente do privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período. Essa separação é muito importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoque dos produtos que serão vendidos no período seguinte.

No setor público, essa distinção é irrelevante, já que o objetivo é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período e o pressuposto é a inexistência de estoques de serviços ou produtos em processamento ou acabados, fato para a grande maioria do setor público. A identificação dos investimentos a partir das despesas liquidadas é relativamente simples.

A classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas estabelece desde logo a distinção entre as despesas correntes e as despesas de capital, estando os investimentos destacados dentro das despesas de capital. Segundo Machado e Holanda (2010, p.13), despesas de capital são compostas, por investimentos, inversões financeiras, transferências de capital. Segundo o *site* da STN, as Despesas de Capital são ajustadas quando carregadas nos relatórios gerados através do Sistema de Informações de Custos (SIC), com o propósito de se obter a informação de custo ideal, que atenda ao regime de competência.

#### 4.2.3.2 Classificação das Despesas

Portanto, a identificação dos gastos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando-se as despesas classificadas como custeio de acordo o *site* da STN. Assumindo que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores **liquidados**, classificados como despesas de custeio, são gastos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. Por conseguinte, para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes conceituais contábeis.

Conforme, o tratado na Lei nº. 4.320,64 dispõe no art. 58, que as despesas devem ser registradas quando ocorre à emissão do empenho, que é um ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente é nesta fase da liquidação onde gera o direito do credor, o modelo proposto pelo Governo Federal sugere que, na ausência da contabilidade por competência, utilize-se a informação orçamentária liquidada como fonte de alimentação do SIC. Portanto, para a área pública, empenhar é garantir a um fornecedor de serviços e bens que a repartição pública tem autorização legal para realizar gastos que precede à ocorrência do fato gerador das despesas.

A legislação reconhece a possibilidade de ocorrerem situações em que despesas relativas a exercícios anteriores possam ser empenhadas, liquidadas e pagas no exercício corrente. Essas despesas são escrituradas em contas claramente segregadas e devem ser expurgadas como cita Holanda e Machado (2010), com o objetivo de apurar o custo dos serviços do exercício anteriores. Conseqüentemente, é necessário ter presente que existem “custos do período” que não estão incluídos nos gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesas de custeio, já que não fazem parte do sistema orçamentário, tais como a depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas como, por exemplo, as licenças remuneradas. É necessário que essas informações sejam registradas no sistema patrimonial da contabilidade governamental e incorporadas ao custo dos serviços prestados, inclusive como determina as atuais normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Segundo Machado e Holanda (2010, p.807) “a partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade”. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas. Portanto, alguns questionamentos podem ser feitos a essa proposta.

O primeiro é que os custos apurados dessa forma podem conter distorções de acordo com Machado (2010, p.17), “sendo a mais significativa à falta de critérios rigorosos na vinculação do pessoal aos projetos e atividades em que realmente atua.” Todavia, é importante salientar que a qualidade das informações do sistema integrado de custos depende, fundamentalmente, do rigor com que na fase do orçamento são associados os recursos com as atividades/projetos e, posteriormente, na fase da execução, depende do esmero do lançamento contábil utilizando-se as classificações corretas para cada transação.

O principal determinante dos custos do setor público, conforme (HOLANDA E MACHADO 2010, p.17), ocorre derivando dos programas e as ações, e também a identificação dos recursos necessários para executá-los. Os recursos estimados e consumidos são acumulados diretamente nos projetos ou atividades. A partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. É realizado sistematicamente. Porém, o órgão deve ter definida essa estrutura em seu modelo de gestão, a partir do qual desenharia sua tabela de CC para retratar essa realidade, como será realizado, cabe ao gestor definir.

Os criadores do sistema reportam a dificuldade por falha no planejamento, mas eis a grande questão, a contabilidade de custo deve refletir o planejado ou mensurar o efetivamente alocado aos CC e com isto se avaliara o planejamento. A informação de custo para gerenciar e avaliar é necessário mensurar, conhecer onde está para onde ir e como chegar ao destino. O ideal é que os dados comecem a ser tratados e avaliados e retroalimentem o ciclo de planejamento, como insumos para correção de desvios e eliminação de desperdícios.

É fundamental o SIC nesse processo possui as suas limitações, é um banco de dados que congrega informações dos principais sistemas estruturantes de Governo Federal. Apesar de ser um sistema informacional, carece de evolução, e esta é contínua. E está em desenvolvimento e há um longo caminho a percorrer. A disseminação pretendida na Administração Pública é o primeiro passo nessa jornada, que requer empenho dos gestores, da sociedade organizada, da academia, dos órgãos de controle (externo e interno) e tantos outros segmentos.

Aquilo que foi planejado (orçado) como custeio para uma ação é o que realmente foi consumido pela ação de acordo a Gerência de Informação de Custos<sup>8</sup>, portanto o SIC reproduz o que é alimentado no estruturante, inclusive a depreciação. Não apenas o ODC e pessoal. No SIC, através da métrica **Custo Direto** a o ponto de partida da informação de custo é a despesa orçamentária executada, procedendo a adições e exclusões orçamentárias (por exemplo, menos despesa executada por

---

8 Entrevista concedida pela Gerência de Informação de Custos – GEINC, Coordenação de Informação de Custos – COINC, Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, custos@tesouro.gov.br [mar. 2016]. Entrevistador: Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva. Juiz de Fora, 2016. A entrevista na íntegra encontra-se transcrita no Apêndice A desta monografia.

inscrição em restos a pagar não processados; menos despesas de capital) e patrimoniais (por exemplo, mais consumo de estoques; mais depreciação).

Dessa forma, Machado e Holanda (2010, p.19), argumenta que é possível criar um dicionário de atividades mais genéricas ou mais específicas de acordo com as necessidades de informação. Apesar disso, seguramente, tem atividades cujos produtos serão de difícil explicitação, enumeração e quantificação; nesse caso, obviamente, ocorre às dificuldades no cálculo do custo unitário, qualquer que seja o método de custeio adotado. Portanto, todos os custos da unidade entram no cálculo do custo, todo gasto contribui, para entrega de um produto, ou prestação de um serviço público, ou ainda, atendimento de uma demanda social.

O SIC pode ser visto conforme Kladi e Ferrari (2011) como uma ferramenta importante do planejamento governamental, de modo que as informações de custos são utilizadas para projeção de cenários e à gestão voltada a resultados fixados nas diretrizes estratégicas, que podem ser controlados por meio de indicadores de desempenho.

#### *4.2.4 Operacionalização*

Conforme no site da STN, o sistema utiliza ambiente *web*, com acesso fácil, além de permitir a ampliação do processo de transparência da gestão pública.

O SIC é operacionalizado, conforme exposto na Resolução CFC 1.366/2011, pelos órgãos centrais de custos, mas os autores envolvidos estão distribuídos em todas as entidades governamentais. Como os contadores, gestores, fiscais de contrato, responsáveis pelo planejamento e orçamento etc., cada um com uma parcela de responsabilidade. Entretanto, o profissional contábil de cada entidade pública assume fundamental importância, sendo o elo entre a origem dos dados de custos e o relatório gerado no SIC. Também é o profissional contábil quem responde pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos.

A identificação do usuário ocorre por meio do código de CPF e senha de acesso. Após a identificação, o usuário tem acesso à tela inicial do sistema, onde constam diversas seções, tais como: relatórios compartilhados, lista de histórico, etc. A partir dessa tela o usuário já pode criar um relatório ou executar um relatório previamente formatado.

Sistemicamente, a vinculação dos gastos a CC constitui em uma identificação que tem por finalidade permitir a apropriação de custos no SIAFI *Web* em níveis mais detalhados, desde que o Órgão ou unidade tenha optado pelo uso da funcionalidade.

Após o registro no *SIAFI Web*, é possível carregar relatórios no SIC que retornem informações detalhadas pelos respectivos CC.

Para o CC, a STN adota o seguinte conceito para uma unidade mínima de acumulação de custos, tanto direta como indiretos, onde são identificados o consumo efetivo do recurso e o beneficiário imediato do gasto. Importante destacar que o termo unidade descrito no conceito não é necessariamente uma unidade administrativa. Pode ser um imóvel, uma atividade, uma ação, um processo etc., desde que seja relevante possível medir e a relação custo-benefício seja favorável.

A operacionalização no SIC, será descrita a seguir, no momento do cadastramento do DOCUMENTO HÁBIL (DH) no *SIAFI Web* há algumas abas de preenchimento obrigatório. No contexto de utilização de CC. OBS: a aba CC só é habilitada para aqueles Órgãos ou unidades que optaram pelo uso da funcionalidade.

Exemplos práticos:

*SIAFI Web* (com utilização de centro de custo):

- a) Aquisição de material de consumo para estoque no valor de \$100

#### SITUAÇÃO DSP101: AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA ESTOQUE

Efeito sobre centro de custo: Não afeta a contabilização:

D	Estoque de material de consumo (Ativo Circulante)
C	Disponibilidades (Ativo Circulante) ou Fornecedores (Passivo Circulante) \$100
CUSTO APURADO: \$0	

Não há a informação de centro de custo porque o consumo do recurso será em momento posterior, motivo pelo qual o efeito sobre CC **Não afeta**.

- b) Requisição de material para consumo da unidade no valor de \$20.

#### SITUAÇÃO ETQ001: BAIXA DE ESTOQUES DE ALMOXARIFADO POR CONSUMO

Efeito sobre CC: Soma na contabilização:

D	Material de consumo (VPD-Resultado)
C	Estoque de material de consumo (Ativo Circulante) \$20
CUSTO APURADO: \$20	

O executante deverá necessariamente informar pelo menos um CC válido para conseguir concluir a transação no *SIAFI Web*. A ligação do CC com o programa do

Governo Federal ocorre pela definição do objeto de custo. O gestor possui as ferramentas nos sistemas estruturantes que possibilitam o acompanhamento e avaliação dos respectivos gastos e sua relação com o programa de governo. Por exemplo:

- a) Plano Orçamentário – PO; sistema SIOP; definido no momento do Planejamento;
- b) Plano Interno – PI; sistema SIAFI; definido no momento do detalhamento do crédito orçamentário;
- c) Unidade Gestora Responsável – UGR; sistema SIAFI; definida no momento do detalhamento do crédito orçamentário;
- d) Detalhamento de Custos; SIAFI *Web*; liquidação/apropriação patrimonial.
- e) O gestor pode combinar o uso dessas ferramentas, a fim de atender sua necessidade de informação.

A alocação de insumos segundo a Gerência de Informação de Custos<sup>9</sup>, como pessoal e serviços de modo geral (limpeza, segurança, energia elétrica, água, telefonia e etc.), esses gastos aos CC será conforme critérios definidos pelo gestor, distribuindo e acumulando-nos CC, caso utilize a funcionalidade USA DETALHAMENTO DE CUSTO, no momento da liquidação/apropriação patrimonial é informado o CC. Construída pesquisa correta no SIC, essa informação é retornada. Se o objeto de custo for atividades periodicamente serão alimentadas no estruturante essas informações que serão retratadas nos relatórios do SIC.

E independentemente de utilização da funcionalidade CC no SIAFI *Web*, o Órgão deve definir seu objeto de custos, o que deseja medir, assim como onde serão acumulados os custos, CC, a fim de mensurar e avaliar se está aplicando os recursos públicos com qualidade. O SIC consegue gerar relatórios de custos a partir da informação da execução orçamentária ajustada, independentemente da utilização da funcionalidade USA *DETALHAMENTO DE CUSTO*. Basta que o órgão do Governo Federal pertença ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social e que utilize o SIAFI. O que define as informações retornadas nos relatórios do SIC são os atributos e métricas escolhidas pelo usuário na construção da consulta. Os atributos e métricas possibilitam gerar informações de custos que atendam especificações predeterminadas do serviço ou

---

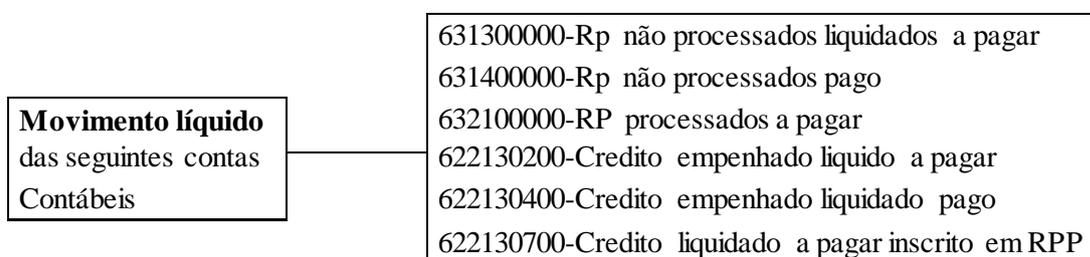
<sup>9</sup> Entrevista concedida pela Gerência de Informação de Custos – GEINC, Coordenação de Informação de Custos – COINC, Subsecretaria de Contabilidade Pública-SUCON, custos@tesouro.gov.br [abr. 2016]. Entrevistador: Alessandra Maria Gonçalves Petrato Silva. Juiz de Fora, 2016. A entrevista encontra-se transcrita no Apêndice A desta monografia.

produto demandado, com tempo de duração limitado (por ordem de serviço ou produção). Essa forma é mais adequada para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

É também possível acumular custos continuamente, compreendendo as demandas de caráter continuado, pois seu desenvolvimento ocorre de forma contínua. Por exemplo, é possível gerar relatórios de custos contendo informações de custos dos objetivos, relativos a programas temáticos, contemplando os exercícios de 2014 e 2015, incluindo a totalidade dos custos decorrentes da sua execução direta, bem como aqueles resultantes de descentralizações de créditos. Considerando totalidade dos custos dos programas temáticos indicados, que possuem tempo de duração limitado, a forma de acumulação adequada para atender tal finalidade é por ordem de serviço ou produção.

No SIC, a métrica que atende a essa premissa é a Custo Ordem e está assim definida que todo o custo identificado ou associado diretamente aos objetos de custo no momento da liquidação sem ajustes patrimoniais (corresponde a toda liquidação efetiva). Conforme Figura 3 abaixo:

**Figura 3 :Alocação de estoques pelo Custo Ordem**



Fonte: Gerência de Informação de Custos (2016)

O modelo conceitual adotado na concepção do SIC, a separação entre a informação orçamentária e a patrimonial, os dados necessários à apuração de custos passam a incluir os registros patrimoniais. Entretanto para se mensurar e avaliar os custos das unidades administrativas da Administração Pública Federal requer a acumulação contínua, pois as atividades se desenvolvem sem delimitação de prazo. Logo, o modo de acumulação de custos adequado é aquele que mede de forma contínua. Atende a esse critério a métrica **Custo Direto**, que representa a informação da execução orçamentária ajustada, conforme esquema apresentado na Figura 4 a seguir:

**Figura 4: Execução orçamentária ajustada**

	<b>Despesa Orçamentária Executada</b> (Desp Liquidada e em Liquidação + Inscr em RP não Processados)
Contabilidade Orçamentária	(-)Despesa Executada por inscrição em RP não -processados (+)Restos a Pagar Liquidados no exercício
Ajustes Orçamentários	(-)Despesas de exercícios Anteriores (-)Formação de estoques (-)Concessão de Adiantamentos (-)Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização de Dívida
Ajustes Patrimoniais	<b>Despesas após ajustes orçamentários</b>
Contabilidade Patrimonial	(+)Consumo de Estoques (+)Despesa Incorrida de adiantamentos (+)Depreciação/Exaustão/Amortização
	<b>Despesa após ajustes patrimoniais</b>
	<b>Custos (Próximos ao Real)</b>

Fonte: Gerência de Informação de Custos (2016)

Bem como atendendo aos requisitos de acumulação de forma contínua, porém, sem a necessidade de efetuar ajustes, foi desenvolvida no SIAFI *Web* a funcionalidade **USA DETALHAMENTO DE CUSTO**, cuja mensuração no SIC se dá através da métrica **Detacusto**, construída de forma a retornar as informações alimentadas na aba **Centro de Custo** no CPR (SIAFI *Web*).

Logo, não há um CC definido para o Governo Federal, pois a decisão do que medir e onde medir está sob a alçada do gestor do Órgão, cabendo a este definir como quer enxergar sua estrutura de custos de forma que possa extrair aquelas informações que o auxilie no processo de tomada de decisão.

No SIC são possíveis várias formas de atrelar os custos do Governo Federal através de relatórios gerados. São os atributos (dados descritivos ou qualitativos armazenados no *DW*) escolhidos pelo usuário que definirão como serão retornadas as informações, assim como o encadeamento desses atributos dentro de uma dimensão, permitindo navegabilidade com maior ou menor nível de detalhe. Por exemplo, o custo poderá ser mensurado e apresentado, conforme o *layout* definido, por: Órgão, UG, Programa, Ação, CC *etc.* É importante destacar que no SIC, por se tratar de um *DW* (Banco de Dados - BD informacional alimentado com dados dos BDs

operacionais, ou seja, sistemas estruturantes), é possível apenas carregar dados, não sendo possível dado essa característica, incluir, alterar e eliminar dados.

#### *4.2.5 Relatórios do Sistema*

O SIC, foi implantado em 2011 para gerar relatórios de custos a partir do órgão central de custos (Ministério da Fazenda) e órgãos setoriais (exemplo: MEC), permitindo ao usuário gerar relatórios personalizados, segundo suas necessidades, ou relatórios formatados, denominados **relatórios de bancada**.

Os relatórios disponibilizados pelo órgão central de contabilidade destacam Santo (2011), que ficam na seção denominada de Relatórios compartilhados e podem ser acessados por todos os usuários do sistema. Internamente, os relatórios de bancada são organizados segundo os objetos de custos principais do sistema, os quais se apresentam sob dois aspectos principais: orçamentário e institucional.

Conclui-se que, o SIC implantado no Governo Federal atende as exigências da legislação, foi criado para auxiliar na avaliação de resultados e desempenhos aos gestores do setor público pelo método de custeio. Para adequação com as exigências atuais passa por ajustes, o regime contábil público é a causa de uma das dificuldades da mensuração de custos possuindo uma ausência da contabilidade por competência, o sistema não foi concebido para apurar os custos dos serviços públicos.

O SIC cabe ressaltar que, no modelo do Governo Federal, conforme tratado por Machado e Holanda (2010, p. 814), absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil, sendo necessário realizar alguns ajustes as suas informações de custo. O órgão poderá aperfeiçoar as suas informações de custos recebidas de acordo com a sua realidade operacional de forma contínua. Logo, não há um centro de custos definido para o Governo Federal, pois a decisão do que medir e onde medir está sob a alçada do gestor do Órgão, cabendo a este definir como quer enxergar sua estrutura de custos de forma que possa extrair aquelas informações que o auxiliem no processo de tomada de decisão. Contudo, a estrutura orçamentária pode não favorecer a alocação de todos os custos, mesmo os diretos, aos objetos de custos, pois nem todos os programas são finalísticos.

A metodologia de mensuração de custos utilizada convive ainda com as limitações atuais na contabilidade pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal. Somente após esse aprimoramento que o SIC cumprirá sua missão, sendo

bastante útil na gestão pública, fornecendo informações de qualidade, de forma a influenciar positivamente as decisões de seus usuários, auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros. E permite a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender de forma uniforme todos os órgãos e entidades da estrutura federal. Além de possuir a função de auxiliar no processo de gestão, deve ser instrumento para que, de posse delas, sejam prestadas contas aos órgãos competentes e à sociedade. Ocorre na operacionalização permite fácil interação do usuário com a ferramenta.

#### 4.2 Estudos anteriores sobre experiências do SIC

Entretanto, a experiência com o orçamento de competência tem levado os países pioneiros nessa iniciativa a promover ajustes que buscam contornar as suas principais deficiências, a exemplo dos ajustes promovidos no Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia. As experiências internacionais indicam que há dois principais caminhos que podem ser percorridos. Um conduz à adoção do regime de competência, e o outro chamado de regime dual defende a introdução da contabilidade de competência no setor público de grande importância para a melhoria da qualidade das decisões orçamentárias.

Segundo Machado e Holanda (2010), o SIC permite a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender a todos os órgãos e entidades da estrutura federal. A metodologia de mensuração de custos utilizada possui limitações na contabilidade pública. Com a adoção da contabilidade patrimonial aplicada à esfera pública, essa metodologia irá gradativamente se aperfeiçoando. A informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico. A sua instrumentalização exige a transparência dos processos e a definição de etapas para a redução das fragilidades oriundas do ciclo de gestão e, conseqüentemente, das políticas públicas. A partir da efetivação do SIC as condições para a mudança foram efetivamente potencializadas. A simples existência do sistema mostra que uma etapa importante foi vencida, agora é necessário aumentar o

debate sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público.

Como destaca Santos (2011), o SIC é um modelo conceitual plataforma tecnológico e estrutura de gestão. Possui uma estrutura bastante flexível, mas com muitas etapas posteriores a serem superadas, tais como a incorporação de outros sistemas de gestão governamental, sem os quais a informação de custo não atingirá sua plenitude. Apresenta todo atendimento em relação à legislação atual, em especial a Lei Complementar 101/2000 e a Lei 10.180/2001, o sistema atende à demanda por apurar os custos dos programas e unidades administrativas. Mas ainda é preciso o desenvolvimento de estudos que abordem os potenciais usos da informação de custo, fornecendo ao gestor público um suporte adequado para alocação dos recursos públicos. Portanto subsidiando o auxílio na tomada de decisão.

Conforme descrito no trabalho Alcântara (2012, p.73), sobre a necessidade da implantação de sistema de custos na esfera pública. Descreve como proposta a adoção do método de custeio ABC (*Activity Based Cost*), para o qual primeiro atribuem-se custos às atividades realizadas e após os produtos resultantes. Pela aderência às normas internacionais de contabilidade, adotando-se o regime contábil de competência, existe a expectativa de possibilidade da devida implantação de sistema de custos públicos na contabilidade patrimonial. No entanto, para atender referidas normas, ainda não é suficiente para uma demonstração de apuração de custos no setor público, uma vez trazer uma classificação simplificada por elementos. Argumenta que para a implantação da metodologia ABC, a melhor alternativa ainda é a classificação trazida no sistema orçamentário, em funções, programas e ações (projetos, atividades e operações especiais), no entanto a classificação orçamentária, ainda utiliza regime de caixa para a receita e emissão do empenho para a despesa, havendo, portanto, a necessidade de ajustes.

Segundo Amaral et al (2014) argumentam, sobre o SIC e as responsabilidades dos contadores das IFES. Essa pesquisa foi para investigar a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), sobre suas contribuições e responsabilidades pelas informações de custos geradas pelo SIC. Utilizaram-se um questionário com perguntas relacionadas sobre a metodologia do SIC, os Sistemas Estruturantes do Governo Federal e a norma sobre custos no Setor Público com as responsabilidades dos contadores das IFES. Obteve nos resultados que a maioria dos respondentes não acredita na possibilidade do SIC resgatar informações físico-

financeira dos Sistemas Estruturantes e não considera que a estrutura orçamentária seja válida para obter os custos diretos do serviço Público. Os Sistemas Estruturantes do Governo Federal fundamentam-se no gerenciamento de recursos financeiros, sua distribuição e aplicação.

Concluiu-se conforme destaca Amaral et al ,2014 uma limitação que merece destaque em relação de muitos dos servidores dos departamentos de contabilidade e de finanças não aceitaram responder à pesquisa, ou porque não sabiam do que se tratava o SIC e não se julgavam aptos a responder, por estarem utilizando os Sistemas Estruturantes e, consequência, estarem gerando informações que vão ser convertidas em relatório de custos no SIC. Os profissionais contábeis em sua maioria estão envolvidos do processo de geração de informação de custo. Portanto acreditam que o SIC permitirá melhorar a eficiência do gasto público, o processo de planejamento do orçamento. Próximo tópico será apresentado um estudo de caso sobre os aspectos dos Sistemas de Custos (SISCUSTOS) e o (SIC).

#### 4.4 Um estudo comparativo entre os sistemas de custos do Exército Brasileiro e do Governo Federal

No próximo tópico será apresentado um estudo comparativo sobre os aspectos que caracterizam os sistemas de custos do Exército Brasileiro e do Governo Federal.

##### *4.4.1 Aspectos que caracterizam os sistemas de custeio do Exército Brasileiro e do Governo Federal*

O Exército Brasileiro utiliza o método de custeio ABC *Activity Based Costing*, sobre o qual são aplicados conceitos peculiares à Instituição. Esse método possui em sua fonte de dados às listas das atividades das organizações, os direcionadores de atividades, os objetos de custos e as informações extraídas de sistemas corporativos em uso do Exército.

As principais vantagens são considerar todos os custos incorridos em uma organização sem exceções; possuir informações completas e conservadoras; enfatizar a recuperação de todos os custos e tende a introduzir certo grau de estabilidade de preços; praticar a formação de preços com base no pior custo; justificar os preços e chegar ao custo de produzir e vender (incluindo administrar e financiar). Entre as principais desvantagens do Custeio ABC, cita Jiambalvo (2002, p. 122) que é um sistema mais caro de desenvolver e manter do que um sistema tradicional. Portanto a maior limitação

do Custeio ABC que na prática ele é usado para determinar o custo pleno dos produtos. O custo unitário apurado pelo Custeio ABC não mede os custos incrementais necessários para se produzir um item a mais.

O Governo Federal utiliza o método de custeio Direto, que aloca todos os custos diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio, portanto, é um tipo de custeamento que consiste em considerar como gasto de produção do período apenas os gastos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como gasto de produção e, sim, como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Sua principal vantagem é proporcionar à administração maior informação sobre a relação entre custos, volume e lucros, demonstrando a margem de contribuição de cada produto, representado pela diferença entre a receita e o custo variável. A vantagem verificada neste método é permitir aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões.

Desvantagens do custeio direto ou variável que não obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado.

#### *4.4.2 Aspectos que caracterizam os modelos, no que tangem alocação dos insumos aos centros de custos a projetos/atividades e programas*

No SISCUSTOS, utilizado pelo Exército Brasileiro, a alocação dos recursos nos CC ocorre quando as Organizações Militares, conforme o Manual do Usuário (2015) inserem os dados de alocação de número de pessoas/horas trabalhadas, carga elétrica, e telefones instalados diretamente no SISCUSTOS. Por sua vez, os valores de custeio relativos aos serviços são apropriados no SIAFI, por meio da liquidação das faturas (NS/CPR ou novo CPR pela aba de custos), indicando a atividade (Código do CC). Os dados relativos aos materiais de consumo são considerados no momento do seu uso (saída do depósito), alocando-os diretamente ao CC, por meio do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS), que alimenta o SISCUSTOS.

Como visto no SISCUSTOS a alocação dos insumos é realizada diretamente aos CC que estão agregados a um grupo de custos (GC) que reúne as mesmas características administrativas, finalísticas ou específicas. Esses GC estão ligados a um projeto vinculados a uma ação (projeto/atividade) que são ligadas aos programas,

subfunção e função. Desta forma, o SISCUSTOS cumpre com a finalidade de mensurar os custos dos programas, por considerar todos os insumos consumidos por cada ação de governo.

O SIC que é utilizado pelo Governo Federal, à alocação dos insumos é realizado através dos CC que são definidos com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e pela própria organização, com a finalidade de classificar a origem do custo e alocá-lo corretamente. É consequência direta do objetivo principal do sistema, qual seja o de apurar os custos dos Programas e das unidades da Administração Pública Federal. A ligação dos insumos ao CC e ao programa de governo, de acordo com o Sistema de Informações de Custos (2016), ocorre quando o usuário no momento da execução da despesa ou da apropriação patrimonial no SIAFI *Web* informa o centro ou os CC aos quais serão lançados os referidos gastos, caso o órgão tenha optado pela utilização da funcionalidade USA DETALHAMENTO DE CUSTO.

O que se pode questionar sobre essa forma de alocação é se o CC alocado não for relativa ação de governo que está sendo liquidada. Por exemplo, se determinado insumo foi orçado para a ação A e for utilizado para a ação B, tanto a ação A quanto a ação B terão seus custos distorcidos. A ação A por receber um custo que não é dela e ação B por deixar de receber um custo que seria dela.

No momento da liquidação, na aba CC do SIAFI *Web*, o usuário só conseguirá prosseguir se informar o CC válido. O SIC está parametrizado para verificar se a informação é válida, não necessariamente se é correta (ou CC correto). Para que a alocação seja feita de forma correta cabe ao órgão disseminar e capacitar sua força de trabalho para mitigar eventuais inconsistências e gerenciar suas informações, posto que são gerenciais e de sua responsabilidade. O comprometimento tem que alcançar todos os níveis da organização. Dentre as atribuições da área responsável pelas informações de custos está a de acompanhar, checar a correção das informações, identificar desvios e incorreções e atuar para eliminar as discrepâncias.

#### *4.4.3 Aspectos sobre o atendimento a legislação dos sistemas de custos SISCUSTOS e SIC*

O SISCUSTOS atende a legislação no que tange a mensuração dos custos de programas de governo, porém o SIC ao utilizar apenas os custos diretos não apropria os

custos indiretos aos projetos/atividades, não mensurando os custos totais dos programas de governo. Com isto, a princípio, deixa de atender os seguintes dispositivos legais:

a) O Decreto nº 92.452/1986 que criou a Secretaria do Tesouro Nacional, em o seu artigo 137, § 1º, determina que a apuração do **custo dos projetos e atividades** terá como base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento **Grifo nosso**.

b) A LRF que atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4º, a função sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

e) normas relativas ao **controle de custos** e à avaliação dos resultados **dos programas** financiados com recursos dos orçamentos; **Grifo nosso**.

c) Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 que trata, entre outros assuntos, da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo e aponta como uma de suas finalidades a evidenciação dos custos dos programas e das unidades de governo, nos termos do seu inciso V, art. 15:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e **evidenciar**:

(...) V - **os custos dos programas** e das unidades da Administração Pública Federal. (**Grifo nosso**)

#### *4.4.4 Informações gerenciais para tomada de decisão com finalidade para o Setor Público*

O SISCUSTOS utiliza o método custeio ABC, portanto analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre atividades e o consumo de recursos independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação de fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços.

Busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas para os produtos ou serviços. Entretanto, o SIC utiliza o método do custeio Direto, portanto proporciona à administração maior informação sobre a relação entre custos, volume e lucros, demonstrando a margem de contribuição de cada produto, representado pela diferença entre a receita e o custo variável. Tem a função de permitir aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões.

Portanto o método de Custeio ABC é o mais adequado para utilização no Setor Público, com finalidade de gerenciamento para tomada de decisão com fornecimento de serviços e atividades. Como nas áreas de educação e saúde, por exemplo, na área da saúde, em um Hospital Público que o método é aplicável em qualquer instituição hospitalar e gera mais benefícios que os métodos tradicionais, entre os quais destacam: descrição e análise da cadeia de produção dos serviços; mensuração de informações financeiras e operacionais; geração de informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

#### *4.4.5 Aspectos críticos ou a serem melhorados*

O SIC precisa ser melhorado na integração dos sistemas estruturantes e na padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal. E sua alocação dos CC. Portanto, são necessárias para atender a legislação, no que tange a mensuração dos programas de governo, no que tange projetos/atividades e programas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho realizou-se, um estudo comparativo entre os sistemas de custos do Governo Federal e do Exército Brasileiro. Foram apresentados os sistemas de custeio SIC e SISCUSTOS. Considerando os seguintes aspectos: sistemas de custeio, forma de alocação dos insumos aos centros de custos a projetos/atividades e programas, instrumento gerencial para tomada de decisão, cumprimento das exigências legais.

Para a realização deste trabalho foram utilizados diversos meios para atingir os objetivos propostos, através de revisão bibliográfica e entrevista realizada através de vários e-mails enviados para a Secretaria do Tesouro Nacional. Conclui-se, portanto considerando os aspectos dos sistemas de custos do SISCUSTOS utiliza o método de custeio ABC e o custeio adotado pelo Governo Federal foi o método de custeio direto.

Em relação à administração pública, o sistema de custeio que melhor atende a sua característica é o SISCUSTOS, por utilizar o método de custeio ABC que possui os direcionadores de atividades. Portanto, os CC estão ligados a projetos que vinculados em são uma ação, permitindo mensurar o custo de um programa de governo. O SIC por utilizar o método de custeio Direto, não consegue mensurar os custos desses programas.

Portanto o modelo que atende de forma adequada à alocação de insumos ao CC e aos programas de governo é o SISCUSTOS, por possuir os CC ligados a projeto/atividades que são vinculados a um programa de governo. Por sua vez, o SIC aloca todos os custos diretamente aos CC.

Além de permitir que sejam alocados custos, no estágio da liquidação, a objetos que não contribuem com a ação orçada, com isto a qualidade da informação retornada do SIC depende diretamente ao órgão disseminar e gerenciar suas informações, posto que são gerenciais e de sua responsabilidade. Além de utilizar ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao Setor Público.

Conforme mencionado com relação às informações gerenciais para tomada de decisão, os dois sistemas não atendem o aspecto gerencial no que tange a tomada de decisão. O SISCUSTOS utiliza o método custeio ABC, permitindo a identificação de fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes. Direto, portanto proporciona à administração maior informação sobre a relação entre custos, volume e lucros, demonstrando a margem de contribuição de cada produto, representado pela

diferença entre a receita e o custo variável. Conclui-se que Administração Pública não irá fornecer produto para a sociedade, e sim, atividades e serviços para o Setor Público ou Privado.

Entretanto foi identificada ao atendimento a legislação dos sistemas de custos SISCUSTOS e SIC, o sistema SISCUSTOS atende às exigências da legislação, porém o SIC ao utilizar apenas os custos diretos não apropria os custos indiretos aos projetos/atividades, não mensurando os custos totais dos programas de governo.

Com isto, a princípio, deixa de atender os seguintes dispositivos legais o Decreto nº 92.452/1986 em o seu artigo 137, § 1º, determina que a apuração do custo dos projetos e atividades terá como base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, a LRF que atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4º, a função sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento. A Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 que trata, entre outros assuntos, da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo e aponta como uma de suas finalidades a evidenciação dos custos dos programas e das unidades de governo, nos termos do seu inciso V, art. 15.

Logo o sistema do custeio ABC adotado pelo Exército Brasileiro (SISCUSTOS) permite mensurar cada ação do governo, portanto, está de acordo com a legislação, efetivamente, mais adequado para sua utilização no Setor Público, com finalidade de gerenciamento para tomada de decisão para fornecimento de serviços e atividades. Como nas áreas de educação e saúde, por exemplo, na área da saúde, em um Hospital Público através da mensuração de informações financeiras e operacionais, geração de informações mais precisas e confiáveis para a tomada de decisão.

A presente pesquisa não tem pretensão de esgotar o assunto, mas abre-se espaço também para estudos de como: A alteração dos padrões contábeis do setor público pode contribuir para a mensuração do Sistema de Custos no Setor Público, a implantação do Sistema de Custos no Setor Público conforme as exigências legais, e análise de desempenho do sistema de custeio no Setor Público.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão-Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. Informe SF/BNDES, nº 18 ago., 2000.

ALCÂNTARA. de Denílson. **A Informação Gerencial de Custos no Setor público: Uma contribuição à integração do sistema de custos à contabilidade patrimonial por intermédio do plano de contas**. 2012. Monografia. Universidade de São Paulo Escola de Artes Ciências e Humanidade 2012.

AMARAL Neuton Aldedir de Lima, BORGERT Camila Bolfê, Altair, VICENTE Ernesto Fernando Rodrigues. **O sistema de custos do Governo Federal e as Responsabilidades dos Contadores das Ifes** 2014. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis

ANDRADE, N. de A.; BATISTA, D. G.; SOUZA, C. de B. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC**. Disponível em: <http://www.fae.edu>. Acesso em: 20 out 2015.

Angélico, João. **Contabilidade Pública** 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BACKER, Morton & JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. Vol. 2. trad. Pierre Louis Laporte, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil Ltda., 1973

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil**. Brasília: Banco Central, 2004.

BERETTA, Sérgio; BOZZOLAN, Saverio. **Quality Versus Quantity: The Case of Forwardlooking Disclosure**. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, **Forthcoming**, 2008. Social Science Research Network. Disponível em: Janeiro, 2007. Acesso em: 14.mar.2012.

BENNINGER, L.J. The traditional vs. the cost accounting concept of cost. **The Accounting Review**, v. 24, n. 4, p. 387-91, Oct. 1949.

BEUREN, Ilse M. (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Decreto Lei nº9295/46,27 de MAIO de 1946**. Dispõe sobre a criação do Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guardalivros, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, 27 mai. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De19295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm): Acesso em: 27 nov. 2015

BRASIL, **Lei nº 4.320**, Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de 17. Março. 1964.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 200, de 25 de FEVEREIRO de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm). Acesso em: 13.11.2016.

BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de DEZEMBRO de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: Acesso em 19 abr. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 83740. 18 JULHO 1979**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-83740-18-julho-1979-433047-norma-pe.html>> Acesso em: 26 ago. 2015

BRASIL. **Decreto nº 83936,06 SETEMBRO 1979**. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/109322/decreto-83936-79>> Acesso em: 26 ago. 2015

BRASIL. **Decreto nº 92.452/1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Brasília, DF. Senado federal, 10 de MARÇO DE 1986.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2300. 21 NOVEMBRO 1986**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/DeL2300-86.htm#art90>> Acesso em: 26 ago. 2015

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988: com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 67/2010, e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília, DF: Senado Federal, 2011.

BRASIL. **Lei nº8666. 21 JUNHO 1993**. Dispõe sobre normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm)>Acesso em 27 ago. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 97, de 9 de JUNHO de 1999**. Brasília, DF, 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp97.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp97.htm). Acesso em: 03/03/2016.

Brasil **Decreto Executivo nº 3589. 06 SETEMBRO. 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em:< <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2000/decreto-3589-6-setembro-2000-371934-norma-pe.html>>Acesso em 27 ago. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de MAIO de 2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de FEVEREIRO de 2001**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 fev. 2001.

BRASIL. **Acórdão nº 1.078/2004**. Disponível em: <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/.../Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf)>. Acesso em: 23 mar. 2015.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade aplicada ao setor público – MCASP-Parte V – **Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público**. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 02, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2016. 7ª Edição. Disponível. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em 30 jun 2017.

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 945, de 26 de OUTUBRO de 2005**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 out. 2005.

BRASIL. **Lei nº 11.504** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2008 e dá outras providências, 13. Agosto 2007

BRASIL **Decreto nº 6.976, de 07 de OUTUBRO de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 08 out. 2009. Disponível em: Acesso em: 17 nov. 2015.

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

BRASIL. **Lei nº 12.249/10, de 11 JUNHO de 2010**. Dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; Brasília, DF, 11 jun. 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.366/2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Acesso em 09 mai. 2016.

BRASIL. **Manuais de Contabilidade aplicada ao Setor Público**. Brasília: MF, STN, 2012.

BRASIL.MARE, **Cadernos MARE da Reforma do Estado**, Brasília, Secretária da Reforma do estado, 31/10/1997, caderno 2. Edição revisada *in* MENDES, Luiz Carlos Abreu. Visando o “Terceiro Setor”. Brasília: IPEA, 1999. (Texto para discussão, nº 647).

BRASIL, MARE, Organizações sociais, **Cadernos MARE da Reforma do Estado**, Brasília, Secretaria da reforma do estado, v.21, jun.1997.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. **Da Administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço Público, Brasília, v.47, n.1, p.04-40, jan./abr. 1996.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **A Reforma do Estado nos Anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle**. Brasília: MARE, 1997.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995**. Revista Brasileira de Direito Público-RBDP, Belo Horizonte, ano 6, nº 23, p.145-186, out./dez.2008

BRIMSON, J. A.. *Contabilidade por atividades*: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BURBIDGE, John L. – The principles of Production Control. Macdonald E Evans Ltd. 8 John Street, London, WC1N 2hY, 1971.

Cadernos do MARE da Reforma do estado-Vol. 11- **A Nova Política de recursos Humanos**. Brasília, MARE, 1997. P.8.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **Governança republicana como vetor para a interpretação das normas de direito financeiro**. Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como

exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, sob orientação do Prof. Titular Regis Fernandes de Oliveira. 239 p. São Paulo, 2010. p. 34.

CAMPOS, Alexandre Gomes. **Sistema de Custos como instrumento gerencial para a tomada de decisão: estudo de caso no Exército Brasileiro. 2015.** Monografia. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2015.

**Cartilha de Depreciação** disponível em: < <http://intranet.dcont.eb.mil.br> > .Acesso em 30 jan. 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração.** 6<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

COGAN, S. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial.* 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Audiência Pública das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 16.11 – Norma de Custo.** Disponível em: <[www.cfc.org.br/conteudo](http://www.cfc.org.br/conteudo)>. Acesso em 08 mar 2015

Conselho Federal de Contabilidade. (2010). **Normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.** Brasília: Manual IFAC.

COSTA, Patrícia de Souza. **Análise do impacto do progresso tecnológico nos custos no tratamento hospitalar: o caso do tratamento para litíase urinária no Hospital Universitário de Brasília. Brasília:** Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, 2004.

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: **teoria e prática.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvío Aparecido: **Curso básico de contabilidade de custos.** 5. Ed – São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, S. A. (2011). Contabilidade gerencial: **teoria e prática**. São Paulo: Atlas.

CURI, M. A. *et al.* **Mensuração e Alocação de Custos no Setor Público de Acordo com as Atribuições da Controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Bento Gonçalves/RS. **Anais eletrônicos**. Bento Gonçalves: ABC, 2012. Disponível e <[http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3770](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3770)>. Acesso em: 05 out 2015.

DUCATI, E. **Análise de custos**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2010.

FARIA, Carlos Eduardo Pires. **A implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) Desenvolvido pelo Exército Brasileiro: Estudo de Caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército**. 2010. 140 f Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

FERNANDES, J. C. C. **O Uso da Informação de Custos na Busca pela Excelência da Gestão Pública**. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília/DF. **Anais eletrônicos...** Brasília: CONSAD, 2011. Disponível em: . Acesso em: 21 abr. 2014

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso de SIAFI – **Uma abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. 2 ed. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2008

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

GARRISON, Ray H., et al. **Contabilidade gerencial**. 11º ed. Rio Janeiro: LTC, 2007.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**, 13. ed.. São Paulo: Atlas, 2009;

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2002

Gnisci Eduardo Francisco dos Santos. **A Implantação do Sistema de Informação de custos do setor Público, O Caso do Governo federal, 2010. Dissertação** (Mestrado). Fundação Getúlio Vargas Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas centro de Formação Acadêmica e pesquisa, 2010.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, Ano XXXI, no138, p. 22 – 41, 2002.

Gunasekaran, A., Marri, H. e Grieve, R. (1999). Activity Based Costing in small and médium enterprises. **Computers & Industrial Engineering**. pp. 407-411.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert Brian Taylor. Revisão Técnica: Elias Pereira. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 2001.

HOLANDA, Victor Branco de. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado**. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2010.

HORNGREN, C; FOSTER, George; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Parvato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JACKSON, A.; LAPSLEY, I. The Diffusion of Accounting Practices in the New “Managerial” Public Sector. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 16, n. 5, p. 359-372, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por Ações**. 7. Ed. São Paulo: Atlas. 2007. 650 p.

JOHNSON, Thomas e KAPLAN, Robert. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Campos .1996.

KAPLAN, r. s.; ANDERSON, s. r. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: campus, 2007.

Kennedy, T. e Affleck-Graves, J. (2001). The impact of Activity Based Costing techniques on firm performance. **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 18. pp. 19-45.

KLADI, Maria Clara E. FERRARI, André Luís S. **O Sistema de Custo do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. Brasília, maio/2011. Artigo disponível em: <[http://www.stn.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Painel\\_18\\_064\\_MCEK\\_ALSF.pdf](http://www.stn.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_064_MCEK_ALSF.pdf)>. Acesso 13 mai. 2015.

KOHAMA, Heílio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 7. ed. São Paulo: LARBI, G. **The new public management approach and state crisis**. DiscussionPaper112. United States Research Institute for Social Development, 1999. Disponível em: <>Acesso em 25 Jun. 2015.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 14 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

LEONE, S. G. S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, D. V. de e CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUZ, Odone Santos da & DE ROCCHI, Carlos Antônio. **Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, V. 27, No. 93 pp. 21-30, abril/junho de 1998.

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

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2005.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custos: diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 221 f. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson e HOLANDA Vitor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. 2010. Artigo –Revista de Administração Pública, 2010

MARQUES, Marcelo. **Administração Pública: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo, Atlas, 2007.

MAYER, Richard E. **Multimedia learning**. Cambridge, Cambridge University Press, 2001.

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas. 2008.

MEDEIROS, Luiz Edgar. **Contabilidade de custos**. 2. ed. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

Meghiorini, e. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MINISTÉRIO DA DEFESA/EXÉRCITO BRASILEIRO. **Manual do Usuário**. 2012. Disponível em <  
[http://www.12icfex.eb.mil.br/images/pdf/Manual\\_Siscustos\\_2015.pdf](http://www.12icfex.eb.mil.br/images/pdf/Manual_Siscustos_2015.pdf)>. Acesso em 18 fev. 2016.

MORSE, Wayne J. **Cost accounting: processing, evaluating and using cost data**. 2nd ed., Addison-Wesley Publishing Company, U. S. A., 1981.

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

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas. 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 932, de 19 de DEZEMBRO de 2007**. Aprova as normas para funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército. Disponível em:  
[http://www.11icfex.eb.mil.br/images/orientar\\_e\\_controlar/patrimonio/P.pdf](http://www.11icfex.eb.mil.br/images/orientar_e_controlar/patrimonio/P.pdf). Acesso em jan. 2017

Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **PORTARIA Nº 157, DE 9 DE MARÇO DE 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 de março de 2011.

Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal**: Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal. Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF nº 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília: SOF, 2008.

MOTTA, Flávia Gutierrez. **Fatores Condicionantes na Adoção Métodos de Custeio em Pequenas Empresas**: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP. São Carlos, Dissertação apresentada à área de Pós - graduação em Engenharia de Produção da escola de Engenharia de São Carlos, SP, USP, 2000.

NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Bases para a eficácia de sistema de custeio para gestão de preços**. São Paulo, 1989. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo

Nakagawa, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

NEVES, Silvério das/Viceconti, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010

**Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** NBC T 16.6 (2008)

**Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** NBCs RESOLUÇÃO CFC N°. 1.268/09 Brasília: CFC, 2016.

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

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, C. L. **O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção.** Revista CRC-SP, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

PASSOS. Luís Henrique Santos. **O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e perspectivas na Administração Pública Federal**2015. Revista de Administração de Roraima, Universidade Federal de Roraima, Roraima, 2015.

PEREIRA, Luiz. Carlos; SPINK, Peter Kevin. **Reforma do estado e administração pública gerencial.** 2. ed. Rio de Janeiro: FGV,1998.

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C. **A importância de sistema de custos para a gestão para o Setor Público.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Espírito Santo, ES. Anais eletrônicos... Espírito Santo: ABC, 2003. Disponível em: Acesso em: 21 abr. 2014.

PIRES, José Souto Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. **A Evolução Histórica do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade Financeira e Orçamentária.** Rio de Janeiro. Elsevier, 2010. Disponível em <<http://www.reflexaocontabil.com.br>>acesso em 25 de março de 2010

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio.** IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005.

REIS, H. C. Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão. **Revista de Administração Municipal**, v. 52, n. 260, p. 37-48, out./dez. 2006.

REZENDE Fernando, CUNHA Armando, BEVILACQUA Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro jul./Ago. 2010

Rodney Wernke. **Gestão de Custos uma abordagem prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

SANTOS, Aristeu Jorge dos: **Orçamento Público e os Municípios**: Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. Porto Alegre, 2001.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano II, No. 4, pp. 62-74, março de 1998.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão dos sistemas**. IV congresso da Consad, 2011.

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

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.): **Custos no serviço público**, Brasília, 2007.

SILVA, Paulo Bernardo; AMARAL, Helena Kerr. **Perspectivas da gestão pública no Brasil contemporâneo**. Revista do Serviço Público, Brasília, ed. Especial, 2007.

SILVA, Reinaldo O. da. **Teorias da Administração**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO GOVERNO FEDERAL: **Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal.** Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF n.º 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial n.º 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília, 2008.

SOUZA, Alceu, CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas.** São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Corine Sumski de; **O papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais;** Trabalho de Conclusão de Curso- Ciências Contábeis- FAE (Centro Universitário), Curitiba, 2008.

SLOMSKI, Valmor. Manual de Contabilidade Pública – **Um Enfoque na Contabilidade Municipal.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: **Um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, V.; BATISTA, I. V. C.; CARVALHO, E. M. de. Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 1, 2003, p. 9-2003.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público e Administração** Decreto n° 53914, de 11 de maio de 1964. Define as atribuições do ministro de estado extraordinário para o planejamento e coordenação econômica, extingue órgãos da Presidência da República e dá outras providências.

RIBEIRO, D. C.; WIEMER, A. P. M. **Custos no serviço Público**. 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. 2004. Acesso em 08 mar. 2015 ><http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf><

TOLOSA FILHO, Benedito de. **Direito Administrativas Noções Fundamentais**. Rio de Janeiro: Silvere, 1999.

VAZAKIDIS, A.; KARAGIANNIS, I.; TSIALTA, A. **Activity-Based Costing in the Public Sector**. Journal of Social Sciences, v. 6, n. 3, p. 376-382, 2010.

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo: Pioneira, 1967.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. Ed. São Paulo: Frase, 2003.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no serviço público**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. Anais... São Paulo, 2004. (Demandas Sociais Emergentes e Pesquisa Contábil)

WIEMER, Ana Paula M.; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>, Acesso em: 09 jun. 2016.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

## APÊNDICE A-Entrevista realizada com a Gerência de Informação de Custos – GEINC da STN

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

O SIC permite a geração de relatórios por centro de custos, desde que o Órgão ou unidade faça a opção por utilização dessa funcionalidade. Em outras palavras, o SIC permite a acumulação de custos em centros de custos específicos, mas a vinculação é feita no momento da liquidação (execução orçamentária) ou das apropriações patrimoniais (consumo de estoques, depreciação *etc.*) via SIAFI Web.

Contextualizando, o modelo sistêmico do SIC está apoiado em um modelo de *Business Intelligence (BI)*, que extrai, trata, organiza, armazena e analisa dado. Assim, o SIC é um sistema informacional, ou seja, coleta processa e dissemina dados que são convertidos em informações úteis à tomada de decisão. Logo, o *input* de dados se dá nos Sistemas Estruturantes (principalmente SIAFI, SIOP, SIAPE e SIORG), que são as fontes de dados de origem das informações. Por isso eventuais ajustes ou correções identificadas através das informações constantes dos relatórios só podem ser efetuados nos sistemas de origem, ou seja, nos Estruturantes.

Isto posto, para que os relatórios retornados pelo SIC tenham vinculação a centro de custos, é necessária prévia definição pelo Órgão ou unidade de que utilizará tal funcionalidade para detalhar seus custos. A habilitação do uso da funcionalidade é feita no SIAFI pela STN, mediante solicitação de alteração na tabela de unidade gestora ou órgão do indicador “USO OBJETO DE CUSTO” de NÃO para SIM.

2. O usuário aloca o insumo ao centro de custos e define qual programa consumiu o recurso; ou utiliza a célula de despesa da execução orçamentária e aloca o insumo ao centro de custos; ou outra forma de alocação?

O usuário no momento da execução da despesa ou da apropriação patrimonial no SIAFI Web informa o centro ou os centros de custos aos quais serão lançados os referidos gastos, caso o órgão tenha optado pela utilização da funcionalidade “*USA DETALHAMENTO DE CUSTO*”.

Esses centros de custo são criados conforme a definição do que se deseja mensurar e avaliar os custos (objeto de custo). Essa definição é prévia à execução e não necessariamente é um programa.

Em linhas gerais, quem define o que é medido não é o usuário, mas o objeto de custo. “O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem papel fundamental na estratégia de gestão. São determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela própria organização, com a finalidade de classificar a origem do custo e alocá-lo corretamente.”

Importante deixar claro que a definição do objeto de custo (o que medir) pelo órgão não significa que fará uso da funcionalidade “*USA DETALHAMENTO DE CUSTO*”.

No estágio atual do SIC, qualquer Órgão do Governo Federal (pertencente ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social e que utilize o SIAFI) consegue gerar relatórios de custos a partir da informação da execução orçamentária ajustada (vide tabela constante da resposta de seu *e-mail* de 21/03/2016), independentemente da utilização da funcionalidade “*USA DETALHAMENTO DE CUSTO*”. Esta é uma ferramenta que possibilita a esses órgãos, caso julguem necessário, maior granularidade nas informações de custo.

Por exemplo, se o órgão definir que seu objeto de custo será programa não é produtor optar pelo uso da funcionalidade e estruturar sua tabela de centro de custo com base em programas, pois essa informação já está disponível. O mesmo ocorre se, noutro exemplo, quiser estruturar centros de custo com base na Natureza de Despesa, pois, da mesma forma essa informação já está acessível no SIC, bastando que construa sua consulta utilizando os atributos e métricas correlatas.

### 3. O que é liquidação:

Verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

### 4. E como é a metodologia do SIC?

O SIC é um sistema gerencial, integrado aos principais sistemas estruturantes do Governo Federal, concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal. Está centrado em um *Data warehouse* - *DW*, utilizando integração de

dados e processamento analítico *online*; utiliza-se de processos de coleta, análise, organização, armazenamento e compartilhamento de dados; e de transformação de dados em informações relevantes à tomada de decisão.

No estágio atual do SIC, qualquer Órgão do Governo Federal (pertencente ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social) consegue gerar relatórios de custos a partir da informação da execução orçamentária ajustada, conforme apresentado no modelo enviado na resposta ao seu primeiro *e-mail*, a fim de aproximá-la ao regime de competência.

Especificamente sobre a metodologia do SIC no que se refere à funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO” há a métrica (dados numéricos ou quantitativos adicionados diretamente em relatórios e documentos) denominada DetaCusto (Detalhamento de Custo) construída de forma a retornar as informações alimentadas na aba “Centro de Custo” no SIAFI *Web*.

O que define se a transação vai indicar a ocorrência ou não de custo é a “Situação” informada em uma das seguintes abas, conforme o caso: “Principal Com Orçamento” (se pagamento com execução orçamentária), “Principal Sem Orçamento” (se pagamento sem execução orçamentária), “Encargo” (geralmente, se encargos sociais), “Despesa a Anular” (geralmente, se estorno, reclassificação), ou “Outros Lançamentos” (se apropriação patrimonial).

#### 5. E como o consumo do estoque é alocado ao centro de custo?

Sistemicamente, a vinculação dos gastos a centro de custos constitui em uma identificação que tem por finalidade permitir a apropriação de custos no SIAFI *Web* em níveis mais detalhados, desde que o Órgão ou unidade tenha optado pelo uso da funcionalidade. Após o registro no SIAFI *Web*, é possível carregar relatórios no SIC que retornem informações detalhadas pelos respectivos centros de custo.

#### 6. A operacionalização se dá da seguinte forma:

No momento do cadastramento do DOCUMENTO HÁBIL (DH)<sup>7</sup> no SIAFI *Web* há algumas abas de preenchimento obrigatório. No contexto de utilização de centro de custo, as seguintes abas são fundamentais: “Principal Com Orçamento” (se pagamento com execução orçamentária), “Principal Sem Orçamento” (se pagamento sem execução orçamentária) ou “Outros Lançamentos” (se apropriação patrimonial),

onde é informada a SITUAÇÃO<sup>8</sup>, que indica o efeito da contabilização sobre custos, ou seja, se SOMA, SUBTRAI ou NÃO AFETA custos. Se o fato afetar custos (efeito SOMA ou SUBTRAI) é habilitada a aba “Centro de Custo” onde são informados os centros de custos referentes à contabilização.

OBS.: a aba “Centro de Custo” só é habilitada para aqueles Órgãos ou unidades que optaram pelo uso da funcionalidade, conforme abordado anteriormente.

## 7. Exemplos práticos:

a) SIAFI *Web* (com utilização de centro de custo):

i. Aquisição de material de consumo para estoque no valor de \$100

SITUAÇÃO DSP101: AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA ESTOQUE

Efeito sobre centro de custo: Não afeta

Contabilização:

D: Estoque de material de consumo (Ativo Circulante)

C: Disponibilidades (Ativo Circulante) ou Fornecedores (Passivo Circulante)

\$100

CUSTO APURADO: \$0

Não há a informação de centro de custo porque o consumo do recurso será em momento posterior, motivo pelo qual o efeito sobre centro de custo é “Não afeta”.

ii. Requisição de material para consumo da unidade no valor de \$20

SITUAÇÃO ETQ001: BAIXA DE ESTOQUES DE ALMOXARIFADO POR CONSUMO

Efeito sobre centro de custo: Soma

Contabilização:

D: Material de consumo (VPD - Resultado)

C: Estoque de material de consumo (Ativo Circulante) \$20

CUSTO APURADO: \$20

O executante deverá necessariamente informar pelo menos um centro de custo válido para conseguir concluir a transação no SIAFI *Web*. Nesse exemplo, após a

contabilização, o SIC permite a geração de relatórios por centro de custos, nos quais o Órgão ou unidade visualizará o detalhamento de seus gastos conforme sua estrutura de centro de custos definida *a priori*.

8. E como se dá a ligação dos custos com o programa de governo?

Na definição do objeto de custo o gestor possui ferramentas nos sistemas estruturantes que possibilitam o acompanhamento e avaliação dos respectivos gastos e sua relação com o programa de governo. Por exemplo:

- a. Plano Orçamentário – PO; sistema SIOP; definido no momento do Planejamento;
- b. Plano Interno – PI; sistema SIAFI; definido no momento do detalhamento do crédito orçamentário;
- c. Unidade Gestora Responsável – UGR; sistema SIAFI; definida no momento do detalhamento do crédito orçamentário;
- d. Detalhamento de Custos; SIAFI *Web*; liquidação/apropriação patrimonial.

O gestor pode combinar o uso dessas ferramentas, a fim de atender sua necessidade de informação.

9. E como se dá a alocação de insumos como pessoal e serviços de um modo geral de limpeza, segurança, energia elétrica, água, telefonia, entre outros?

A alocação desses gastos aos centros de custos será conforme critérios definidos pelo gestor, distribuindo e acumulando nos centros de custo, caso utilize a funcionalidade “*USA DETALHAMENTO DE CUSTO*”, no momento da liquidação/apropriação patrimonial.

10. Como é chamado o Centro de custos do Governo Federal e como está atrelado no sistema do Governo Federal?

Para responder essa questão, é necessário contextualizar o entendimento da STN sobre objeto de custo e centro de custo, pois há uma tênue diferença conceitual, qual seja: o conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem papel fundamental na estratégia de gestão. São determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela própria organização, com a finalidade de classificar a origem do custo e alocá-lo corretamente.

Podemos citar como exemplos de objeto de custo no setor público: as unidades organizacionais, produtos/serviços, programas (projeto/atividade/ação) *etc.*

Por sua vez, para centro de custo a STN adota o seguinte conceito: é a unidade mínima de acumulação de custos, tanto direta como indiretos, onde são identificados o consumo efetivo do recurso e o beneficiário imediato do gasto, conforme estruturado na definição do que se deseja mensurar e avaliar os custos (objeto de custo).

Importante destacar que o termo “unidade” descrito no conceito não é necessariamente uma unidade administrativa. Pode ser um imóvel, uma atividade, uma ação, um processo *etc.*, desde que seja relevante possível medir e a relação custo-benefício seja favorável.

Isto posto, independentemente de utilização da funcionalidade “Centro de Custo” no SIAFI *Web*, o Órgão deve definir seu objeto de custos, o que deseja medir, assim como onde serão acumulados os custos, centros de custo, a fim de mensurar e avaliar se está aplicando os recursos públicos com qualidade.

11. Isto não está claro para mim: a questão de adotar ou não a funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO” no SIAFI. Se ela não adota, como a questão custos é tratada? Em sistemas próprios como o EB?

Por exemplo, é possível aos órgãos citados gerar relatórios de custos contendo informações de custos dos objetivos, relativos a programas temáticos O SIC, consegue gerar relatórios de custos a partir da informação da execução orçamentária ajustada, independentemente da utilização da funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO”. Basta que o órgão do Governo Federal pertença ao Orçamento Fiscal e Seguridade Social e que utilize o SIAFI.

O que define as informações retornadas nos relatórios do SIC são os atributos e métricas escolhidas pelo usuário na construção da consulta. Esses atributos e métricas possibilitam gerar informações de custos que atendam especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado (por ordem de serviço ou produção). Essa forma é mais adequada para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

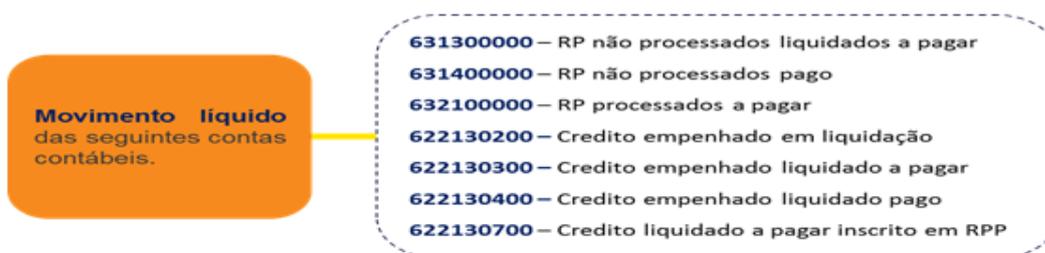
12. Por outro lado, é também possível acumular custos continuamente, compreendendo demandas de caráter continuado, pois seu desenvolvimento ocorre ao longo do tempo (de forma contínua)?

Conforme foi contemplando os exercícios de 2014 e 2015, incluindo a totalidade dos custos decorrentes da sua execução direta, bem como aqueles resultantes de descentralizações de créditos.

Por se tratar da totalidade dos custos dos programas temáticos indicados, considerando que estes têm tempo de duração limitado, a forma de acumulação adequada para atender tal finalidade é “por ordem de serviço ou produção”.

13. No SIC, a métrica que atende à essa premissa é a “Custo Ordem” e está assim definida: é todo o custo que é identificado ou associado diretamente aos objetos de custo no momento da liquidação sem ajustes patrimoniais (corresponde a toda liquidação efetiva).

Veja o esquema abaixo:



14. Em outro enfoque, pelo modelo conceitual adotado na concepção do SIC e com o advento da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e a separação entre a informação orçamentária e a patrimonial, os dados necessários à apuração de custos passam a incluir os registros patrimoniais?

Dessa forma, para se mensurar e avaliar os custos das unidades administrativas da Administração Pública Federal, o contexto requer a acumulação contínua, pois as atividades se desenvolvem ao longo do tempo, sem delimitação de prazo.

Logo, nessas circunstâncias, o modo de acumulação de custos adequado é aquele que mede de forma contínua. Atende a esse critério a métrica “Custo Direto”, que representa a informação da execução orçamentária ajustada, conforme o esquema apresentado a seguir:



Também atendendo aos requisitos de acumulação de forma contínua, porém sem a necessidade de efetuar ajustes, foi desenvolvida no SIAFI *Web* a funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO”, cuja mensuração no SIC se dá através da métrica “DetaCusto”, construída de forma a retornar as informações alimentadas na aba “Centro de Custo” no CPR (SIAFI *Web*).

15. Como o Centro de custos do Governo Federal está atrelado no sistema do Governo Federal?

Logo, não há um centro de custos definido para o Governo Federal, pois a decisão do que medir e onde medir está sob a alçada do gestor do Órgão, cabendo a este definir como quer enxergar sua estrutura de custos de forma que possa extrair aquelas informações que o auxiliem no processo de tomada de decisão.

16. No SIC são possíveis várias formas de atrelar os custos do Governo Federal dentro de relatórios gerados?

São os atributos (dados descritivos ou qualitativos armazenados no *DW*) escolhidos pelo usuário que definirão como serão retornadas as informações, assim como o encadeamento desses atributos dentro de uma dimensão, permitindo navegabilidade com maior ou menor nível de detalhe. Por exemplo, o custo poderá ser mensurado e apresentado, conforme o *layout* definido, por: Órgão, UG, Programa, Ação, centro de custos *etc.*

Importante destacar que no SIC, por se tratar de um *DW* (Banco de Dados - BD informacional alimentado com dados dos BDs operacionais, ou seja, sistemas

estruturantes), é possível apenas carregar dados, não sendo possível dado essa característica, incluir, alterar e eliminar dados.

17. Conforme a Figura: Modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SIC, o consumo do estoque é alocado ao Centro de Custos quando da utilização e aqui ele aparece de novo somando no processo de ajustes. Um pouco a frente você diz que após o processo de ajustes, os custos estão alocados as atividades e projetos e devem ser distribuídos aos centros de custo (mas isso não foi explicado como é feito). Fica então outra questão: se o consumo do estoque já foi alocado a um centro de custo, quando da saída do material do almoxarifado, como esse valor está aqui para uma nova alocação? Está havendo uma duplicidade?

O Modelo de ajustes necessários para a apuração dos custos no SIC foi desenhado para atender todos os órgãos e no SIC está representado pela métrica “Custo Direto”. A funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO” é uma opção a mais para o gestor detalhar suas informações e materializada em relatórios pela métrica “Detacusto”, na qual não há ajustes.

18. Os criadores do sistema reportam a dificuldade por falha no planejamento?

A informação de custo é o ponto de partida, não a resposta. Para gerenciar e avaliar é necessário mensurar, conhecer onde está para onde ir e como chegar ao destino. O ideal é que os dados comecem a ser tratados e avaliados e retroalimentem o ciclo de planejamento, como insumos para correção de desvios e eliminação de desperdícios.

19. Mas eis a grande questão, a contabilidade de custo deve refletir o planejado ou mensurar o efetivamente alocado aos centros de custo e com isto se avaliara o planejamento?

O SIC é fundamental nesse processo, que apesar de suas limitações, é um banco de dados que congrega informações dos principais sistemas estruturantes de governo. Claro, como qualquer sistema informacional, carece de evolução, e esta é contínua.

A temática de custos no Setor Público é algo novo, está em desenvolvimento e há um longo caminho a percorrer. A disseminação pretendida na Administração Pública é o primeiro passo nessa jornada, que requer empenho dos gestores, da sociedade

organizada, da academia, dos órgãos de controle (externo e interno) e tantos outros segmentos.

20. O SIC é fundamental nesse processo, que apesar de suas limitações, é um banco de dados que congrega informações dos principais sistemas estruturantes de governo?

Claro, como qualquer sistema informacional, carece de evolução, e esta é contínua. A temática de custos no Setor Público é algo novo, está em desenvolvimento e há um longo caminho a percorrer. A disseminação pretendida na Administração Pública é o primeiro passo nessa jornada, que requer empenho dos gestores, da sociedade organizada, da academia, dos órgãos de controle (externo e interno) e tantos outros segmentos.

21. Aquilo que foi planejado (orçado) como custeio para uma ação é o que realmente foi consumido pela ação?

O SIC reproduz o que é alimentado no estruturante, inclusive a depreciação. Não é apenas ODC e Pessoal. No SIC, através da métrica “Custo Direto” o ponto de partida da informação de custo é a despesa orçamentária executada, procedendo a adições e exclusões orçamentárias (p.ex., menos despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados; menos despesas de capital) e patrimoniais (p.ex., mais consumo de estoques; mais depreciação).

22. Análise se o modelo proposto não vai apenas reproduzir como custos os valores de ODC e Pessoal, alocados no orçamento em suas respectivas atividades, tendo em vista que as demais não serão consideradas ou apropriadas ao longo do tempo (depreciação). O SIC me parece que ele vai reproduzir o orçado?

Se o órgão utiliza a funcionalidade “USA DETALHAMENTO DE CUSTO”, no momento da liquidação/apropriação é informado o centro de custo. Construída pesquisa correta no SIC, essa informação é retornada. Se o objeto de custo for “atividades” periodicamente serão alimentadas no estruturante essas informações que serão retratadas nos relatórios do SIC.

23. A atividade prevista no orçamento realmente entrega um produto à sociedade? Se verdadeiro OK, mas caso contrário como seria?

A resposta a essa pergunta tem que ser dada pelo gestor do respectivo orçamento. A informação de custo como auxiliar no processo de gestão, deve ser instrumento para que, de posse delas, sejam prestadas contas aos órgãos competentes e à sociedade.

Se a atividade entrega um produto à sociedade, como se daria, não é da competência da STN responder.

24. E no caso das atividades meios, elas não entram no cálculo do custo do serviço prestado?

Sim, todos os custos da unidade entram no cálculo do custo, pois nessa seara, todo gasto contribui, para entrega de um produto, ou prestação de um serviço público, ou ainda, atendimento de uma demanda social.

