

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

JOCELITO MIGUEL SCHIMITZ

**PROPOSTA DE APURAÇÃO DOS CUSTOS COM A MANUTENÇÃO
DAS ARENAS ESPORTIVAS APÓS OS JOGOS OLÍMPICOS 2016**

**Rio de Janeiro
2016**

JOCELITO MIGUEL SCHIMITZ

**PROPOSTA DE APURAÇÃO DOS CUSTOS COM A MANUTENÇÃO
DAS ARENAS ESPORTIVAS APÓS OS JOGOS OLÍMPICOS 2016**

Projeto de pesquisa apresentado à Escola de Formação Complementar do Exército / Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como requisito parcial para a obtenção do Grau Especialização em Ciências Militares

Orientador: Ten Cel Leandro Silva de Moraes Ramos

**Rio de Janeiro
2016**

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	4
1.1. PROBLEMA.....	5
1.1.1. Antecedentes do Problema	5
1.1.2. Formulação do Problema	6
1.2 QUESTÕES DE ESTUDO.....	6
2. REVISÃO DA LITERATURA	9
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	9
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	11
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO EXÉRCITO BRASILEIRO.....	12
3. METODOLOGIA	13
3.1 TIPO DE PESQUISA	14
4. A GESTÃO DE CUSTOS DO EXÉRCITO BRASILEIRO	16
4.1 ADOÇÃO DO MÉTODO ABC DE CUSTEIO.....	16
4.2 INTEGRAÇÃO SISTÊMICA DA GESTÃO DE CUSTOS NO EXÉRCITO.....	18
4.3 PROCESSAMENTO DOS RATEIOS NO EXÉRCITO	19
4.4 CICLO DA TRANSFORMAÇÃO DO GASTO EM CUSTO	20
4.5 RELATÓRIO GERENCIAL PADRÃO	20
5. PROPOSTA DE APURAÇÃO DOS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DO LEGADO DOS JOGOS OLÍMPICO RIO 2016	22
5.1 PARCERIA ENTRE O EXÉRCITO BRASILEIRO E O MINISTÉRIO DO ESPORTE	23
5.2 INSTALAÇÕES DO LEGADO APÓS OS JOGOS OLÍMPICOS.....	24
6. ANÁLISES COMPARATIVAS	25
I. PREMISSAS PARA CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS:	25
II. ESTIMATIVA DE CUSTEIO DO LEGADO	30
III. GESTÃO DE CUSTOS DO LEGADO	31
7. MONITORAMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	33
CONCLUSÃO	37
REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

A realização dos JO Rio 2016 no Brasil propiciará ao Exército receber o Complexo Esportivo de Deodoro como legado. Ou seja, após a realização dos Jogos, as estruturas Olímpicas, também chamadas de Arenas Esportivas, ficarão sob responsabilidade do Exército.

Neste contexto, e considerando os impactos do legado para o Exército Brasileiro, em especial na Vila Militar, no Bairro de Deodoro, o EB tem realizado tratativas com o Comitê Organizador dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016 (CO Rio 2016), com a Autoridade Pública Olímpica (APO) e com a Empresa Olímpica Municipal (EOM), buscando dimensionar os custos e benefícios.

Foi com base nesse cenário que este estudo se desenvolveu, envidando esforços no intuito de conhecer plenamente os legados tangíveis que serão gerenciados pelo Exército Brasileiro após os Jogos Rio 2016 de forma a auxiliar essa Força na normatização da gestão desse legado, estimando os custos para a manutenção das instalações recebidas, visando ao adequado aproveitamento dos recursos, dos equipamentos e das estruturas.

O presente estudo objetiva, portanto, levantar as necessidades de recursos financeiros para a manutenção das arenas e instalações que serão recebidas após os JO Rio 2016 e, principalmente, subsidiar o Comando do Exército em suas decisões, bem como reunir melhores condições de negociação de recursos orçamentários junto ao Governo Federal, especificamente junto ao Ministério dos Esportes (ME).

A escolha do tema teve por principal motivação o contexto profissional no qual está inserido o investigador, uma vez constatado o imenso desafio do Exército em apurar os custos de manutenção das arenas esportivas após os jogos, tornando-se imprescindível a utilização de Sistema de Custos próprio, já mantido em operação a 08 (oito) anos e com plena capacidade de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do legado dos JO Rio 2016.

Ainda, vislumbra-se que sua abrangência no âmbito dos assuntos ligados à gestão de custos, no contexto da Administração Pública, gere o interesse por parte

de vários agentes envolvidos no processo, na forma de *benchmarking*, não apenas como forma de compartilhar os seus resultados, mas também como oportunidade de oferecer a outros órgãos motivação e informações para o empreendimento de ações semelhantes.

Diante da delimitação do estudo, será abordado prioritariamente o seguinte aspecto: a consolidação das necessidades de recursos financeiros para a manutenção/conservação do legado dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016 destinados ao Exército Brasileiro.

1.1. PROBLEMA

Diante dos encargos do Exército perante as arenas esportivas após os Jogos Olímpicos (JO) 2016, da crise econômica e financeira que o país enfrenta e da escassez de recursos agravada pelos recorrentes contingenciamentos do governo aplicados na parcela do orçamento destinada ao custeio e investimentos, torna-se imperioso para o Exército não apenas apresentar ao ME as suas reais necessidades de recursos para manutenção e conservação das instalações recebidas, mas também comprová-las, sob o risco de ter que comprometer seu orçamento, caso estes custos não sejam devidamente apurados e/ou comprovados.

Neste contexto surge o seguinte questionamento: A Gestão de Custos do Exército, atualmente, está preparada para não apenas cumprir com o arcabouço legal que regula o assunto, mas defender efetivamente os interesses orçamentários e financeiros da instituição após as olimpíadas?

1.1.1. Antecedentes do Problema

Recentemente, o Brasil vem realizando eventos esportivos mundiais, com destaque para os Jogos Pan-americanos de 2007, os Jogos Mundiais Militares em 2011, a Copa do Mundo em 2014 e os Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016. Será a primeira vez que os Jogos Olímpicos ocorrerão na América do Sul e a segunda vez na América Latina, depois da Cidade do México, em 1968.

O Exército Brasileiro (EB) desempenhará papel importante na realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos (JO Rio 2016), atuando no reforço da segurança de áreas estratégicas, como defesa aeroespacial, controle do espaço aéreo, das áreas

marítima, fluvial e portuária, além de segurança e defesa cibernéticas. Também haverá atenção especial para as ações de fiscalização de terrorismo e explosivos, podendo atuar ainda na fiscalização de armas químicas, biológicas, radiológicas e até nucleares, buscando assim garantir o sucesso dos JO Rio 2016 e reforçar a atuação da força do EB.

1.1.2. Formulação do Problema

Primeiramente será apresentada uma estimativa de custos de manutenção do legado de Deodoro, visando criar parâmetros comparativos entre os custos estimados e os efetivamente ocorridos para, em seguida, serem confrontados com as informações de custos provenientes do Sistema de Custos do Exército (SISCUSTOS), partindo-se de algumas premissas quali-quantitativas para elaboração dos gastos.

Este estudo poderá concluir, por meio dessa análise comparativa e do uso desse sistema, que, aplicando o método de custeio ABC do EB, tais informações poderão: amparar a prestação de contas junto ao TCU, pois que detalha os custos com manutenção por arena, evidenciando o Exército como responsável pela apuração dos custos do legado olímpico; subsidiar o processo decisório do EB nos campos econômico, orçamentário e financeiro; e agregar valor no processo de negociação entre o EB e o ME no que diz respeito às necessidades de recursos orçamentários. Ou seja, não se trata somente de cumprimento de exigência legal, mensurar custos reforça o processo de avaliação de desempenho, acompanhamento da gestão pública e a busca por resultados, e isso é possível por meio do uso do SISCUSTOS.

1.2 QUESTÕES DE ESTUDO

Como o presente estudo visa proporcionar informações gerenciais referentes aos custos de manutenção do legado dos JO Rio 2016, é possível suscitar duas hipóteses que possam conduzir aos resultados finais:

a) Hipótese A: É possível estimar os custos do legado dos JO Rio 2016 para os anos de 2016, 2017 e subsequentes.

b) Hipótese B: Os custos podem ser apurados pelo Método de Custeio ABC a partir do término dos Jogos Olímpicos, com a criação de um Centro de Custos por arena esportiva.

1.3 OBJETIVO

O presente trabalho tem como objetivo principal apresentar uma proposta de apuração dos custos com a manutenção das arenas esportivas após os Jogos Olímpicos Rio 2016, tendo como desafio a criação de mecanismos que possam proporcionar informações gerenciais referentes aos custos de manutenção do legado desse evento esportivo pelo Exército Brasileiro (EB) com a cooperação do Ministério dos Esportes (ME).

Para tanto, seu desenvolvimento compreenderá os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as instalações (arenas) do Complexo Esportivo de Deodoro que serão repassadas para o Exército após o término dos JO Rio 2016 e que deverão ter suas despesas custeadas pelo Ministério dos Esportes;
- b) apresentar as premissas, qualitativa e quantitativamente, quanto à estimativa de custeio do legado para o biênio 2016-2017, referente às despesas com as concessionárias de água e de energia elétrica, com prestação do serviço de vigilância e com orçamento de serviços de limpeza;
- c) estimar os custos antes da realização dos jogos olímpicos e compará-los com os custos efetivos;
- d) apresentar a estratégia da gestão de custos do Exército a ser empregada após os Jogos Olímpicos; e
- e) evidenciar como a questão dos custos é abordada no processo de prestação de contas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

1.4 JUSTIFICATIVA

Diante da necessidade urgente de resgate da imensa dívida social do país como herança do passado de graves desigualdades regionais, sociais e políticas

acumuladas, representada nos dias atuais pelo crescimento paulatino do clamor público por ações do estado que possam promover efetivamente seus direitos previstos na Constituição Federal, financiados pela arrecadação de tributos, impostos e contribuições legalmente instituídas, foram desenvolvidos variados mecanismos de gestão e acompanhamento gerencial.

Estes instrumentos visam capacitar o Estado brasileiro para desempenhar suas atribuições como principal agente regulador e coordenador dos recursos e esforços nacionais, tornando-o mais eficiente na gestão do bem público, tão necessários à vida cotidiana e à implantação de políticas públicas que promovam direitos e serviços essenciais.

Um dos instrumentos que podem se alinhar com estas novas tendências do setor público é a contabilidade de custos através sistema de informação por ser capaz de agregar princípios gerenciais como o da eficácia, eficiência, economicidade e a avaliação da utilização dos recursos alocados e os resultados por eles atingidos, gerando ainda informações que fortaleçam o processo decisório em todos os níveis.

Por essas circunstâncias, este trabalho alinha-se às boas práticas de gestão na medida em que procura mostrar e avaliar a necessidade de os gestores públicos disporem das informações de custos adequadas conforme as boas práticas da Contabilidade Gerencial, como sistemas de custos voltados ao setor público, para sua aplicação no processo de planejamento orçamentário voltado à efetividade do gasto público.

Embora o orçamento da Defesa seja um dos maiores da União, os números são enganosos, porque mais de 70% dos recursos do Ministério da Defesa são usados para pagamento de pessoal ativo e inativo, sobrando menos de 30% para custeio e investimentos em novos equipamentos.

Diante deste quadro e dos recorrentes contingenciamentos dessa parte do orçamento que sobra para custeio e investimentos, para ajuste de contas

Diante da incumbência do Exército recebida do Governo federal para assumir a responsabilidade das arenas esportivas após os Jogos Olímpicos (JO) 2016, surge o desafio de apresentar uma proposta de apuração de custos com a manutenção e conservação destas arenas no período pós-jogos, a fim de criar mecanismos que possam proporcionar informações gerenciais referentes aos referidos custos do Legado dos JO, subsidiar o processo decisório, negociar em melhores condições os

pedidos de recursos orçamentários junto ao Ministério dos Esportes (ME) e fortalecer o processo de prestação de contas junto ao Controle Externo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A Contabilidade Pública tem enfrentado mudanças significativas nos últimos anos, alterando seu foco para um padrão empresarial e internacional. Esta necessidade de ampliação do ponto de vista contábil tem por objetivo atender demandas quanto ao registro de dados e aos fatos produzidos pelo setor público, proporcionando transparência das ações dos governos, gerando dados para um bom planejamento e dotando os gestores públicos de informações qualificadas para prestação de contas à sociedade brasileira, hoje mais exigente e atenta ao funcionamento do Estado.

Para tanto, foram desenvolvidos variados mecanismos de gestão e acompanhamento gerencial referentes à aplicação de recursos públicos. Estes instrumentos visam tornar o Estado mais eficiente na gestão do bem público, tão necessários à vida cotidiana e à implantação de políticas públicas que promovam direitos e serviços essenciais.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Um dos instrumentos que podem se alinhar com estas novas tendências do setor público é a Contabilidade de Custos, por meio de um sistema de informação capaz de agregar os princípios gerenciais como o da eficácia, eficiência e economicidade e a avaliação da utilização dos recursos alocados e os resultados por eles atingidos, gerando ainda informações que fortaleçam o processo decisório em todos os níveis.

A Contabilidade de Custos representa, portanto, o avanço da Contabilidade Financeira, quando esta se deparou com a necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo (MARTINS, 2003). Segundo o autor, seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas:

Controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si. (MARTINS, 2003, p. 16).

A contabilidade de custos possui terminologia específica, entretanto, existe divergência entre diferentes autores. Com o objetivo de uniformizar o entendimento, neste item, definiremos alguns termos que utilizaremos durante o desenvolvimento dos estudos, de maneira a evitar qualquer engano de interpretação.

A definição de gastos, custos e despesas são descritas por Leone (1991, p.50) da seguinte maneira:

[...] gasto [é] o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial, podendo o gasto ser definido como gasto de investimento, quando o bem ou serviço for utilizado em vários processos produtivos, e como gastos de consumo, quando o bem ou serviço forem consumidos no momento mesmo da produção ou serviço que a empresa realizar. Dependendo da destinação do gasto de consumo, ele poderá converter-se em custo ou despesa. O mesmo acontece com o gasto de investimento: à medida que o investimento for sendo consumido ele poderá transformar-se em custo ou despesa, dependendo do objeto onde estará sendo aplicado. O custo [é] o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda. A despesa [é] o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica.

Segundo Perez Júnior, Oliveria e Costa (1999, p. 14):

Gastos - correspondem ao consumo genérico de bens e serviços. Ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa. É importante não confundir gastos com desembolsos. O que é gasto, ou seja, consumido, são os bens e serviços obtidos por meio do desembolso imediato ou futuro. Dependendo da aplicação, o gasto poderá ser classificado em custos, despesas, perdas ou desperdícios.

Custos - são os gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços. Observe que não existem despesas de produção, pois todos os gastos incorridos no processo produtivo são classificados como custos.

Despesas - são os gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir. .

Estes conceitos são pré-requisitos básicos para o ofício dos agentes da administração pública envolvidos com a Gestão de Custos.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A preocupação com a contabilidade de custos na Administração Pública tem como marco inicial a Lei n. 4.320, de 1964, em vigor ainda hoje, e que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. No seu art. 85, ela determina:

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

Apesar disso, a contabilidade de custos ainda é pouco utilizada no setor público, devido a algumas interpretações que seu texto possibilita, como no artigo abaixo:

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

Aqui, os serviços industriais especificados referiam-se ao fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia. Como a Lei n. 4320/64 faz referência a custos somente para os serviços públicos industriais, conclui-se que o tema não foi utilizado pelas entidades públicas que não possuíam essa característica.

Em 1967, porém, a Administração Pública passou por uma ampla reforma administrativa capitaneada por Roberto Campos, então ministro do Planejamento no governo Castello Branco (1964-1967). Com um caráter descentralizador e buscando reestruturar a gestão pública, foram criadas entidades, como fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e autarquias, e, nesse íterim, interessa destacar que entre os princípios fundamentais da administração federal definidos nesta nova norma estavam o controle, ao lado do planejamento, da coordenação, da descentralização e da delegação de competência.

Ainda tendo como foco a questão dos custos, e demonstrando a atenção do legislador para este ponto, o Decreto-lei n. 200/1967, que dispôs sobre esta nova organização da Administração Pública, também tratou do tema no seu art.79, ao

estabelecer que a “[...] contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. (BRASIL, 1967).

Outro dispositivo legal das finanças públicas de destaque foi a instituição da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, ou, como é mais conhecida, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, enfatizando, em geral, o planejamento e a transparência na administração pública, em todas as suas esferas, a LRF passou a exigir a utilização de um sistema de custos, conforme texto dado pelo art. 50, §3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”. (BRASIL, 2000, p. 47).

Porém, mesmo com essa clara e direta imposição legal, grande parte das entidades públicas ainda não implantou o sistema de custos.

Em 2001, a Lei n. 10.180 veio organizar a nova finança pública no âmbito Federal, disciplinando os sistemas de planejamento e de orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno do Poder Executivo. Entre suas determinações está a evidenciação de custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Em 2004, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio de Acórdão n. 1078/2004, também se manifestou a respeito do sistema de custos, determinando a adoção de providências para que a Administração Pública Federal pudesse dispor de sistemas de custos, que permitissem, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 50, §3º), na Lei n. 10.524/2002 (art. 21) e na Lei n. 10.707/2003 (art. 20, §2º).

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

A Gestão de Custos no âmbito do Exército Brasileiro tem como objetivos: identificar o custo das atividades desenvolvidas pela Força; realizar o acompanhamento gerencial das Organizações Militares; proporcionar aos dirigentes as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diversas atividades para a tomada de decisão; e negociar, em melhores condições, com os órgãos competentes, os recursos orçamentários.

A LRF representou o embasamento que impulsionou, definitivamente, o processo de implantação de um sistema de custos no EB. O General de Exército Francisco Roberto de Albuquerque, Comandante do Exército de 2003 a 2007, em sua Diretriz Geral (2003), entendendo que o objetivo da LRF era fortalecer a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público, determinou o levantamento de necessidades coerentes com o quadro econômico-financeiro presente, seguido por um planejamento detalhado dos custos levantados, passando por uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos disponibilizados.

Com a Portaria n. 932 do Comandante do Exército, de 19 de dezembro de 2007, as normas para o funcionamento do SISCUSTOS foram então aprovadas, apresentando um conceito associado à continuidade no tempo:

Art. 4º. O Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS) é um sistema corporativo, de desenvolvimento contínuo e evolutivo, que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, integrar processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas, destinados à produção de conhecimentos com qualidade e oportunidade necessária ao controle automatizado e ao gerenciamento dos custos das atividades (rotinas) realizadas pelas OM [Organizações Militares] do Exército Brasileiro. (BRASIL, 2007, p. 2).

A Portaria n. 020/SEF, de 22 de dezembro de 2011, por sua vez, criou a Setorial de Custos do Comando do Exército, designando, em seu art. 1º, a Diretoria de Contabilidade (D Cont) como Órgão Setorial do Sistema de Custos do Governo Federal, subordinada à Secretaria de Economia e Finanças (SEF).

Dessa maneira, a D Cont, na condição de órgão de apoio técnico-normativo da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), tem por finalidade realizar as atividades de Contabilidade e Programação e Execução Financeira dos recursos da gestão Tesouro.

A Gestão de Custos é, portanto, uma realidade. Prevista em Portaria pelo então Comandante do Exército em 2007, reiteradamente tem sido fomentada a sua utilização como efetiva ferramenta de planejamento administrativo em sucessivas Diretrizes do Comando do Exército, como por exemplo, na última Diretriz Especial de Gestão Orçamentária e Financeira, de 18 de abril de 2016, do atual Comandante do Exército, a qual incumbe à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), entre outros deveres, o de: “Fomentar a utilização do SISCUSTOS como efetiva ferramenta de planejamento administrativo e de informações gerenciais no âmbito do Exército, realizando permanente monitoramento.” (VILLAS-BÔAS, 2016, p. 3).

Em cumprimento a essa diretriz, a D Cont busca monitorar e aperfeiçoar o SISCUSTOS, tendo por objetivo a geração de informações úteis que, ao serem evidenciadas, possam ser gerenciadas de forma a contribuir para o fortalecimento dos processos de planejamento e de tomada de decisão.

Dessa maneira, a gestão dos custos permitirá que o Exército cumpra com o arcabouço legal, melhore a qualidade do gasto público e conceda transparência da gestão dos recursos à sociedade brasileira.

3. METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos, foi realizada pesquisa bibliográfica e análise quantitativa e qualitativa, baseadas em fontes de pesquisa como legislação, entrevistas, artigos, periódicos e sistemas corporativos de registro de informações contábeis do Governo Federal.

3.1 TIPO DE PESQUISA

O tipo de pesquisa que será utilizado será a bibliográfica.

4. A GESTÃO DE CUSTOS DO EXÉRCITO BRASILEIRO

A Gestão de Custos do Exército Brasileiro (EB) é efetivada em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de Contabilidade e Custos do Governo Federal, permitindo o acompanhamento e o alinhamento com as estratégias estabelecidas para a gestão do Sistema de Custos do Governo Federal. Desta forma, nos âmbitos da Administração Pública e do EB, a D Cont integra o Sistema Federal de Contabilidade e Custos, conforme mostra a figura 1.

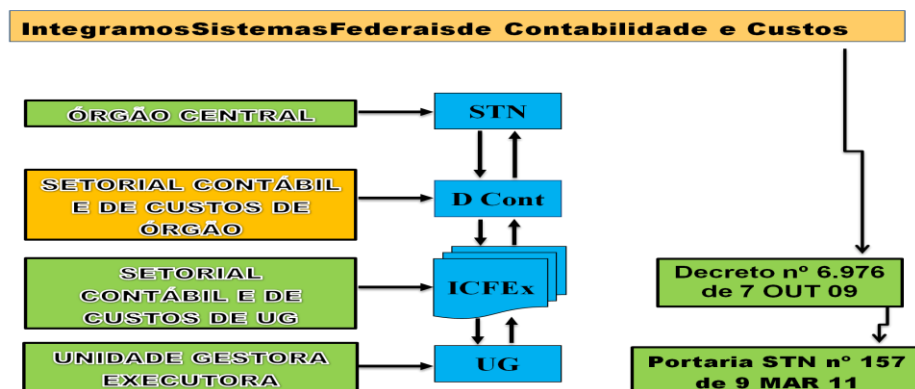


Figura 1. Integração dos Sistemas Federais de Contabilidade e Custos. Fonte: Seção de Custos da D Cont.

4.1 ADOÇÃO DO MÉTODO ABC DE CUSTEIO

O método ABC (*ActivityBasedCosting*) tem como característica o tratamento refinado dos custos indiretos (*overhead costs*), e é composto por três dimensões principais: os recursos, as atividades e os objetos de custos. Os objetos de custos (produtos ou serviços que se desejam custear), para serem oferecidos, demandam a execução de atividades (combinação de diversos recursos para gerar um determinado serviço) que necessitam dos recursos envolvidos em todos os gastos decorrentes da gestão e operação do negócio.

A Gestão de Custos do EB toma por base o custeio nas atividades administrativas, sobre o qual são aplicados conceitos peculiares à Instituição, tendo como fonte de dados as listas das atividades das organizações (os direcionadores de atividades) que são seus objetos de custo.

Portanto, os objetos de custos encontram-se distribuídos dentro da hierarquia Grupo de Custos *versus* Centro de Custos, sendo estes assim definidos:

- a) Grupo de Custos (GC) - É a agregação de Centros de Custos afins para atingir um mesmo objetivo e vincular-se a um Programa (Projeto/Atividade);
- b) Centro de Custos (CC) - É o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

Os conceitos de insumos e de códigos de rateio são também imprescindíveis para entendimento do objeto de estudo. Assim:

- a) Insumos - Cada um dos elementos (pessoal, material, energia elétrica, água e outros serviços) utilizados na execução das principais atividades das organizações militares, em consequência, no levantamento dos custos do Exército;
- b) Códigos de Rateio de Insumos - Pré-estabelecidos pela Diretoria de Contabilidade para efetuar liquidações de despesas com serviços no Sistema Integrado de Administração Financeira/SIAFI¹ (energia elétrica, luz, telefone, contratos de prestação de serviços, diárias e passagens). Estas informações são extraídas mensalmente desse Sistema e, através do sistema automático de rateio realizado pela Gestão de Custos, possibilitam o levantamento dos custos das atividades do Exército. São Códigos de Rateio de Insumos para liquidações no SIAFI:

- **99001** – rateio de energia elétrica – é verificada no SIAFI a sua apropriação. Esse valor é rateado pela potência elétrica cadastrada em cada CC no SISCUSTOS pela OM;
- **99002** – rateio de água - também é verificada no SIAFI a sua apropriação. Esse valor é rateado pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS pela OM;
- **99003** – telefone – utilizado para as liquidações das contas de telefone (fixo e móvel) e também lançado manualmente no SISCUSTOS pelo usuário (operador de custo);

¹ O SIAFI, Sistema Integrado de Administração Financeira, é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Existe hoje uma plataforma tecnológica mais moderna, flexível e econômica que o SIAFI, trata-se do Novo SIAFI, que visa permitir evoluções no que tange à transparência e à eficiência na gestão orçamentária e financeira do Governo Federal. Como estamos num período de transição de uma plataforma para a outra, algumas tarefas realizadas no Novo SIAFI dependem da consulta ou busca no banco de dados no SIAFI “antigo”. Nesse sentido, utilizaremos em todos os casos, apenas o termo SIAFI, a fim de evitar maiores confusões.

- **99004** – rateio de contrato de limpeza/conservação– para toda liquidação dos contratos de serviços de limpeza/conservação, os valores serão rateados pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS da OM;
- **99005** – outros serviços rateáveis da OM – utilizado para liquidação das despesas de outros serviços, somente da própria OM (não serão rateados para suas beneficiadas ou ainda, pode ser usado para Unidades que não tenham OM a serem beneficiadas). Esses valores, também trazidos do SIAFI, são rateados pela quantidade de pessoas vinculadas em cada CC no SISCUSTOS da OM;
- **99006** – outros serviços rateáveis (própria OM e beneficiada) - para liquidação das despesas de outros serviços da própria OM e beneficiadas (serão rateados pela quantidade de pessoas de cada CC, para ela mesma e suas beneficiadas); e
- **99007** – Ajuda Custo e Indenização Bagagem/Passagem - será utilizado na liquidação no SIAFI para os militares transferidos, lembrando que, na aba de “Centro de Custos”, no campo “UG Beneficiada”, será preenchido com o código de UG para a qual o militar está sendo transferido, com exceção daqueles transferidos para servir fora da força, nestes casos, deve-se utilizar o CC 999. Os valores serão rateados por todos os centros de custos (quantidade de pessoas de cada CC) da nova OM do militar. (BRASIL, 2015, p. 16).

4.2 INTEGRAÇÃO SISTÊMICA DA GESTÃO DE CUSTOS NO EXÉRCITO

Para cumprir seus objetivos, a Gestão de Custos do Exército coleta e processa os dados que são extraídos de diversos sistemas, internos e externos à instituição. A importação de dados (carga no Sistema) é realizada pela Gestão de Custos sob a responsabilidade da D Cont, com os dados das apropriações dos serviços provenientes do SIAFI; do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) - módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX) com os insumos de material; 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), com os valores das remunerações; objetivando assim, disponibilizar informações gerenciais às unidades do Exército. Esse processo de integração pode ser visualizado pela figura 2:

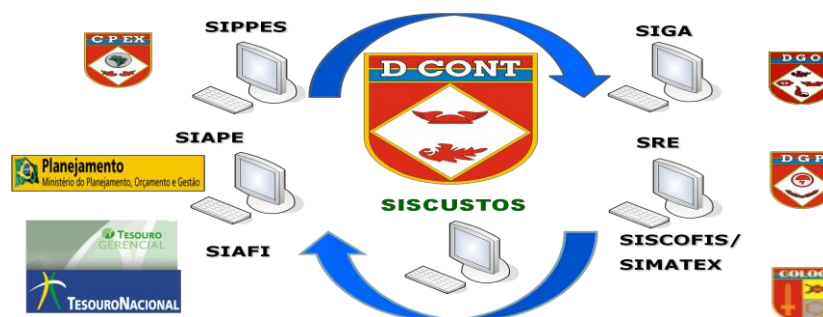


Figura 2. Integração Sistêmica da Gestão de Custos do Exército Brasileiro. Fonte: Seção de Custos da D Cont

4.3 PROCESSAMENTO DOS RATEIOS NO EXÉRCITO

O processamento dos rateios no âmbito do Exército Brasileiro se dará levando-se em consideração as seguintes premissas:

- a) O rateio das despesas com energia elétrica será realizado mediante lançamento, pelo operador de custos, da potência elétrica cadastrada aos Centros de Custos (CC). O Sistema faz o rateio automático das áreas comuns com os CC existentes (banheiros, corredores, salas de reunião e lazer etc.);
- b) A Gestão de Custos extrai os dados das liquidações realizadas no SIAFI, fazendo o rateio dos valores pelo número de pessoas cadastradas em cada CC;
- c) Os telefones serão alocados diretamente no SISCUSTOS. 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. Ainda, mensalmente, serão cadastrados os valores das contas de cada um desses telefones;
- d) As informações de pagamento de pessoal são extraídas pela Gestão de Custos através dos sistemas de pagamento SIAPPES, SIAPE e SRE, a qual realiza a importação para a base de dados do SISCUSTOS.

A figura 3, por sua vez, ratifica que a ação transformadora da Gestão de Custos do Exército está sustentada por três bases: Alocação Direta no SISCUSTOS – Movimentação de Material no SISCOFIS – Liquidações no SIAFI.

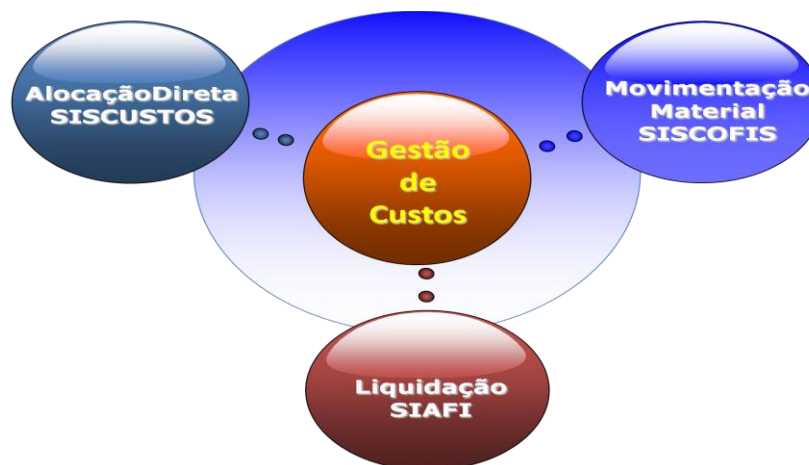


Figura 3. Ação Transformadora da Gestão de Custos no Exército. Fonte: Seção de Custos da D Cont.

4.4 CICLO DA TRANSFORMAÇÃO DO GASTO EM CUSTO

No SIAFI, no momento da apropriação do material permanente e de consumo, diferentemente do que ocorre quando se realiza a liquidação dos serviços, não se utiliza a “aba de custos” para informar o Centro de Custos. A despesa com material de consumo tornar-se-á custo apenas no momento de sua aplicação, ou seja, na saída do almoxarifado. No caso do material permanente, o mesmo ocorre, porém, somente a partir do mês seguinte à sua distribuição, mediante a contabilização da taxa mensal de depreciação do bem. Por isso a necessidade de registrar, no pedido de material, via SISCOFIS, o Centro de Custos, para o qual o material está sendo requisitado, permitindo assim sua movimentação e a devida contabilização das informações de custos. Esta transformação do gasto pode ser visualizada através do fluxograma da figura 4.



Figura 4. Ciclo de Transformação do Gasto. Fonte: Seção de Custos da D Cont.

4.5 RELATÓRIO GERENCIAL PADRÃO

A Gestão de Custos do Exército representa um conduto que importa dados de outros sistemas corporativos, bem como dados de alocação direta, mantendo-os armazenados em bancos relacionais. Os relatórios gerenciais buscam subsidiar o EB no processo decisório.

O Gerador de Relatórios (*FlexVision*) é uma ferramenta OLAP (*On-line Analytical Processing*) que se encarrega do processo de extração e transformação de informações da Gestão de Custos. Esta ferramenta permite a visualização dos dados armazenados, nos mais variados formatos, proporcionando assim a criação

de relatórios com ampla flexibilidade de customização e, conseqüentemente, análises de informações de custos específicas. Assim, todos os totais, cálculos, filtros e formatação podem rapidamente ser definidos e alterados, possibilitando a construção de relatórios gerenciais por parte do gestor.

O Quadro 1 mostra um exemplo de um relatório gerencial com informações de custos, detalhado por Insumo, de uma Unidade de nível Batalhão:

OM	INSUMOS	2015
		VALOR (R\$)
ORGANIZAÇÃO MILITAR NÍVEL BATALHÃO	Custo Direto Alocado à Atividade (SIAFI) (Ex.: Obra realizada no Aloj de Cb/Sd da 1ª Cia)	172.891,82
	Outros Sv Rateáveis da Própria OM (Ex.: contrato de limpeza, correios, Mnt elevadores...)	377.508,84
	Movimentação de Material(expediente, higiene e limpeza, gêneros alimentícios, combustível, munição...)	1.568.953,07
	113180100 - MATERIAL DE CONSUMO	
	01 - Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	217.124,00
	05 - Explosivos e Munições	106.448,00
	07 - Gêneros de Alimentação	810.069,00
	22 - Material de Limpeza e Produtos de Higienização	52.568,00
	39 - Material para Manutenção de Veículos	86.121,00
	16 - Material de Expediente	40.364,00
	17 - Material de Processamentos de Dados	42.633,00
	Depreciação de Bens Móveis	308.174,69
	Rateio de Energia Elétrica	293.748,88
	Rateio de Água	213.922,23
	Telefone Fixo e Móvel	18.572,64
	Pagamento de Pessoal	20.825.526,79
	Ajuda de Custo e Indenização Bagagem/Passagem	678.900,53
	Diárias e Passagens	126.462,66
Total		24.584.662,15

Quadro 1. Modelo de Relatório Gerencial Padrão – Custo Anual. Fonte: Seção de Custos da D Cont.

5. PROPOSTA DE APURAÇÃO DOS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DO LEGADO DOS JOGOS OLÍMPICO RIO 2016

Em julho de 2014, objetivando a realização de 11 (onze) modalidades olímpicas e 04 (quatro) paralímpicas, iniciaram-se as obras do Complexo Olímpico de Deodoro. Esse Complexo constitui-se de 09 (nove) instalações de competições, das quais 04 (quatro), já existentes, estão passando por reformas, e cinco foram construídas. Destas, 03 (três) serão instalações permanentes e 02 (duas), temporárias.

O Legado para o Exército Brasileiro dos JO Rio 2016 constituir-se-á nos impactos resultantes da cooperação na cessão de áreas, instalações e pessoal e da participação nas ações de Segurança e Defesa, subdividindo-se em:

- a) Tangíveis – instalações construídas, reformadas ou adequadas; produtos de defesa (PRODE) adquiridos; bens móveis provenientes dos Jogos e acrescidos ao patrimônio; outros bens recebidos em contrapartida; e
- b) Intangíveis – conhecimento e aprimoramento adquiridos por militares e servidores civis, na participação como atletas, técnicos, gerentes e planejadores nas competições, no planejamento, na gestão e na participação da Força Terrestre na realização de atividades funcionais dos Jogos; aumento da autoestima da família militar, decorrente das melhorias viárias e de infraestrutura em áreas militares, particularmente na região da Vila Militar, em Deodoro.

Feitas essas considerações, neste capítulo, buscar-se-á levantar informações de custos que possam contribuir com o Exército na Gestão de Custos do legado proveniente dos Jogos Olímpicos Rio 2016, por intermédio da integração de esforços e da coordenação das ações das Organizações Militares envolvidas.

As informações dos possíveis custos para a manutenção das instalações recebidas foram projetadas por meio de cálculos estimativos, possibilitando a elaboração de proposta de criação de um Centro de Custos por arena esportiva, como estratégia da Gestão de Custos, visando ao adequado aproveitamento dos recursos, dos equipamentos, das estruturas e dos conhecimentos e ensinamentos obtidos.

5.1 PARCERIA ENTRE O EXÉRCITO BRASILEIRO E O MINISTÉRIO DO ESPORTE

A parceria entre o Ministério do Esporte (ME) e o Exército Brasileiro (EB), por intermédio do Departamento de Educação e Cultura do Exército (DECEEx) e do Centro de Capacitação Física do Exército (CCFEx), vem ao encontro das ações dos programas que se destinam aos pleitos, que tenham, em seu escopo, a implantação, a modernização e a ampliação da infraestrutura necessária para os Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016, com o objetivo de buscar melhores resultados à preparação e qualificação dos atletas que compõem a delegação e que representarão o Brasil.

Desse modo, o CCFEx executará a proposta do Plano de Trabalho aprovado pela área técnica do ME, comprometendo-se, ao final das ações, a apresentar um relatório de execução com as devidas prestações de contas e realizar o provimento orçamentário baseado nos recursos recebidos, com os devidos desembolsos financeiros, a fim de cumprir as metas do Plano de Trabalho em 2016, por meio da ampliação do Limite de Empenho (LME) do Exército.

Devido ao ineditismo das instalações e das exigências definidas quando da apresentação da candidatura do Brasil como país anfitrião para a realização do evento e de acordo com os padrões do Comitê Olímpico Internacional, ficou acertado entre o ME e o Comando do Exército a assinatura de um Termo de Execução Descentralizado (TED), intermediado pelo CCFEx. Caso haja a necessidade de ampliar os recursos para custear as necessidades do evento em 2016, serão realizadas novas negociações a partir do mês de setembro.

Ainda, a fim de definir compromissos e ações referentes às instalações esportivas do Complexo Esportivo de Deodoro, foi firmado o Acordo de Cooperação nº 14-207-00, de 29 de dezembro de 2014, entre o Comando do Exército Brasileiro e o Ministério do Esporte. Cabe ressaltar, deste documento, não apenas a infraestrutura desportiva a ser criada, mas também as responsabilidades do Exército em relação ao legado dos JO Rio 2016:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O presente ACORDO DE COOPERAÇÃO tem como objeto executar ações de cooperação de cada Partícipe na consecução dos JO 2016, sobretudo, no que diz respeito às obras de criação de infraestruturas desportivas em áreas militares jurisdicionadas ao EB, situadas na Vila Militar, que compreenderão:

1. O Centro Nacional de Hipismo;
2. O Centro Olímpico de BMX;
3. O Parque Olímpico de Mountain Bike;
4. O Estádio Olímpico de Canoagem Slalom;
5. O Centro de Pentatlo Moderno, composto de:
 - a. Arena de Corrida, Tiro e Equestre (também Rugby de 7); e
 - b. Centro Aquático;
6. A Arena Deodoro (esgrima do pentatlo, esgrima e basquetebol feminino);
7. O Centro Nacional de Tiro Esportivo; e
8. O Centro de Hóquei sobre Grama.

CLÁUSULA SEGUNDA - DA OBRIGAÇÃO DOS PARTICÍPES

[...]

I - Constituem obrigações do MINISTÉRIO DO ESPORTE, diretamente ou por intermédio de terceiros que venham a colaborar na realização do objeto deste ACT, respeitada a legislação vigente:

[...]

g. Gerenciar o custeio, mediante a elaboração de instrumento de parceria específico, para garantir a manutenção e a operação dos equipamentos esportivos, que permanecerão como legado em áreas sob jurisdição militar, sem acarretar ônus financeiro de qualquer espécie ao EB;

[...]

CLÁUSULA QUARTA - DOS RECURSOS FINANCEIROS

[...] Eventuais repasses deverão ser realizados em instrumentos próprios, em conformidade com a legislação em vigor.

[...]

PARÁGRAFO SEGUNDO - O recebimento das obras para inclusão no patrimônio do EB deverá ser efetuado provisoriamente pelo EB e em definitivo por comissão a ser designada pelo EB.

[...]

CLÁUSULA NONA - DO PATRIMÔNIO

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Caberá aos partícipes firmar instrumentos específicos com a finalidade de disciplinar a manutenção, operação e a utilização do legado.

[...]

PARÁGRAFO TERCEIRO - As áreas utilizadas para a construção de instalações esportivas, permanentes ou temporárias, conservarão sua destinação constitucional de caráter militar, voltada para a Defesa Nacional, sob jurisdição do Comando do Exército, após a realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016. (BRASIL, 2014.)

5.2 INSTALAÇÕES DO LEGADO APÓS OS JOGOS OLÍMPICOS

Conforme calendário Paralímpico, os jogos serão encerrados em 18 de setembro de 2016. Portanto, o planejamento considera que o Comando do Exército, por meio do CCFEx, deverá receber recursos para custear as despesas das instalações do Complexo Esportivo de Deodoro (Prédio de Apoio, Pista Pentatlo Moderno/Hóquei, Centro Nacional de Tiro, Centro Aquático do Pentatlo Moderno, Arena Multiuso Deodoro, Arena de Rugby e Pentatlo Moderno, Centro Nacional de Hóquei Sobre Grama e o Centro Nacional de Hipismo), referentes ao último trimestre de 2016, e do ano de 2017 em diante, bem como receber todos os equipamentos que permitam o correto emprego das instalações para os fins a que se destinam.

6. ANÁLISES COMPARATIVAS

O presente capítulo apresentará uma estimativa de custos de manutenção do legado de Deodoro, visando criar parâmetros comparativos entre os custos estimados e os efetivamente ocorridos. A metodologia adotada consiste, portanto, em levantar os custos antes do início dos jogos olímpicos e compará-los após o seu término, a fim de proporcionar uma avaliação do planejamento administrativo e, se for o caso, um realinhamento dos processos.

Isso se justifica, pois, ao assumir o legado olímpico, o Exército toma para si, conseqüentemente, a responsabilidade pela manutenção e conservação das instalações após os jogos, de tal modo que a comparação entre a estimativa e o custo real poderá assumir papel fundamental, não somente para comprovar, junto ao Ministério dos Esportes, os custos de manutenção, mas ainda propiciar melhores condições de negociação de recursos, fortalecendo o controle das operações, o apoio ao planejamento de ações futuras, a prestação de contas, a transparência, enfim, o processo decisório.

O levantamento de necessidades de recursos foi inicialmente realizado por meio de cálculos estimativos, que serão confrontados com as informações de custos provenientes do Sistema de Custos do Exército (SISCUSTOS), tendo por base as seguintes premissas:

I. PREMISSAS PARA CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS:

1) Despesas com Água

- a) Em período alheio aos eventos, estima-se que o consumo seja de 1/3 do volume do reservatório;
- b) Em períodos de eventos, considera-se o consumo de 50% do volume do reservatório;
- c) A base para os cálculos está na quantidade dos reservatórios previstos para cada instalação;
- d) Existem instalações que ainda não foram entregues, o que pode gerar uma demanda ainda maior de consumo;
- e) De acordo com as premissas do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Rio de Janeiro (CREA/RJ), para realizar uma estimativa de

consumo de água, a previsão é que o reservatório de uma construção tenha capacidade de armazenamento para atender 02 (dois) dias de consumo;

f) O consumo de água nas instalações do Hóquei e do Centro Nacional de Hipismo é constante;

g) Os cálculos estão estimados para realização de 28 (vinte e oito) dias de trabalhos rotineiros (caso 1 - Tabela Estimativa de Consumo de água) e 02 (dois) dias mensais com eventos (caso 2 - Tabela Estimativa de Consumo de água); e

h) Valores de tarifação foram baseados nas faturas apresentadas do mês de março de 2016 da Companhia Estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro (CEDAE).

2) Despesas com Energia Elétrica

a) Estrutura tarifária utilizada nos equipamentos olímpicos: horossazonal verde;

b) Nível de tensão: AS (subterrâneo);

c) Tabela de tarifas da Light² (MAR/2016):

TARIFA DE MÉDIA TENSÃO – ESTRUTURA HOROSSAZONAL VERDE												
Nível de Tensão	Demanda R\$/kW			Consumo R\$/MWh						Demanda de Ultrapassagens R\$ / kWh		
	TUSD + TE	TUSD	TE	Ponta			Fora Ponta			TUSD + TE	TUSD	TE
				TUSD+ TE	TUSD	TE	TUSD + TE	TUSD	TE			
A3a (30 a 44kW)	12,35	12,35	0	1079,38	689,92	389,46	369,86	122,7	247,16	24,7	24,7	0
A4 (2,3 a 25kW)	12,35	12,35	0	1079,38	689,92	389,46	369,86	122,7	247,16	24,7	24,7	0
AS (Subterrâneo)	18,71	18,71	0	1434,03	1044,57	389,46	410,25	163,09	247,16	37,42	37,42	0
(*) Tarifas sem incidência de ICMS, PIS e COFINS												
(**) Para a classe rural desconto de 10%												

Quadro 2. Quadro Demonstrativo de Estrutura Tarifária. Fonte: Seção de Custos da D Cont.

Obs. Horário de ponta compreendido entre 17h30 e 20h30 dos dias úteis:

$$\text{Valor da tarifa mensal (R\$)} = \text{DC} \times \text{TD} + \text{CMFP} \times \text{TCFP} + \text{CMP} \times \text{TCP}$$

² A Light é a empresa concessionária de energia elétrica do Estado do Rio de Janeiro.

Onde:

- DC (demanda contratada) (kw): Valor a ser determinado pelo cliente
- TD (Tarifa de Demanda) (R\$/kw): R\$ 18,71
- CMFP (Consumo Mensal Fora da Ponta) (MWh): Valor variável, de acordo com o regime de operação do cliente
- TCFP (Tarifa de Consumo Fora da Ponta) (R\$/MWh): R\$ 410,25
- CMP (Consumo Mensal no Horário de Ponta) (MWh): Valor variável, de acordo com o regime de operação do cliente
- TCP (tarifa de consumo no horário de ponta) (R\$/MWh): R\$ 1.434,03

REGIME DE OPERAÇÃO CONSIDERADO:

*60 % DO TEMPO OPERANDO COM 20% DA DEMANDA CONTRATADA
30 % DO TEMPO OPERANDO COM 60% DA DEMANDA CONTRATADA
10 % DO TEMPO OPERANDO COM 100% DA DEMANDA CONTRATADA*

Esse regime de operação foi arbitrado durante a realização destes estudos sobre o custeio do legado dos Jogos.

Estima-se que o Exército deva realizar gestões junto à operadora de energia (Light) para que, após os JO Rio 2016, seja reduzido o nível de demanda contratada em KVA, a fim de evitar desperdícios de recursos, quando do pagamento de fatura acima da necessidade utilizada para administrar o legado.

3) Despesas com Serviços de Vigilância Patrimonial

a) Este orçamento engloba:

- (1) os salários e os encargos dos funcionários da Contratada;
- (2) os salários e os encargos dos vigilantes e dos serviços de apoio (Supervisor);
- (3) as despesas com uniformes dos vigilantes e de funcionários de apoio;

b) A premissa salarial está baseada em 03 (três) considerações:

- (1) sindicato dos vigilantes e empregados em empresas de segurança RJ;
- (2) sindicato dos vigilantes do Distrito Federa; e
- (3) Caderno de Logística 2014 do Governo Federal.

c) Nos serviços de vigilância, a unidade de medida adotada consiste em postos de vigilância. A instrução normativa nº 2/2008 estabeleceu algumas escalas de trabalho que devem ser preferencialmente adotadas:

- (1) 44 (quarenta e quatro) horas semanais diurnas, de segunda a sexta-feira, envolvendo 01(um) vigilante;
- (2) 12 (doze) horas diurnas, de segunda-feira a domingo, envolvendo 02 (dois) vigilantes em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas;
- (3) 12 (doze) horas noturnas, de segunda-feira a domingo, envolvendo 02 (dois) vigilantes em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas;
- (4) 12 (doze) horas diurnas, de segunda a sexta-feira, envolvendo 02 (dois) vigilantes em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas; e
- (5) 12 (doze) horas noturnas, de segunda a sexta-feira, envolvendo 02 (dois) vigilantes em turnos de 12 (doze) x 36 (trinta e seis) horas.

4) Despesas com Serviços de Limpeza e Conservação

a) Este orçamento engloba:

- (1) os salários e os encargos dos funcionários da Contratada;
- (2) os salários e os encargos da limpeza e dos serviços de apoio (Supervisor);
- (3) as despesas com uniformes de limpeza e de funcionários de apoio.

b) Para a estimativa salarial, foram consideradas 02 (duas) fontes:

- (1) sindicato dos empregados de empresas de asseio e conservação do município RJ;
- (2) Caderno de Logística 2014 do MPOG;

c) O valor de referência do custo do funcionário (Auxiliar de servente e Encarregado) foi obtido em consulta no Processo Licitatório da Secretaria de Economia e Finanças do Exército nº 11-2014 (atualizado em 2015);

d) Nos serviços de limpeza, a unidade de medida adotada é o metro quadrado(m²).

e) A instrução normativa nº 2/2008 estabeleceu algumas escalas de trabalho que devem ser preferencialmente adotadas;

f) Os serviços serão contratados com base na área física a ser limpa, estabelecendo-se uma estimativa do custo por metro quadrado, observadas a

peculiaridade, a produtividade, a periodicidade e a frequência de cada tipo de serviço e das condições do local, objeto;

g) As áreas internas – pisos frios– são aquelas constituídas/revestidas de paviflex, cerâmica, mármore, marmorite, porcelanato, plurigoma e madeira, e inclui ainda os sanitários. A produtividade de referência é de 600 m²;

h) As áreas externas nas dependências do contratante – pátios e áreas verdes –, são consideradas de baixa frequência, e necessitam, portanto, apenas de limpeza mensal. A produtividade de referência é de 1.200 m²;

i) Para fins de cálculo de estimativa, foi adotada a referência dos serviços contratados pelo CCFEx, com 98 (noventa e oito) auxiliares de servente e 05 (cinco) encarregados para realização dos serviços; e

j) Os valores de referência do custo total de contratação de funcionários foram definidos da seguinte forma: Auxiliar de servente no valor de R\$ 3.377,35 (três mil trezentos e setenta e sete reais e trinta e cinco centavos) e Encarregado no valor de R\$ 5.497,17 (cinco mil quatrocentos e noventa e sete reais e dezessete centavos), sendo um encarregado responsável por até 20 (vinte) serventes. Corrigidos com estimativa de 11%.

No presente estudo, foi considerado que as despesas contemplam todos os itens, sejam de uniformes, tributos ou reposição de folgas/faltas, conforme Caderno de serviços de limpeza da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI) do MPOG.

5) Despesas com o Serviços de Manutenção Predial

a) Este orçamento engloba: Canteiro de obras, serviços complementares (bombeiro hidráulico, eletricista, pedreiro, pintor, servente, limpeza de caixa d'água, manutenção de instalações elétricas, hidráulicas e mecânicas, pinturas, manutenção de ar-condicionado, manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos instalados e despesas administrativas);

b) Dos valores apresentados na tabela da figura 7, referentes aos investimentos das Arenas, já estão deduzidos as 04 (quatro) instalações previstas para serem modernizadas, denominadas de *retrofit*. De acordo com o Plano de Trabalho das obras do Centro Olímpico Deodoro, estas seguem os compromissos de sustentabilidade firmados no dossiê de candidatura;

- c) A metodologia adotada para estimar o custo de manutenção do Centro Olímpico Barra foi de 6,38% do valor total do projeto; e
- d) A NBR 5674, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), demonstra que os custos anuais envolvidos na operação e manutenção das edificações variam entre 1% e 2% do seu custo inicial. Assim, tendo em vista a obra exigir um padrão para competição de alto rendimento, foi arbitrado o custo de 2% do valor total do projeto.

II. ESTIMATIVA DE CUSTEIO DO LEGADO

1) Estimativa de custeio do legado, em Reais (R\$), sob a administração do Comando do Exército para 2016, excluindo o período da realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016:

ARENAS	Água	Luz	Vigilância Patrimonial	Limpeza e Conservação	Manutenção Predial (*)	TOTAL POR INSTALAÇÃO
Centro Aquático de Pentatlo Moderno	331.950,93	1.250.540,36	2.406.390,40	1.766.665,26	55.174,47	2.233.816,57
Arena Rugby e Pentatlo Moderno	187.380,45	3.421.752,32			1.934.651,79	6.139.935,37
Centro Nacional de Hipismo	3.052.905,33	6.678.570,20			384.160,99	10.711.787,33
Centro Nacional de Tiro	16.044,69	3.964.555,28			531.790,14	5.108.540,92
Centro Olímpico de Hóquei sobre a Grama	1.371.351,57	5.050.161,20			303.069,18	7.320.732,77
Arena Deodoro	187.380,45	4.326.423,92			3.031.225,88	8.141.181,06
Parque Olímpico de Mountain Bike		3.240.818,00			943.213,95	4.780.182,75
Vila Verde EsAO	156.400,00	112.000,00			668.508,00	936.908,00
TOTAL	5.303.413,44	28.044.821,28	2.406.390,40	1.766.665,26	7.851.794,40	45.373.084,78

Fonte: Seção de Custos da D Cont.

2) Estimativa de custeio do legado sob a administração do Comando do Exército para os 12 (doze) meses de 2017 e anos subsequentes:

ARENAS	Água	Luz	Vigilância Patrimonial	Limpeza e Conservação	Manutenção Predial	TOTAL POR INSTALAÇÃO
Centro Aquático de Pentatlo Moderno	393.819,36	1.393.194,40	7.941.088,32	5.829.995,34	60.691,92	3.815.003,34
Arena Rugby e Pentatlo Moderno	234.791,83	3.781.527,55			2.250.676,77	8.234.293,82
Centro Nacional de Hipismo	3.386.869,20	7.364.027,22			545.136,89	13.263.330,98
Centro Nacional de Tiro	46.322,50	4.378.610,81			707.528,95	7.099.759,92
Centro Olímpico de Hóquei sobre a Grama	1.537.160,06	5.572.777,32			455.935,90	9.533.170,95
Arena Deodoro	234.791,83	4.776.666,31			3.456.908,27	10.435.664,08
Parque Olímpico de Mountain Bike		3.582.499,80			1.160.095,14	6.709.892,61
TOTAL	5.833.754,78	30.849.303,41	7.941.088,32	5.829.995,34	8.636.973,84	59.091.115,70

Fonte: Seção de Custos da D Cont

III. GESTÃO DE CUSTOS DO LEGADO

A apuração de custos pelo EB, através do método ABC, é uma efetiva ferramenta de planejamento administrativo.

Segundo Padoveze (2005), o controle orçamentário acontece após a execução das transações dos eventos econômicos previstos no plano orçamentário. Noutras palavras, não se concebe um plano orçamentário sem o posterior acompanhamento dos acontecimentos reais *versus* os planejados e a análise de suas variações. Ou seja, a base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil. As variações ocorridas desse confronto, por sua vez, permitirão uma série de análises, identificando-se se as variações ocorridas foram decorrentes de planos, preços, quantidades, eficiência etc.

Nesse contexto, a Gestão de Custo do legado dos JO Rio 2016 visa retificar e/ou ratificar as necessidades de recursos financeiros para a manutenção das arenas e instalações que serão recebidas após o evento olímpico. Visa, ainda, subsidiar o Comando do Exército em suas decisões, bem como reunir melhores condições em futuras negociações de recursos orçamentários junto ao Governo Federal, especificamente junto ao ME.

Com o objetivo de detalhar os custos por instalação, cada instalação mencionada, neste anexo, receberá um Centro de Custo específico.

A Unidade Gestora administradora das instalações (CCFEx) será responsável por alimentar e manter as informações referentes aos custos despendidos para a manutenção e utilização das instalações no respectivo Centro de Custos.

7. MONITORAMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Este capítulo tem por finalidade evidenciar a importância da apuração dos custos no processo de prestação de contas ao Tribunal de Contas da União (TCU).

De acordo com o inciso II do art. 71 da Constituição Federal (CF), compete ao TCU julgar as contas dos administradores públicos, atribuição disciplinada pela Lei n.4.320/64, pelo Decreto-Lei n. 200/67, pela Lei n. 6.223/75 e pela Lei n. 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU). Essa última define os termos da atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

Os administradores deverão apresentar suas contas anualmente para julgamento, por meio dos processos de prestação de contas.

As prestações de contas são analisadas sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, após o que são julgadas regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis.

Por meio do Acórdão TCU nº 1078, de 04 de agosto de 2004, o TCU determinou a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 50, § 3º), na Lei n. 10.524/2002(art. 21) e na Lei n. 10.707/2003 (art. 20, §2º).

Outro embasamento legal do TCU que reforça a análise de custos no processo de prestação de contas é o Aviso TCU nº 07, de 7 de outubro de 2010. Este dispositivo, ao repassar orientação acerca da Prestação de Contas da Presidência da República (PCPR), para o exercício de 2010, sobre os relatórios dos Ministérios com análise dos custos no exercício de 2010, determinou a utilização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC-GOV) como base para levantamento das informações de custos. Esta inovação valeu para os exercícios seguintes, fortalecendo o processo de análises e elaboração de relatórios de custos que compuseram a PCPR nestes anos.

Em 2013, o foco do TCU foi direcionado para as unidades jurisdicionadas, determinando, através da Decisão Normativa TCU n. 134, de 4 dezembro de 2013, a

inclusão de informações de custos em seus relatórios de gestão referente ao exercício de 2014, em consonância com o objetivo precípuo de apoiar o processo decisório, englobando os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Após este breve histórico de regulamentações do TCU voltadas ao fomento da utilização das informações de custos, por consequência, ao enriquecimento dos mecanismos de prestação de contas, serão abordadas ações recentes do TCU referentes aos Jogos Olímpicos 2016.

Tendo em vista o ME ser o ator principal, no que se refere aos Jogos Rio-2016, do Governo Federal, coordenando, por isso, o Grupo Executivo, e do Comitê Gestor dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos, tem sido acompanhado sistematicamente pelo TCU.

Por meio de pesquisa no portal eletrônico do TCU, realizada ao longo do mês de junho 2016, constatou-se que após monitoramento por parte do Tribunal em decisões anteriores do ME quanto às suas necessidades, foi determinada a confecção de um Plano de Legado relativo aos equipamentos esportivos construídos com recursos públicos federais.

De acordo com informações publicadas nesse mesmo portal, em 17 de junho de 2016, este plano, entregue pelo ME, não contemplou as expectativas do Tribunal, em virtude de não possuir efetividade ou detalhamento. Assim criticou o TCU: “Documento apresentado pelo Ministério do Esporte não é Plano de Legado, mas um esboço de planejamento, sem propostas conclusivas e sem debates prévios com outras entidades.” (ACÓRDÃO).

Sobre o assunto, cabe incluir neste trabalho uma visão mais detalhada do TCU, conforme publicação da Voz do Brasil, em 22 de junho de 2016, às 13h40min, transcrita no sítio eletrônico do TCU:

O TCU concluiu que o Plano de Legado dos jogos olímpicos Rio dois mil e dezesseis não possui efetividade. O documento apresentado pelo Ministério do Esporte não seria um Plano de Legado, mas sim um esboço de planejamento, sem propostas conclusivas e sem debates prévios com outras entidades. De acordo com o processo relatado pelo ministro Augusto Nardes os responsáveis pela elaboração do Plano de Legado não apresentaram os custos de manutenção de forma detalhada por arena. Além disso, não indicaram os responsáveis pelos custos, e não trouxeram os benefícios esperados de cada arena de maneira individualizada. Dessa forma, o Tribunal determinou ao Ministério do Esporte que apresente um Plano de Legado detalhado e realístico até a data de abertura dos Jogos.

Plenamente em consonância com o propósito deste trabalho e sua tempestividade, observa-se a relevância do TCU quanto ao detalhamento dos custos de manutenção, bem como a indicação dos responsáveis pelos custos.

Aprofundando esta investigação no sítio do TCU, pôde-se pesquisar um complemento esclarecedor do Ministro Augusto Nardes, relator do processo, sobre o assunto:

O Brasil ainda não tem, a sessenta dias do início dos jogos, um Plano de Legado que detalhe para cada uma das arenas: a futura utilização, os custos estimados de manutenção e de operação, os benefícios esperados e, principalmente, o ente ou a entidade pública ou privada que arcará com tais custos nos próximos anos

Em face do exposto, o TCU determinou ao ME que apresente, até a data de abertura dos Jogos Rio-2016, um Plano de Legado detalhado e realístico para cada uma das arenas esportivas. O TCU também recomendou ao ME que, antes de apresentar um Plano de Legado, negocie a forma de custeio para futuras manutenção e utilização dessas instalações esportivas junto aos diversos atores envolvidos.

Verificou-se que, após analisadas as justificativas apresentadas por dirigentes do ME pela não apresentação do Plano de Legado e diante da avaliação de riscos relacionados ao legado dos Jogos Olímpicos e seu plano de uso, especialmente, no que se refere às arenas esportivas construídas e/ou reformadas com recursos públicos federais, o TCU lavrou o Acórdão N° 1527/2016, de 15 de junho de 2016:

- a) determinar ao Ministério do Esporte que, com o auxílio da Casa Civil da Presidência da República, apresente até a data de abertura dos Jogos Rio-2016 um Plano de Legado detalhado e realístico para cada uma das arenas esportivas construída ou reformada com recursos públicos federais para esses Jogos;
- b) recomendar ao Ministério do Esporte que, antes de apresentar um Plano de Legado para a sociedade brasileira para as arenas esportivas construídas e/ou reformadas com recursos públicos federais, negocie a forma de custeio para futuras manutenção e utilização dessas instalações esportivas junto aos diversos atores envolvidos;
- c) recomendar ao Ministério dos Esportes e à Casa Civil da Presidência da República, como órgão central do Governo Federal, que considerem ao articular a elaboração do plano de legado a sua compatibilidade com a política nacional de desenvolvimento de práticas de esportes, bem como com as demais políticas públicas afins de âmbito federal, estadual e municipal;
- d) determinar à SEGECEX que dê continuidade a este monitoramento até a aprovação e apresentação de um Plano de Legado das arenas esportivas construídas e/ou reformadas com recursos públicos federais para os Jogos Rio-2016;

e) encaminhar cópias do Acórdão, acompanhado do Relatório e do Voto que o fundamentarem, ao Ministério do Esporte; à Casa Civil da Presidência da República; à Comissão do Esporte da Câmara dos Deputados; à Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados; à Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal; à Comissão do Meio Ambiente, Defesa do Consumidor, Fiscalização e Controle do Senado Federal; ao Governo do Estado do Rio de Janeiro; à Prefeitura do Município do Rio de Janeiro; à Autoridade Pública Olímpica e ao Comitê Organizador dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio 2016. (BRASIL, 2016).

Com base no estudo realizado, pode-se concluir que as informações de custos são imprescindíveis para o controle e se constitui em uma ferramenta de gestão, capaz de apurar e racionalizar os custos operacionais, subsidiar os gestores na otimização dos recursos financeiros e orçamentários, podendo contribuir de forma significativa com a qualidade e eficiência do gasto público.

CONCLUSÃO

O aperfeiçoamento gerencial das organizações públicas tornou-se uma exigência, que pode ser atendida por meio do fortalecimento do processo decisório e da utilização das informações decorrentes da apuração de custos, fundamental em qualquer organização.

Pôde-se verificar ao longo do estudo que não se trata somente de cumprimento de exigência legal, mensurar custos reforça o processo de avaliação de desempenho, acompanhamento da gestão pública e a busca de resultados.

O Exército Brasileiro, objeto de estudo, está em processo de modernização com foco na apuração dos custos para a melhoria do gasto público orientada para resultado.

O objetivo do presente trabalho, qual seja, apresentar proposta de apuração dos custos com a manutenção das arenas esportivas após os jogos olímpicos 2016, foi cumprido ao apresentar mecanismos que estimem e apurem os custos de manutenção do Legado dos jogos olímpicos. Essas informações poderão subsidiar o processo decisório e negociar em melhores condições os pedidos de recursos orçamentários junto ao Ministério do Esporte.

O resultado da comparação apresentada entre a estimativa dos custos levantada e o custo real a ser apurado poderá subsidiar análises e decisões do Exército nos campos econômico, orçamentário e financeiro, bem como cumprir com determinações do TCU quanto à apresentação dos custos com manutenção de forma detalhada por arena e indicação do Exército como responsável pela apuração dos custos do legado olímpico.

REFERÊNCIAS

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 5674/1999 - Manutenção de edifícios**. Rio de Janeiro, 1999.

ALBUQUERQUE, Francisco Roberto de. **Diretriz Geral ostensiva do Comandante do Exército**. Brasília, DF: 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. Diretoria de Contabilidade. **Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro(SISCUS)**: Manual do Usuário. Brasília, DF, 1º.sem.2015. 82p. Disponível em: <http://www.12icfex.eb.mil.br/images/pdf/Manual_Siscustos_2015.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União - TCU. **Acórdão nº. 1.078-2004**, Plenário. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União - TCU. **Aviso TCU nº 07, de 7 de outubro de 2010**, Plenário. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União - TCU. **Acórdão nº. 1.527-2016**, Plenário. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 30 jun. 2016.

_____. 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. Lei 4320/64, 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Portaria nº. 932-Cmt Ex, de 19 de dezembro de 2007. Disponível em:<<http://www.exercito.gov.br>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

_____. Portaria nº. 020-SEF, de 22 de dezembro de 2011. Disponível em:<<http://www.sef.eb.mil.br/sef/>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

LEONE, George S. Guerra. Custos: **Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 1991.

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

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Caderno de Logística**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 29 maio 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e análise**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Planejamento orçamentário: texto e exercícios**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Sindicato dos Empregados de Empresas de Asseio e Conservação do Rio de Janeiro– SIEMACO/RJ. Disponível em: <<http://asseiomrj.com.br/site>>. Acesso em: 30 maio 2016.

Sindicato dos Vigilantes e Empregados em Empresas de Segurança do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.sindvig.org.br>>. Acesso em: 30 maio 2016.

Sindicato dos vigilantes do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.sindesvdf.com.br>>. Acesso em: 30 maio 2016.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

VILLAS-BÔAS, Eduardo Dias da Costa. **Diretriz Especial de Gestão Orçamentária e Financeira Para o Ano de 2016**. Brasília, DF: 2016.