



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HADRIEL PEREIRA CRUZ

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO RELATÓRIO
GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA EM SUA ADEQUAÇÃO
AOS PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO
FEDERAL NO ANO DE 2013.**

FORTALEZA

2016

HADRIEL PEREIRA CRUZ

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO RELATÓRIO
GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA EM SUA ADEQUAÇÃO
AOS PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO
FEDERAL NO ANO DE 2013.**

TCC apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.^a Cíntia de Almeida, Me.

FORTALEZA

2016

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NO RELATÓRIO GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA NO ANO DE 2013 E SUA ADEQUAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

Autor: Hadriel Pereira Cruz.

Orientadora: Cíntia de Almeida, Me.

RESUMO

Com a publicação da Lei 4.320/1964 que trouxe de forma introdutória a inserção conceitual de um sistema de custo na esfera pública, foi só a partir da Lei nº 200/1967 que ficou evidente a preocupação da administração pública a se ter um sistema capaz de gerar informações referentes aos custos gerados em suas atividades. Só a partir da publicação da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 50 foi verificada a obrigatoriedade para o setor público de criação de um sistema capaz de gerar informações referentes aos custos gerados em suas atividades. A efetividade se verificou com o desenvolvimento de um sistema a partir da Portaria nº 157/2011 da secretaria do Tesouro Nacional que foi criado o Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal que teve como proposta ser uma ferramenta de geração de informação de custos a serem utilizados por gestores no processo de tomadas de decisões e gestão do patrimônio Público. A referida pesquisa teve como proposta mostrar a parte conceitual do sistema e seus principais objetivos e a partir de um estudo de caso no relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa, publicado na prestação de contas da Presidência da República, a se verificar se o referido relatório estar de acordo com os princípios e objetivos de criação do SIC, mostrando se os referidos dados disponibilizados ira dar eficiência e eficácia para o gestor no processo de gestão do patrimônio público.

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

Abstract

With the publication of Law 4.320/ 1964 which brought in an introductory way the conceptual inclusion of a cost system in the public sphere, it was only from the Law No. 200/1967 which was evident the concern of the government to have a system capable of generate information regarding the costs incurred in their activities. Only after the publication of Complementary Law 101/2000, the Fiscal Responsibility Law, which in its art. 50 was verified an obligation to the public sector to create a system capable of generating information related to the costs incurred in their activities. The effectiveness was verified with the development of a system from the Decree no. 157/2011 of the National Treasury Secretariat that created the Cost Information System (SIC) of the Federal Government had the purpose to be a generation tool information costs to be used by managers in decision-making and management of public assets process. Such research had the purpose to show the conceptual part of the system and its main objectives and from a case study in the management report of Ministry of Defence costs, published in providing the President's accounts, to verify whether the report conform to the principles and objectives of SIC creation, showing whether those data available will give efficiency and effectiveness for the manager on public property management process.

Key Words: Cost Information System of the Federal Government, Management Report Costs, Defense Ministry

1 INTRODUÇÃO

O termo Custos sempre foi bastante utilizado nas organizações privadas, visto a preocupação de gestores em saber os reais gastos e custos gerados a partir da produção de um determinado produto, sua comercialização ou na prestação de um serviço pelas suas organizações. A apuração e a geração de informações referente aos custos sobre os reais dispêndios de um determinado período de apuração é um dos principais instrumentos utilizados para a gestão de suas organizações, tendo como propósito a otimização dos custos, ajudar no processo de tomadas de decisões e a geração de rentabilidade para a empresa a partir da produção de um determinado produto, sua comercialização ou na prestação de um determinado serviço.

A partir da publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada no Setor Público (NBC T 16), visto o propósito de adequação a padrões internacionais de contabilidade aplicada no setor público, a administração pública vem sofrendo transformações na forma de gestão patrimonial das entidades públicas, consequências do novo cenário de adequação e desenvolvimento de normas voltadas para a contabilidade no setor e a geração de informações desenvolvidas para auxílio de tomadas de decisões pelos gestores governamentais.

Com esta nova forma de administração pública, a partir da criação de normas voltadas para a contabilidade no setor, e a preocupação de gestores em otimizar os gastos, custos e auxiliar no processo de gestão, e o anseio da sociedade em saber o que está sendo gerado e os referidos gastos feitos pelos gestores com os referidos recursos públicos, foi necessário a criação de um mecanismo pela administração pública que gerasse informações importantes no processo de gestão do patrimônio público, e o referido mecanismo foi a criação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal, que tem como objetivo a geração de informações referentes aos gastos e custos gerados a partir de atividades públicas durante um exercício orçamentário.

A apuração dos custos pela administração pública foi estabelecida de fato a partir do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelece que „,a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão“ e pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que ordena ser feito os registros de atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da união e a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública, ficando clara a preocupação da administração pública a evidenciar os reais gastos e custos executados em suas atividades. Para tal fato, foi necessário à criação de um sistema que foi retratado pela primeira vez no estabelecimento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no seu artigo 50º, parágrafo 3, que estabelece a administração pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, ficando a cargo do governo federal a criação do Sistema de Informação de Custos. O referido sistema foi criado a partir da Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, desenvolvida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que vem sendo utilizados pelos principais órgãos da administração pública, onde seu funcionamento de forma resumida é extrair informações qualitativas e quantitativas de sistemas estruturantes sobre gastos de recursos públicos e gerar informações referente aos custos de um determinado período orçamentário, auxiliando os gestores na alocação mais eficiente dos gastos públicos e a otimização de seus retornos para com a sociedade.

Nesse contexto, o presente artigo apresenta a seguinte questão problema de estudo: o relatório Gerencial de Custos do Ministério da Defesa gerado no ano de 2013 está de acordo com os fundamentos e propósitos do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal?

Para apresentação de respostas conclusivas para a questão problema foi necessário no estudo analisar e verificar a adequação do referido relatório gerado no ano de 2013 com o SIC do Governo Federal, sendo objetivo geral no referido artigo. Com o propósito de se alcançar a resolução da questão problema e o alcançar o objetivo geral verificado do referido artigo, foram desenvolvidos objetivos específicos no referido estudo que são: i) Descrever todo marco legal de criação e a aplicação de um sistema de Custo no âmbito da Administração Pública, ii) Apresentar o Sistema de Custos do Governo Federal e mostrar os principais propósitos, fundamentos e objetos de sua criação pelo Governo Federal e iii) Analisar no Relatório de Custos, objeto do estudo, especificamente quanto à normatização proposta pelo governo federal.

Outros trabalhos já foram desenvolvidos referentes a este assunto, especificamente o estudo desenvolvido por Jatobá, Mauricio Caldas, onde foi feito uma análise do relatório gerencial de custos no ministério da defesa no ano de 2011 com o proposito de verificação se o referido relatório esta de acordo com os fundamentos do SIC, que foi criado no mesmo ano, tendo como resultados principais o não atendimento do relatório aos princípios e fundamentos do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, sendo de uma grande importância para autores a continuidade de estudo para os anos seguintes, tendo como objetivo verificar se os relatórios gerados pelo SIC estão ou não de acordo com seus princípios e fundamentos do sistema.

O referido artigo é dividido em 7 seções. A primeira é constituída de uma introdução sobre o termo custos, mostrando os principais termos utilizados e suas classificações, a segunda seção se trata da introdução do termo custos no setor publico, a terceira seção é referente ao Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, a quarta seção se trata da metodologia de apuração de custos na esfera publica e o sistema de informação de custos, a quinta é referente as principais informações que devem estar contidas nos relatórios de custos gerados por meio do SIC e públicos nas prestações de contas da Presidência da Republica, a sexta seção se trata da metodologia de pesquisa e a ultima seção se trata da coleta e analise do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa (MD) gerado no ano de 2013 e publicado na prestação de contas da presidência da república objeto de estudo do referido artigo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Martins (2013, p. 17) custo pode ser entendido como um “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” tendo como base o dispêndio de um determinado valor que gere um sacrificio financeiro para a entidade na produção de um produto ou na prestação de um serviço pela entidade. Já para Leone (1997), custos referem-se aos valores dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir um produto ou prestar um serviço, ou seja, os valores gastos referentes ao consumo dos insumos para a produção de um produto ou prestação de um serviço é caracterizado como um custo para a empresa.

A apuração dos custos sempre foi um grande instrumento utilizado nas organizações, sendo de suma importância para o processo de tomadas de decisões por parte de gestores dentro de suas organizações, tendo na geração de informações de custos uma base de referencia para valores sacrificados em termos financeiros pelas suas entidades na produção de seus produtos ou na prestação de um determinado serviço.

Em custos faz-se uso de termos para retratar os dispêndios de recursos executados pelas entidades, sendo necessário a sua diferenciação para compreensão do tema. O primeiro quadro apresenta as principais terminologias relacionadas com a contabilidade de custos, segundo Martins (2003), esclarecendo os principais termos utilizados na contabilidade de

custos. Tal diferenciação é importante, visto que a utilização dessas terminologias podem gerar confusões terminológicas para os leigos no assunto.

Quadro 1: Terminologias usadas para dispêndio de recursos

Terminologia	Definição	Exemplo
Gasto	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade	Compra de um Veículo.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço	Pagamento do valor do serviço de segurança
Investimento	Gasto ativado a um produto ou serviço que trará retorno em futuros períodos de sua vida útil	Compra de mercadorias para estoque
Custo	Gasto em um ativo ou serviço ligado no processo produtivo	Salários do pessoal da produção
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas	Pagamento de comissão para o vendedor
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária	Perdas de materiais com incêndio

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Martins (2003, p. 17).

Dessa forma, pode-se verificar que os custos referem-se a quaisquer gastos que é gerado de forma direta ou indiretamente no processo de produção ou de prestação de um serviço pela organização, tendo qualquer outro gasto que não seja ligado diretamente ao processo produtivo classificado de acordo com as definições anteriores retratadas.

Os custos podem ser classificados como diretos, indiretos, fixos ou variáveis dependendo das circunstâncias que forem gerados no processo de produção ou de uma prestação de serviço (MARTINS, 2003). Inicialmente, pode-se dizer que custos diretos “... são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo” (Martins, 2003, p. 32), ou seja, são aqueles que são identificados ao produto ou serviço, onde sua alocação ao produto é feita de forma direta, tendo como exemplos às matérias primas, a mão-de-obra e outros serviços ligados diretamente ao produto ou serviço. Já os custos indiretos podem ser entendidos de forma contrária, pelo fato de caracterizarem gastos incorridos em um determinado período que não foram gerados de forma direta ou não são identificados aos produtos em função do consumo na produção. Logo, os custos indiretos são gastos que não podem ser alocados aos produtos e serviços de forma direta, e se forem atribuídos serão feitos por meio de rateio, tendo como exemplos, o aluguel de uma fábrica, os gastos com a gerência administrativa, o salário dos diretores e etc (PADOVEZE, 2006).

Os custos também devem ser classificados em função de seu comportamento em relação com o volume de produção, sendo apresentados como custos variáveis ou fixos. Os custos variáveis são assim definidos pelo fato de variar de acordo com o volume de produção, ou seja, sua variação esta diretamente proporcional ao volume de produção ou serviço, por exemplo, a quantidade de matérias primas utilizados nos produtos ou serviços serão diretamente proporcionais ao volume de atividade, pois se tivermos um aumento na produção os fatores de custos serão aumentados, por outro lado, se tivermos um aumento no volume de atividade numa unidade de tempo e se verificar uma constância de custos de um fator, o mesmo será considerado como custo fixo, tendo como exemplo o aluguel de um estabelecimento, onde seu custo permanecerá constante independente do aumento ou diminuição da produção ou serviço.

Depois de verificada a parte básica de definição de custos que se torna importante para o processo de identificação, apuração, controle e alocação dos mesmos aos produtos e

serviços, segue o exposto do tema voltado para o setor público, visto que este sentiu a necessidade de adicionar esta ferramenta de custos no processo de gestão pública objetivando mensurar e registrar os reais custos dos produtos ou serviços na esfera pública.

2.2 Custos no setor público

Com o propósito de atender ao anseio da sociedade em saber os reais gastos dos recursos públicos e auxiliar os gestores governamentais por meio de informações para a gestão de forma eficiente, eficaz e dar efetividade na gestão do patrimônio público, foi necessária a criação de mecanismos que pudessem dar cumprimento a estas reais necessidades. Com este propósito que foi inserido o sistema de custo na administração pública, obtendo informações e a apuração dos custos gerados nos processos de atividades orçadas e executados em um período orçamentário (MACHADO, 2002).

O primeiro marco legal a levantar o termo custo foi estabelecido a partir Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 que estatui normas de direito financeiro para o processo de elaboração e controle de orçamento e balanços dos entes da federação: União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, sendo verificada no seu título IX na parte de contabilidade art. 85 que “... os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais”¹. Observa-se que esta apuração dos custos aplica-se a serviços industriais na esfera pública, verificando o não atendimento a outros setores e serviços da administração pública federal. A partir da necessidade de se ter apurações e registros de custos a outras atividades do setor público, foi estabelecido o Decreto – Lei nº 200/1967 determinando que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”, assim, a apuração dos custos foi expandida a outras atividades da administração pública federal, segundo Jatobá (2012) e Machado (2002).

O processo de fortalecimento de uma base de gestão a partir de informações geradas sobre as apurações e registros dos custos gerados no setor público, foi fortalecido com Lei complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). No seu art. 50º, estabeleceu a obrigatoriedade de criação de um Sistema de Custos na esfera pública que “...permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”² (JATOBÁ, 2012, p. 7). A referida lei foi um grande avanço para o setor público, pois obriga o setor público a apurar os custos de suas atividades e de criar um sistema que possa gerar informações referentes aos gastos e custos de suas atividades, ajudando os gestores no processo de tomada de decisões e a manter uma gestão de forma eficiente, eficaz do patrimônio público.

O fortalecimento de um sistema de apuração de custo foi acompanhado com advento de criação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor Público (NBCs T) que foi um marco legal de convergência a padrões de contabilidade aplicada ao setor pública no que tange a forma administrativa de apuração, registro e geração de informações contábeis na administração pública federal.

A NBCs T 16.11 de 2012 retrata a parte do sistema de custo no setor público e que em sua nomenclatura descreve que: “...esta norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)”³, sendo um marco legal em relação aos métodos de apuração, registro e evidenciação de custos a partir de um sistema a ser aplicado no setor público.

A concretização e o estabelecimento de bases e formas para a apuração dos custos na administração pública a serem executadas em um sistema a ser criado no setor público, que

ficou conhecido como Sistema de Informação de Custos (SIC) do governo federal, foi um grande marco para o setor público, pois trouxe novas ferramentas de gestão, com objetivos de se apurar os gastos e custos gerados em atividades públicas, auxiliando gestores públicos no processo de tomada de decisões e informando a sociedade os reais dispêndios de recursos utilizados nas execuções de atividades. Todo o processo legal e de auxílio, serviu de bases para a criação e o desenvolvimento do SIC, um sistema interligado com outros sistemas do governo federal com o propósito de gerar informações referentes a gastos e custos do setor público.

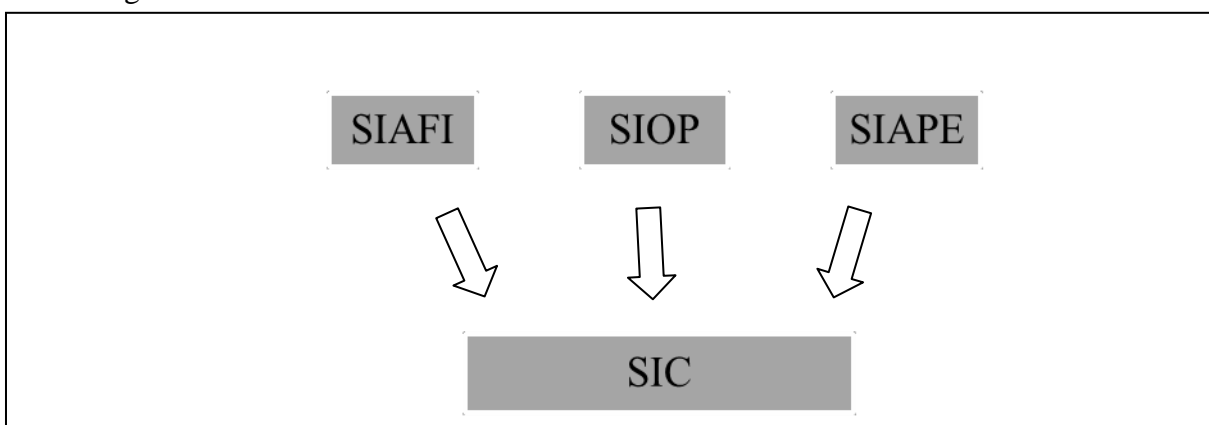
2.3 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

Os sistemas de informações são sistemas capazes de processarem dados e gerarem informações aos usuários de forma a concretizar a comunicação entre máquinas e pessoas (MATTOS 2010).

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal foi criado a partir da Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, do Ministério da Fazenda, onde foi estabelecido de fato a sua criação e ficando de responsabilidade no Tesouro Nacional a complementação, implantação e o funcionamento do SIC.

O SIC como descrito no *site* do Tesouro Nacional é um sistema que analisa um grande volume de informações a partir de dados coletados de outros sistemas da administração pública federal, chamados de estruturantes, que é constituído pelo Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) que registra a contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, inclusive unidades da administração indireta – autarquias, fundações e universidade, pelo Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) que organiza e integra a rede de gerenciamento do Plano Plurianual (PPA) das diversas unidades orçamentárias do Governo Federal e pelo Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) que registra os principais valores custeados pelo governo federal referente aos seus servidores demonstrando informações pessoais, funcionais e financeiras, onde esses dados serão coletados e ajustados para que se obtenham os custos do referido período de análise.

Figura 1: Modelo de coleta de dados do SIC



Fonte: Elaborado pelo autor.

O SIC foi estruturado para obter informações quantitativas do SIAFI, em termos financeira e econômicos, e informações qualitativas do SIAPE e SIOP no que tange a parte física em termos de peso, volume, área e quantidade, ou seja, o SIC irá coletar essas informações depois de se ter um tratamento contábil e conciliar tanto a parte quantitativa e qualitativa de atividades geradoras de dispêndios de recursos públicos e convertê-las em

informações de custos, estabelecendo os referidos gastos e custos gerados em atividades executadas pela administração pública federal (JATOBÁ, 2012).

Uma das principais funções e objetivos do SIC segundo a Portaria de nº 157/2011, em seu art. 2º, é que o sistema de informações de custos do governo federal visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, evidenciando os reais gastos e custos gerados nos programas e unidades durante o exercício orçamentário.

Para tanto, o sistema não será eficiente com os propósitos para que foi criado, se a administração pública não tiver um método de apuração de custo preestabelecido para se ter a referida mensuração, apuração e alocação dos custos aos seus referidos serviço e atividades executados no período orçamentário. Logo, se faz necessário o estabelecimento de um sistema de acumulação de custos, um sistema de custeio e uma modalidade de custeio para que se tenha de forma eficiente e eficaz o processo de apuração, mensuração e alocação dos referidos custos gerados em suas atividade e programas na administração pública federal.

2.4 Metodologia de Apuração do custo na esfera pública e o sistema de informação do governo.

O processo de mensuração e apuração dos custos evidenciados em atividades públicas é uma das principais etapas a ser executados para a concretização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, sendo necessário o estabelecimento de procedimentos para mensuração e alocação dos custos.

O sistema de acumulação de custos a ser estabelecido na esfera pública, segundo Machado (2002), poderá ser acumulado por processo visto as atividades a serem executadas, como exemplo da educação, saúde e segurança que são serviços executados de forma contínua, sendo os referidos custos desta atividade acumulados durante um determinado período. Mas podem ser também acumulados os referidos custos por ordem de serviço, pois determinadas atividades criam serviços que terão datas iniciais e finais de execução, sendo acumulados os referidos custos nessa ordem até que a obra termine, tendo como exemplo o processo de construir um hospital, estrada, escola e etc.

Já o sistema de custeio a ser estabelecido poderá ser pelo custo histórico e orçados. No que tange ao custo histórico de acordo com Jatobá (2012, p. 35) será „registrado contabilmente pelos valores originais dos produtos e serviços prestados“ ou até mesmo o estabelecimento dos custos após o processo produtivo ou de prestação de serviço. E quanto ao custo orçado, este serve para fins de planejamento das ações governamentais, bem como para comparação com os custos históricos efetivos do período apurado, tendo em vista que são previsões e estimativas de custos inseridos no orçamento que serão analisados no término no período orçamentário (JATOBÁ, 2012).

E quanto à modalidade de custeio que foi definido por Machado (2012) sendo uma tarefa complexa, pois no setor público, diferente do privado, não se tem limitações legais quanto ao uso dos tipos de modalidade de custeio, sendo estabelecida a utilização mais adequada de duas modalidades de custeio, o direto e o custeio por atividades.

No que se refere ao Custeio Direto, os autores argumentam que a utilização deste método eliminaria o procedimento de rateio de custos aos serviços, já que só considerariam na apuração os custos variáveis, ficando os custos fixos como despesa do período, proporcionando uma análise mais objetiva dos gestores e das políticas públicas, visto que eliminaria o processo de transferência de custos entre atividades e distorções nas referidas informações (MACHADO; HOLANDA, 2010).

E no que tange a escolha pelo custeio por atividade, seria uma opção em referência ao direto, que Machado e Holanda (2010) descrevem que o método direto não atende a gestão por atividade. O referido custeio por atividade irá apurar a capacidade não utilizada e atividades que não agregam valor buscando a redução de desperdícios e atividades desnecessárias.

Como mostrado anteriormente existem processos a serem implantados e executados para que se tenha a apuração de custos na esfera pública de forma eficaz, sendo necessário um trabalho complexo de apuração, tratamento, geração e registro das informações referentes aos custos gerados na administração pública.

A ideia principal de um sistema de custo é saber de onde partir a referida análise dos gastos e custos gerados no determinado período. Para a administração pública os gastos e custos são todos inseridos no orçamento como despesas orçamentárias que passam por etapas de fixação, empenho, liquidação e pagamento. Como retratado por MACHADO e HOLANDA (2010) a liquidação é que se caracteriza mais nos termos conceituais de custos, pois é nessa etapa que será analisado o direito de receber do credor e conseqüentemente a „„, liquidação““ do referido valor, gerando na fase seguinte, o desembolso de um determinado valor pela entidade pública para aquisição de bens ou serviços necessários à produção de outros bens ou serviços.

As informações de custos, segundo retratado no *site* do Tesouro Nacional, que serão gerados pelo SIC, são obtidas e apurados a partir de tratamento de análise e ajustes efetuados nas informações coletadas e disponibilizadas dos sistemas estruturantes. O referido tratamento e ajuste serão necessários visto que uma parcela dos valores liquidados terá que ser adequados aos conceitos de custos.

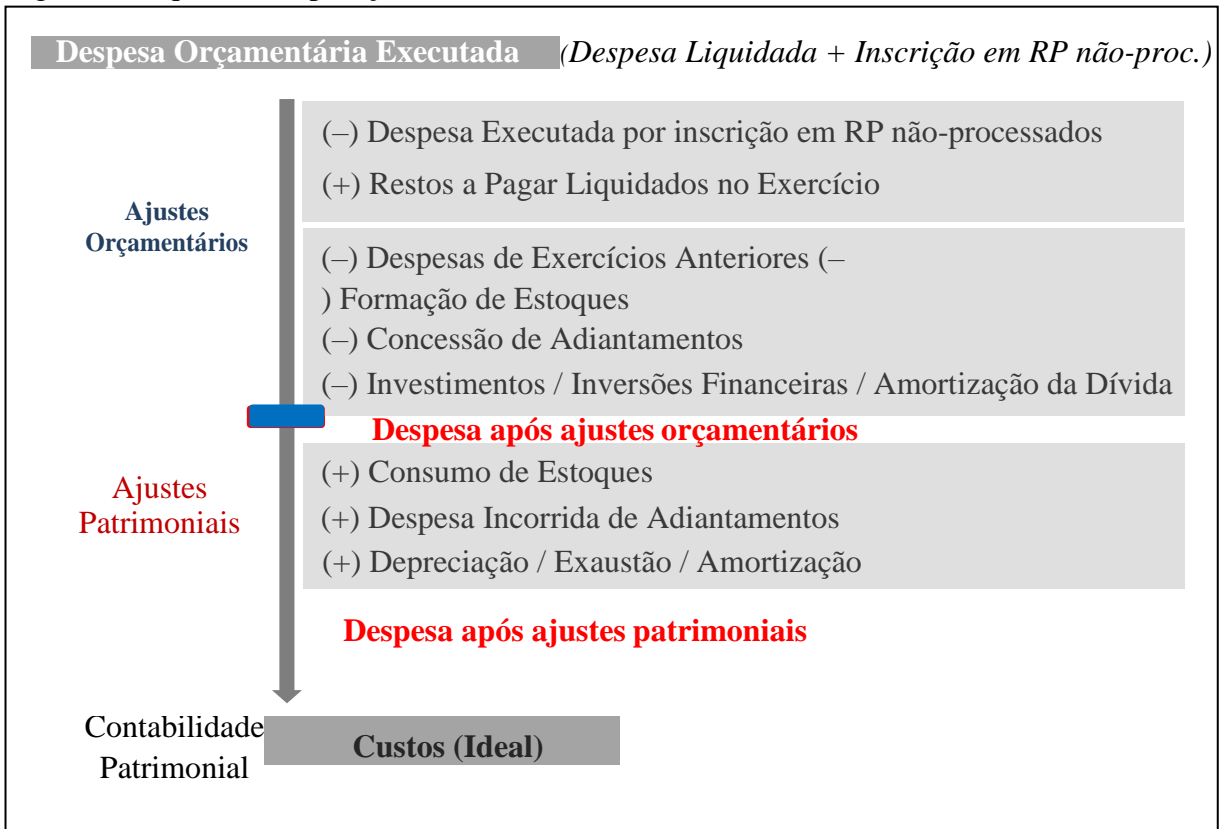
Os ajustes serão executados em três etapas, a primeira é referente ao ajuste inicial de identificação de contas contábeis que trazem informações orçamentárias e não orçamentárias, sendo posteriormente realizados ajustes de adição, e exclusão de valores patrimoniais e orçamentários que não se caracterizam como custo do período. A segunda etapa do ajuste consiste na adição, e exclusão de informações que não se caracterizam como custo, tendo como exemplo de exclusão, as despesas de exercícios anteriores onde seu fato gerador de saída de recurso foi em um exercício anterior, não caracterizando como custo do período, sendo considerados como custo do período os valores que geraram processo de liquidação no referido período, tendo exemplo do ajuste orçamentário de adição os restos a pagar liquidados no exercício.

A terceira e última etapa dos ajustes executados nas informações disponibilizadas pelos sistemas estruturantes, visto a necessidade se ter o real custo do período, se trata dos ajustes patrimoniais, onde serão feitas adições e exclusões de informações patrimoniais, tendo como exemplo a adição de despesas no consumo do estoque, caracterizando um consumo de recursos a partir da diminuição do estoque, ficando evidente a geração de um determinado custo para a entidade pública no período de apuração, caso contrário de estocagem de material o mesmo será excluída da apuração dos custos do período avaliado visto que não teve consumo, apenas estocagem, não gerando custo na referida atividade ou produção.

Com as referidas apurações, ajustes e análise de todas as informações inseridas no sistema, a administração terá todo o suporte de informações referentes aos custos do período de análise, tendo os gestores e os interessados nas informações o papel de gestão com o propósito de se ter a maior efetivação do sistema.

A seguir pode-se verificar de forma esquematizada todo o processo de ajuste efetuado pelo SIC nas informações disponibilizadas pelos sistemas estruturantes, visto a necessidade de se apurar a partir das informações os custos ideais que geraram gasto de recursos públicos.

Figura 2: Esquema de apuração dos custos no SIC.



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado do *Site* Tesouro Nacional.

Observa-se que os referidos ajustes serão necessários vistos a apuração dos custos „,ideais“ para administração pública, tendo bases de informações de custos para serem trabalhadas para uma melhor execução da gestão do patrimônio público.

Identificados todos os custos referentes às atividades executadas durante um período de análise, disponibilizados principalmente pelos sistemas estruturantes SIAFI, SIOPE e SIAPE, o SIC irá gerar relatórios gerenciais referente aos custos gerados, que serão trabalhados com propósito de ter uma base de informações para o processo de gestão patrimonial do ente público, sendo disponibilizados para a sociedade principalmente na prestação de contas da Presidência da República em informações adicionais no sub item relatório de custo.

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

Tendo como base as instruções normativas disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional de 2011 a 2013, órgão central do Sistema de Custo, fica evidente o papel de orientação do processo de elaboração dos relatórios de custos gerados pelo SIC, voltados principalmente para os ministérios que compõem o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

As principais orientações verificadas para a elaboração dos relatórios de custos terão que seguir as disposições abaixo:

- I. As principais fontes de informação serão os dados disponibilizados pelo Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – (SIC) e pelo Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal – (SIOP)
- II. O Relatório deverá conter informações de custos dos objetivos, relativos aos programas temáticos e indicados para compor o Plano de Contas da Presidência da República, incluindo a totalidade dos custos decorrentes da sua execução direta bem como aqueles resultantes de descentralizações de créditos.
- III. Cada objetivo deverá ser objeto de análise de custos, a qual deverá ser estruturada da seguinte forma:
 - a) Breve contextualização do programa e objetivo selecionado, incluindo as principais metas e os respectivos custos totais incorridos. Deverão ser utilizados como fontes de informação os dados oriundos do SIC.
 - b) Análise sintética acerca dos custos dos produtos das ações orçamentárias que compõem cada objetivo selecionado, evidenciando sua relação para atingimento das metas dos objetivos do PPA, considerando o grau de relevância dos custos. Deverão ser utilizados como fontes de informação os dados oriundos do SIC.
 - c) Exposição dos custos dos objetivos selecionados por objeto de gasto, evidenciando os principais insumos bem como alterações significativas verificadas.

Além de todas as orientações elaboradas pelo STN para com a elaboração dos relatórios de custos dos órgãos integrantes do SIC, podemos verificar como forma de estudo comparativa as orientações oriundas da NBC T 16.11 que trazem as formas de apresentação por partes dos entes públicos, dos demonstrativos de custos, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

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

A partir de toda análise e estudo retratado anteriormente sobre os principais objetivos e fundamentos do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, bem como todos os pontos que devem ser abordados nos relatórios gerenciais de custos oriundos do SIC e publicados da prestação de contas da Presidência da República, retratados em normas emanados do STN, será necessário a análise do relatório gerencial de custos oriundo no Ministério da Defesa e publicado na prestação de contas da Presidência da República no ano de 2013 com o propósito de verificação se os referido relatório esta de acordo com os propósitos do sistema de custos do Governo Federal. A referida análise do relatório tem como proposta a constatação dos benefícios gerenciais e de transparência para o processo de tomada de decisões e da administração do patrimônio público, bem como a verificação se o relatório

esta seguindo os pontos emanados em atos normativos do STN e procedimentos oriundos da NBC T 16.1, como mostrado anteriormente.

3. METODOLOGIA

Segundo Gil (2011) a pesquisa pode ser entendido como um procedimento formal que utilizará recursos científicos na busca de elaborar uma resposta para um determinado problema desenvolvido na elaboração da pesquisa.

Segundo Beuren (2006) as pesquisas podem ser caracterizadas quanto à tipologia de delineamento de pesquisa, sendo divididas em três categorias, quanto ao objeto, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem.

A referida pesquisa quanto ao objeto é na sua estrutura exploratória, que segundo Gil (2011) tem como característica uma pesquisa que se estrutura com a finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias. Segundo Beuren (2006) a pesquisa exploratória é bastante utilizada na ocorrência de fatores, onde se tem pouco conhecimento sobre a temática e busca meios exploratórios para que se tenha um aprofundamento no assunto com o objetivo de tornar o tema mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa. O referido trabalho utilizou a estruturação exploratória vista os poucos trabalhos desenvolvidos e estudos realizados e publicados sobre o assunto, tendo como proposta o desenvolvimento do assunto e torna-lo claro os seus conceitos e ideias perante a sociedade.

Dando continuidade à metodologia, a referida pesquisa teve como abordagem uma pesquisa qualitativa, vista a utilização de procedimentos analíticos para o desenvolvimento da mesma. Segundo (RICHARDSON, 2012, p. 90) „„„a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como tentativa de compreensão detalhada dos significados e características situadas““ buscando uma análise mais aprofundada em relação ao tema em estudo, e que não utilizará de métodos estatísticos para interpretação de dados gerados em trabalhos científicos. A referida pesquisa se utilizou métodos qualitativos e a não se utilizou de procedimento estatístico.

Foram utilizadas também como procedimentos de pesquisa, a pesquisa bibliográfica e a documental, que segundo Gil (2011), a pesquisa bibliográfica, tem como proposta o levantamento de informações em materiais já elaborados por autores sobre o assunto, sendo utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa materiais como livros, artigos, revistas e etc. E no que se refere a pesquisa documental que segundo (BEUREN, 2006, p. 89) são „„materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivos da pesquisa““. Verificando que esta pesquisa utilizou documentos, relatórios, tabelas que não receberam um tratamento adequando para as informações científicas.

O referido estudo, segundo aos procedimentos utilizados na pesquisa, foi o estudo de caso, que segundo (YIN, 2005, p. 19) é utilizado „„quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real““, tendo como proposta, segundo Yin (2005), a investigação de um determinado fenômeno contemporâneo no contexto da vida real que não esteja claramente identificado perante os seus conceitos e resultado previstos. O referido estudo de caso inserido nesta pesquisa foi referente a análise desenvolvida no Relatório Gerencial de Custos do Ministério da Defesa gerado pelo SIC no ano de 2013 em sua adequação as propostas que foram desenvolvidas para o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, tendo como objetivo visualizar se o determinado relatório esta de acordo ou não com a proposta do SIC.

Foi utilizada na coleta de dados a técnica de análise de conteúdo que segundo (BARDIN, 2011, p. 47) se caracteriza como “um conjunto de técnicas de análises das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos” sendo verificado no referido estudo na parte de coleta, a busca de compreender as características, estrutura e o modelo das informações contidas do Relatório gerencial de Custos, e no que tange a análise do relatório se utilizou da técnica de análise descritiva que se caracteriza como o desenvolvimento descritivo dos dados contidos no relatório de custos (BARDIN, 2011).

4. ANÁLISE DO RELATÓRIO GERENCIAL DE CUSTOS DO MINISTÉRIO DA DEFESA

4.1 Ministério da Defesa

O Ministério da Defesa (MD) é o órgão do Governo Federal com a finalidade de exercer a direção superior das Forças Armadas, compostas pelo Exército, Marinha e Aeronáutica. Seu principal objetivo é referente às políticas de defesa nacional a serem administradas e implementadas dentro do território nacional, tendo o papel de coordenação das ações que serão desenvolvidas pelas forças armadas.

O orçamento anual disponibilizado para o ministério da defesa pode ser visualizado a partir da sua publicação na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA) no ano de 2013, justificando o dispêndio de recursos públicos a serem usados para o pagamento de suas despesas. A Tabela 1 apresenta os recursos totais disponibilizados para cada ministério, mostrando os cinco com maiores valores orçados, onde o Ministério da Defesa se encontra em quarto lugar nessa lista, sendo, pois, bastante significativo em comparação com outros ministérios.

Tabela 1: Distribuição de gastos governamentais por ministério (Valores em R\$)

Órgão (Cod/Desc)	Dotação Inicial	Autorizado	Empenhado	Liquidado
26000 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	81.286.804.881	92.362.047.864	84.536.186.490	71.708.350.844
33000 - MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	362.356.791.985	372.258.922.525	371.746.433.905	370.200.714.487
36000 - MINISTÉRIO DA SAÚDE	99.272.350.163	100.507.779.268	92.701.981.355	84.619.274.459
52000 - MINISTÉRIO DA DEFESA	67.819.439.947	74.392.376.930	70.880.965.238	64.741.593.894
55000 - MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E COMBATE À FOME	62.150.752.391	65.114.037.322	64.074.982.337	61.851.270.132

Fonte: Sistema Siga Brasil, Senado Federal (2013).

A partir da Tabela 1, pode-se observar que a dotação inicial disponibilizada para o Ministério da Defesa é de R\$ 67.819.439.947,00 sendo autorizado um total de R\$ 74.392.376.930,00 disponibilizados para fixação, empenho e liquidação (Custo) de suas despesas durante o exercício orçamentário de 2013. O que foi empenhado para o período totalizou R\$ 70.880.965.238,00 e liquidado (Custo) R\$ 64.741.593.894 representando R\$ 6.139.371.344 abaixo do valor empenhado para este ministério no exercício de 2013.

Ao se tratar de um valor tão representativo de gastos do erário público relacionado a esse ministério, cabe verificar quais os programas aos quais serão destinados os gastos, bem como se esses gastos estão estruturados de acordo com a normatização regulamentada no SIC

do Governo Federal. A partir dessa necessidade, então, que será realizada a seguir a análise do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa disponibilizado na Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR) e gerado pelo SIC do Governo Federal no ano de 2013.

4.2 Relatório Gerencial de Custos do Ministério da Defesa

O relatório gerencial de custos gerado pelo SIC tem como proposta a demonstração dos dispêndios de recursos realizados pelo estado em programas executados por cada órgão integrados no SIC, tendo como objetivo ser uma ferramenta de gestão por parte dos gestores governamentais.

O referido relatório publicado na prestação de contas da presidência da república se caracteriza pela apresentação dos principais programas desenvolvidos por cada executor de despesa, que no nosso caso é o ministério da defesa, apresentando os valores executados para o desenvolvimento do programa por parte dos Órgãos contemplados no relatório.

Seguindo as determinações básicas expedidas pelos atos normativos do STN, o referido relatório é subdividido em três partes de dados, a primeira parte se caracteriza pela apresentação dos valores dos programas por objetivos, demonstrando os referidos custos apresentados na execução dos programas e seus objetivos. A segunda parte é constituída pelos custos dos programas por objetivos e por natureza de despesa, caracterizando a aplicação do referido recurso por despesa para execução do programa e seus objetivos. A terceira e ultima parte se caracteriza pela apresentação do custo do programa por objetivos (Execução Física) no período de Janeiro a Dezembro de 2013, tendo o papel de demonstrar a ação executada em cada objetivo, o seu produto final, a unidade de medida, a quantidade prevista na LOA, a quantidade reprogramada e por fim o que foi realmente realizado em cada objetivo e seu custo para o ente público.

Iniciando a apresentação dos dados das partes citadas acima, é necessária a apresentação das características de cada programa e objetivos publicados por escolha do ministério da defesa em seu relatório de custos para que se tenha o entendimento de todo o contexto de análise.

O programa escolhido e publicado no relatório de custo do Ministério da Defesa é o de número 2058 (Política Nacional de Defesa) que se caracteriza como sendo um programa voltado essencialmente para ameaças externas, estabelecendo objetivos e orientações para o preparo e emprego dos setores militares e civis em todas as esferas do poder nacional, além de analisar os ambientes internacionais e nacionais, estabelecendo objetivos Nacionais de Defesa. Na Tabela 2 serão demonstrados os custos deste referido programa e em caráter comparativo outros programas com valores significativos.

Tabela 2: Custos dos programas por objetivos

PROGRAMA	OBJETIVO PT	2013		
		Custos	Porcentagem do total sobre linhas (Custo)	
2019	BOLSA FAMILIA	0619	23.997.460.000,00	17,72%
2030	EDUCACAO BASICA	0598	16.521.847.701,95	12,20%
2071	TRABALHO, EMPREGO E RENDA	0287	45.897.931.248,19	33,88%
2058	POLITICA NACIONAL DE DEFESA	0464	905.881.745,06	0,67%
2058	POLITICA NACIONAL DE DEFESA	0519	2.675.444.491,80	1,98%
2058	POLITICA NACIONAL DE DEFESA	0532	346.417.153,13	0,26%

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado da Prestação de contas da Presidência da República (2013).

Como demonstrado o programa 2058 executado pelo ministério da defesa, visto os seus objetivos, teve um valor de custos de R\$ 3.927.743.389,99 participando com um percentual total de 2,91% de todos os custos dos programas abordados no relatório de custo na prestação de contas da presidência.

Os três objetivos do programa abordado são os 0464, 0519 e o 0532. O objetivo 0464 como descrito no relatório de custos da prestação de contas da presidência da República é referente à adequação dos meios operacionais da Força Aérea Brasileira para assegurar a capacidade de Defesa Aeroespacial, tendo como executor o Ministério da Defesa com fim de promover a Política Nacional de Defesa, sendo uma ação de aquisição, modernização e adequação de meios, bem como a implantação e modernização dos Sistemas que dão suporte às atividades das Forças Armadas, tendo como produtos de custeio aeronaves e instrumentos de segurança de voo de alta tecnologia.

O objetivo 0519 se trata da adequação dos meios da Marinha para assegurar a capacidade de Defesa e Segurança Marítima, como verificado o objetivo que gerou mais custos para o ente público do Programa de Defesa Nacional com um valor de R\$ 2.675.444.491,80 participando com um percentual de 68% em comparação aos outros custos gerados dos objetivos do programa político de defesa nacional. Como descrito este objetivo se trata do fortalecimento de seus equipamentos, por meio da aquisição, construção ou modernização de seus meios navais, quais sejam: navios de superfície e submarinos, aeronavais, viaturas, bem como desenvolvimento próprio, de sistemas de armas e de sensores.

O terceiro se trata do objetivo 0532, que é referente a adequação e ampliação dos meios do Exército para assegurar a capacidade Operacional Terrestre visando contribuir com a proteção e a segurança da Sociedade e do Estado, tendo como principais objetos de custos aquisições de equipamentos e material permanente.

Dando continuidade a análise do relatório de custos do Ministério da Defesa gerado a partir do SIC, a segunda parte se trata da apresentação de dados referentes ao custo do programa por objetivos e por natureza de despesa, tendo como objetivo segundo o relatório oferecer informações adicionais para que os ministérios pudessem fazer uma análise mais qualificada e qualitativa dos programas temáticos. A seguir serão apresentadas as naturezas de despesas com maiores valores significativas de cada um dos objetivos do Programa.

Tabela 3: Custo dos programas por objetivo e por natureza de despesa.

Programa	Objetivo	Natureza de Despesa	2013 Custo (R\$)	
2058	0464	449052	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	510.272.349,96
		449039	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS- PESSOA JURIDICA	246.211.525,44
		449030	MATERIAL DE CONSUMO	144.506.138,72
	0519	449051	OBRAS E INSTALACOES	1.271.489.427,65
		449052	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	573.618.515,70
		449030	MATERIAL DE CONSUMO	421.436.926,18
	0532	449052	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	191.047.512,11
		449039	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS- PESSOA JURIDICA	53.105.157,16
		449030	MATERIAL DE CONSUMO	15.484.816,83

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado da Prestação de contas da presidência da República (2013).

A partir dessa parte do relatório, observa-se a natureza de despesa, explicitando onde o referido valor foi aplicado, tendo como exemplo a natureza 449051 do objetivo 0519 da

Marinha que tem o maior valor significativo de natureza de despesas dos 3 objetivos de análise no valor de R\$ 1.271.489.4278,72. Tal valor, segundo relatório da prestação de contas, se trata da Conclusão do Estaleiro e da Base Naval do Programa de Desenvolvimento de Submarinos (PROSUB) onde serão fabricados os submarinos de propulsão convencional e o movido a energia nuclear. Outras naturezas podem ser observadas nesta análise como a 449052 referentes aos equipamentos e material permanente, é nesta natureza que entra as aeronaves, navios, sistema de comunicação das forças armadas e etc.

A terceira e última parte de dados disponibilizados no relatório de custos do ministério da defesa se trata dos Custos do Programa por Objetivos (Execução Física), sendo uma ferramenta de análise do programa temático tendo como referência as informações relativas à Quantidade Meta LOA que se refere ao valor ou quantidade fixada dentro do orçamento para execução do decorrer do ano orçamentário, Quantidade Reprograma caracterizando pelo valor ou quantidade ajustada no decorrer do ano orçamentário, Quantidade Realizada que se refere ao valor ou quantidade realmente executada no final do ano orçamentário e os respectivos custos de cada Ação para o ministério da defesa.

Na Tabela 4 serão demonstrados os principais custos de ação mais significativos de cada objetivo, mostrando o produto realizado da ação, sua unidade de medida, a quantidade prevista na LOA e a reprogramada, o que foi realizado e o custo final para o Ministério da Defesa para execução ação.

Tabela 4: Custos do programa por objetivos (Execução Física)

Objetivo	Ação	Produto	Unidade de Medida	2013			
				Qtde LOA	Qtde Reprogramada	Realizado	Custo
0464	AQUISICAO DE HELICOPTEROS DE MEDIO PORTE DE EMPREGO GERAL (PROJETO H-X BR)	Helicóptero adquirido	Unidade	3	1	1	504.016.721,03
0519	IMPLANTACAO DE ESTALEIRO E BASE NAVAL PARA CONSTRUCAO E MANUTENCAO DE SUBMARINOS CONVENCIONAIS E NUCLEARES	Norma revisada	Percentual de execução física	14	11	11	1.329.494.222,33
0532	AQUISICAO E MODERNIZACAO DE MEIOS DO EXERCITO	Meio obtido/modernizado	Unidade	5.925	8.208	8.208	111.846.344,34

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado da Prestação de contas da presidência da República (2013)

Como observado verifica-se que os objetivos abordados têm como proposta a demonstração dos custos de cada ação por parte do MD. A ação da Força Aérea Brasileira de aquisição de Helicópteros de médio porte de emprego geral (Projeto H-X BR) foi a que gerou mais custo para o Objetivo (0464) visto a análise do relatório de custo do MD disponibilizado na prestação de contas da presidência da república.

Visto a Tabela 4 observa-se que foi previsto para o ano de 2013 a construção de 3 helicópteros, sendo que o mesmo foi reprogramado no decorrer do ano orçamentário a construção de apenas 1 helicóptero gerando um custo de R\$ 504.016.721,03 a unidade como vista da tabela anterior.

Como retratado na Tabela 1 o objetivo 0519 foi o que gerou mais custos para o MD em relação ao programa de política de defesa nacional, gerado principalmente pela ação de implantação do estaleiro e base naval para a construção e manutenção de submarinos

convencionais e nucleares como demonstrado na tabela anterior, sendo programado na LOA por porcentagem de construção (Unidade de Medida) 14% a ser executado no decorrer no ano orçamentário, entretanto, foi reprogramado e realizado a porcentagem de execução no decorrer do ano para 11%, gerando um custo de R\$1.329.494.222,33 para o MD.

Como demonstrado anteriormente o relatório de custos do MD gerado pelo SIC e publicado na prestação de contas da Presidência da República é constituído basicamente destas 3 partes anteriormente retratadas, ou seja, basicamente o relatório de custo foi gerado para o cumprimento básico das exigências normativas emendadas do STN, demonstrando os custos do programa escolhido, os objetivos por objetos de custos e etc. Tendo em vista esse cumprimento básico de regra podemos verificar que o Relatório Gerencial de Custos por um lado cumpriu com seu objetivos visto os atos normativos do STN, entretanto, para o objetivos principais do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, visto a parte conceitual de um sistema de custo, o mesmo não foi satisfatório, sendo necessário um estudo mais aprimorado na elaboração deste relatório, trazendo informações que possam dar aos gestores uma ferramenta de tomada de decisões. Alguns pontos podem ser observados na análise do Relatório.

O relatório trouxe a demonstração de apenas um dos programas do MD, tendo uma grande lacuna por parte da análise de custo dos outros programas que geram custo para o ente, ficando para o gestor apresentação dos custos de apenas um dos programas. Considerando o valor empenhado para o MD no valor de R\$ 70.880.965.238 e liquidado de R\$ 64.741.593.894 gerando um custo para o órgão, apenas o valor de programa de politica de defesa nacional no valor total de R\$ 3.927.743.390 foi considerado no relatório de custo do MD participando de apenas 6,06% de todo o valor liquidado (Custo) no referido ano de 2013 para o MD, tendo em vista os valores fixados na lei de diretrizes orçamentárias de 2013.

Outro ponto que traz grandes prejuízos para análise é a falta de informação para os procedimentos de mensuração e alocação dos custos aos referidos serviços executados pelo MD no decorrer do ano de 2013, não sendo identificado o sistema de acumulação, o de custeio e a modalidade de custos adotados para a geração de custos registrado no Relatório Gerencial bem como a não identificação dos critérios de comparabilidade utilizados, tais como o custo padrão, custo de oportunidade, custo estimado, visto a norma NBC T 16.11, proporcionando um déficit de eficácia na utilização do Sistema de Informação de custo do governo federal, gerando relatórios de custos que em parte não atendem aos objetivos reais de um sistema de custo, tendo para os gestores informações que não ajudara no processo de tomada de decisões ou na gestão do patrimônio público.

5. Considerações Finais

O Sistema de Informação de Custo do Governo Federal veio como uma proposta de ferramenta de gestão a ser executada na administração pública, proporcionando aos gestores informações a serem utilizadas no processo de tomada de decisões, gestão do patrimônio público e tonar a informação pública para a sociedade do que esta sendo realmente gerado de custo na execução de atividades públicas na sua forma de eficiência e eficácia do retorno para com a população.

Com a introdução de normas contábeis no setor público, tendo como objetivos a convergência a padrões internacionais, o termo „,apuração de custos““ ficou mais evidente a partir das NBC T, propondo ao setor público a criação de um sistema de custo capaz de gerar informações referentes aos gastos executados durante um exercício orçamentário, tentando eliminar um gargalo de geração e apuração de custos no setor público.

Como visto anteriormente, depois de 4 anos de sua criação do sistema, os relatórios gerados pelo SIC referente aos custos em atividades desenvolvidos por órgão, inicialmente contemplados pelo sistema, parecem de uma maior atenção referente as informações contidas nos referidos relatórios de custos. Visto a análise do relatório de custo do Ministério da Defesa, disponibilizado na prestação de contas da Presidência da República, verificam-se uma abordagem limitada referente a uma pequena parcela de custos gerados pelo MD, uma vez que foram analisados apenas um dos programas desenvolvidos pelo o ente público, gerando apenas uma porcentagem de análise de 6,06% de todo o valor liquidado (Custo) no ano de 2013 por esse ministério, proporcionando ao gestor informações que não irão abranger todo o custo gerado naquele referido ano, não dando eficiência e eficácia no processo de tomada de decisões e gestão do patrimônio público.

Só a partir de um desenvolvimento a ser aplicado no SIC e uma maior colaboração dos responsáveis pela introdução e geração de informações dentro do sistema, o mesmo irá trazer retornos para a gestão do patrimônio público, tendo uma ferramenta de informações a serem aplicadas no processo de tomadas de decisões, proporcionando retornos ao órgão publico e para a sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L.(2011). **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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 União - DOU, 27 fev. 1967, retificado em 8 mar., 30 mar. e 17 jul. 1967.

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

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 07 fev. 2001.

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

_____. **Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da União - DOU, Brasília, DF, 10 mar. 2011.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CGU. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas da Presidenta da República - Exercício de 2013. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antecedentes/2013>. Acesso em: 10/11/2015. Textos disponíveis em meio eletrônico.

HOLANDA, Victor Branco de *et.al.* **Sistema de informação de custos na administração pública federal**: uma política de Estado. Rio de Janeiro: FGV, 2010..

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

JATOBÁ, Maurício Caldas. **Sistema de informação de custos do governo federal** : avaliação do relatório gerencial de custos do Ministério da Defesa do exercício de 2011. Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Orçamento Público desenvolvido e implementado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) por meio do Instituto Serzedello Corrêa (ISC) – 2012

LEONE, George S. G., LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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

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

MATTOS, Antonio Carlos M. **Sistemas de informação**: uma visão executiva. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010

MD - Ministério da Defesa. **Política nacional de defesa**. Disponível em: <http://www.defesa.gov.br/index.php/estado-e-defesa-a/politica-nacional-de-defesa>. Acesso em: 10/11/2015. Textos disponíveis em meio eletrônico.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas / Roberto Jarry Richardson; colaboradores José Augusto de Souza Peres... (*et. al.*). – 3. Ed. – 14. Reimper. – São Paulo: Atlas, 2012.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de informação de custos do governo Federal**. http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp. Acesso em: 10/11/2015. Textos disponíveis em meio eletrônico.

SF. Senado Federal. **Sistema de informações sobre orçamento público**. <http://www12.senado.gov.br/orcamento/sigabrasil>. Acessado em: 10/11/2015. Textos disponíveis em meio eletrônico.

YIN, R. K. **Estudo de Caso:** planejamento e métodos. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.