

## **Gestão de recursos públicos no Brasil sob o prisma do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC): estrutura, implantação e análise comparativa com o sistema adotado em Portugal.**

Área temática 4: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

### **RESUMO**

Os recentes esforços do Governo Federal do Brasil têm demonstrado que é possível a criação de um sistema de custos que não represente um grande esforço financeiro para sua implementação e, ao mesmo tempo, gere relatórios importantes, tanto para a tomada de decisão dos governantes quanto para o devido acesso à informação. Desse modo, quanto aos procedimentos técnicos, este estudo utiliza-se da pesquisa bibliográfica e documental, para atingir o objetivo geral de realizar uma avaliação da aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), tendo como objetivos específicos: analisar a implantação de um sistema de custos em uma autarquia federal no Brasil e comparar o sistema brasileiro com o adotado em Portugal. Os resultados do estudo apontam para a importância das informações de custos geradas pelo SIC, pois, com a adoção desse sistema, o governo federal poderá ter subsídios para analisar os pontos que afetam o funcionamento dos programas-chave e identificar custos excessivos que, eventualmente, fujam à normalidade. Evidencia-se, porém, que essas informações ainda encontram-se carentes de comparabilidade, em razão da sua recente implementação no Brasil, porém essa nova ferramenta de gestão pública começa a ser amadurecida no País.

**Palavras-chave:** Sistemas de custos; Desempenho no setor público; Gestão governamental.

### **1 INTRODUÇÃO**

A temática de melhoria quanto à contabilidade gerencial na esfera pública remonta ao início dos anos 1970. Com o surgimento da *New Public Management (NPM)*<sup>1</sup>, a contabilidade passou a ser encarada sob uma óptica diferenciada, não uma contabilidade que apenas confronta receita e despesa, mas uma contabilidade que traz informação útil à tomada de decisão.

É nesse contexto que surge a necessidade de criação de outras ferramentas sistêmicas que colaborem para que os gestores tenham informações suficientes, com vistas a maximizar o potencial da utilização de recursos públicos. Sob esse enfoque, inúmeros documentos foram criados no sentido de fomentar o desenvolvimento de uma cultura de gestão de custos no Governo Federal.

Nessa linha de pensamento, no Brasil, foi desenvolvido o Sistema de Informações de Custos (SIC), sistema informatizado que tem o objetivo de integrar informações de custos dos sistemas já existentes como, por exemplo, o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE) e o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

É fato que é cada vez maior a necessidade de informação, não só por parte do gestor

---

<sup>1</sup>A *New Public Management* - (NPM) ou Nova Gestão Pública (NGP) foi iniciada, primeiramente, na década de 1970, no Reino Unido e, a partir dos anos 1980, nos Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e Países Europeus, com vistas a modernizar e tornar mais eficaz o setor público. A partir dos anos 1990, ocorreu na América Latina e no Brasil.

público, mas também da população, com o intuito de fiscalização, principalmente após a edição da chamada Lei de Acesso à Informação Pública (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011). Essa lei obriga os órgãos públicos a disponibilizarem informações completas sobre sua atuação, incluindo contratos, licitações, gastos com obras, repasses ou transferências de recursos.

Na área contábil, destaca-se a necessidade de estudos da questão de implantação de um sistema de custos no serviço público. Isso se justifica, principalmente, pela iminência do fim do prazo estabelecido pela chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000), que criou um cronograma estabelecendo a obrigatoriedade de implantação de levantamento de custos nas diversas esferas governamentais.

Sendo a contabilidade de custos aplicada ao setor público brasileiro, objeto recente de estudos, tanto esta ciência como as demais devem ser aplicadas e adequadas à realidade específica. Nesse cenário, observa-se a necessidade de informações gerenciais que tragam ao gestor público soluções ágeis para a melhor tomada de decisão.

Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo é: identificar o funcionamento do novo Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Além disso, como objetivos específicos, este estudo visa: verificar um caso divulgado de implantação efetiva de sistemas de custos no Banco Central do Brasil, com o intuito de explorar a experiência vivenciada por essa Autarquia Federal; e explorar as especificidades do sistema de custos na administração pública no Brasil com relação a Portugal, com vistas a traçar um comparativo com esse país, que já implementou esse tipo de sistema na área pública há mais de uma década.

## 2) METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como exploratória. Para Gil (2002), essas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema em análise, a fim de torná-lo mais explícito. É o caso deste estudo, que irá avaliar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal que está em fase de implantação no Brasil.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, a presente pesquisa classifica-se como bibliográfica. Segundo Köche (2008), a pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. É o primórdio, a base de qualquer tipo de estudo. Assim, este estudo pretende analisar a bibliografia aplicada à temática de métodos de custeio no segmento governamental, visando verificar a aplicabilidade teórica na administração pública.

Ainda quanto aos procedimentos técnicos a serem utilizados, apesar da predominância da pesquisa bibliográfica, será realizada uma pesquisa documental de informações produzidas pelo Governo Federal sobre a temática de custos direcionados à administração pública, tais como: relatórios de comissões, estudos de órgãos governamentais, além de consultas às documentações específicas que foram realizadas mediante solicitações registradas por *e-mail*. Tal necessidade justifica-se na busca de estabelecer acontecimentos que demonstram o histórico da evolução da implantação de sistema de custos de serviços públicos.

Empregou-se também o método indutivo, o qual pressupõe que o conhecimento é fundamentado na experiência, cuja generalização deriva de observações de casos da realidade concreta. Assim, este trabalho também utiliza a metodologia de estudo de caso, método que parte do princípio de que um caso é representativo de muitos outros, ou mesmo casos semelhantes (GIL, 2002). Nesse sentido, fez-se a verificação do estudo de caso do Banco

Central do Brasil (BACEN, 2004), estudo realizado e divulgado pela equipe de consultoria de custos e informações gerenciais do Departamento de planejamento e orçamento. Essa experiência que ilustra a aplicabilidade prática de um sistema de custeio, extremamente relevante para os objetivos deste trabalho.

Este estudo efetua também uma comparação do Sistema de Custos do Governo Federal do Brasil com o adotado em Portugal. Esta comparação é pertinente porque, neste país, a ferramenta de gestão de custos na área pública está sendo utilizada desde 1999. Sendo assim, este estudo aplica o método comparativo, com vistas a elucidar as aplicabilidades do sistema de custos português, comparando-as como as especificidades do sistema em processo de implantação no âmbito do Governo Federal brasileiro.

### **3) EVOLUÇÃO E ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL**

As novas alterações introduzidas na estrutura organizacional da Administração Pública Federal trouxeram espaço para o desenvolvimento de uma cultura de análise de custos. Nos diversos Ministérios foram realizadas mudanças estruturais, seja no Regimento Interno dos Órgãos, seja na estrutura funcional. A questão é que existem hoje profissionais concentrados tanto no desenvolvimento das informações de custos, quanto na análise das informações geradas.

A Lei Ordinária Nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, trouxe alterações significativas, principalmente norteadas pela Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Ambas as leis resultaram na edição do Decreto 6.976/2009 que regula as finalidades, as atividades, a organização e as competências do Sistema de Contabilidade Federal. Salienta-se que no Decreto 6.976/2009 a competência atribuída ao Sistema de Contabilidade Federal mantém um sistema de custos que permite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Já em 2011, a Instrução Normativa Nº 2, de 16 de dezembro de 2011, acrescenta a necessidade de elaboração de relatórios de custos na prestação de contas do Presidente da República. Trata-se de uma experiência inicial, pois na referida Instrução os órgãos setoriais dos Ministérios que compõem o Sistema de Custos do Governo Federal foram instruídos a executar relatório do SIC contendo todos os programas do órgão e ainda a selecionar, ao menos, dois programas de execução financeira.

Outro fator importante na análise do Sistema de Custos do Governo Federal diz respeito à tecnologia utilizada e desenvolvida para a busca de dados necessários à coleta, análise e avaliação das informações. Para aproveitar os recursos tecnológicos existentes, o Governo Federal resolveu utilizar os sistemas informatizados já existentes e proceder a extração dos dados com a utilização de uma nova ferramenta tecnológica desenvolvida para esse fim. Isso se deu através de convênio celebrado com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO). O sistema desenvolvido recebeu o nome de Sistema de Informações de Custos do Governo Federal ou, simplesmente, SIC.

#### **3.1 Histórico da Legislação Relacionada ao Desenvolvimento do Sistema de Custos do Governo Federal**

A Constituição Federal, quando idealizada em 1988, foi intitulada como a

“Constituição Cidadã”. Tal denominação está diretamente relacionada aos mecanismos que evidenciam a participação popular frente aos interesses públicos. As previsões constitucionais vão desde a iniciativa popular para a criação de leis até a participação direta da população em relação à fiscalização dos administradores do negócio público.

Ou seja, os cidadãos foram chamados a se manifestarem sobre questões, porém muitos mecanismos existentes na constituição, ainda hoje, carecem de regulamentação que os permita a efetiva aplicabilidade.

É nesse contexto que surge a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que trouxe possibilidades reais de exercício da cidadania, conforme previa a nossa Constituição. Tal lei complementar apresentou inúmeras inovações no que diz respeito ao controle popular e aos limites para que os administradores atentassem para a estabilidade do estado brasileiro.

A LRF foi clara ao estabelecer a necessidade de criação de informações de custos que possibilitassem o acompanhamento da evolução dos custos inerentes à administração pública, criando um contexto favorável à fiscalização sistêmica da evolução de tais custos, afinal sem informação não existe fiscalização ou controle. Assim, se pronunciam Nascimento e Debus (2002, p. 12) sobre a edição da LRF:

Finalmente, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com a LRF, as informações contábeis passarão a interessar não apenas à administração pública e aos seus gestores. A sociedade passa a tornar-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas.

Desde a edição da LRF, o Governo Federal tem demonstrado inúmeros esforços para a criação de um sistema de informações de custos no âmbito da Administração Pública Federal (Quadro 1). Tais esforços resultaram em relatórios que apontam a importância da implantação de sistema de custos. O quadro 1 apresenta uma evolução da legislação e as implantações de sistemas no âmbito do Governo Federal do Brasil, desde 1986 até a edição da Portaria 157, em 2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

<b>Evento</b>	<b>Ano</b>	<b>Inovação</b>
Implantação do SIAFI	1986	Controle dos gastos governamentais através de sistema informatizado.
Entrada em vigor da LRF	2000	Cria mecanismos e ferramentas que colaboram com a melhor gestão dos gastos públicos.
Implantação de sistema de custos, método ABC no Banco Central do Brasil	2004	Com recursos oriundos do BIRD (Banco Interamericano de Desenvolvimento), o BACEN contrata consórcio para estudo e implantação de sistema de custos.
Acórdão nº 1078/2004	2004	Tribunal de Contas da União emite acórdão que determina à Administração Pública Federal tomar providências, com maior brevidade possível, sobre a disposição de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis.
Criação de Comissão Interministerial de Custos	2005	Do acórdão 1.078/2004 surge a comissão que se constitui como um debate sistêmico reunindo especialistas dos diversos ministérios para discutir a criação de sistemas de custos.

Continua...

Continuação...

Evento	Ano	Inovação
Criação de documento denominado “Sistema de Informações de Custos do Governo Federal”	2008	Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto e continuidade dos trabalhos da comissão interministerial de custos.
Formação de Grupo Técnico na Secretaria do Tesouro Nacional	2009	Intuito de produzir a versão inicial do Sistema de Informações de Custos em parceria com a SERPRO.
Realização de uma série de seminários no ambiente acadêmico	2009	Paralelamente à criação da versão inicial do sistema e custos foi realizada uma série de seminários envolvendo o mundo acadêmico. Participaram destes eventos instituições como a FGV, USP, UERJ, UFRN e UFPE e, em seguida, várias outras Universidades.
Fase de Homologação do Sistema foi encerrada	2010	Em 2010 houve a capacitação de mais de 100 usuários para utilização inicial do sistema.
Portaria n. 157 de 9 de março de 2011	2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

Quadro 1: Histórico da mobilização do Governo Federal para a implantação de um Sistema de Custos.  
Fonte: Adaptado de STN (2011).

Percebe-se no Quadro 1 que, além de um amplo debate sobre o tema de custos, principalmente a partir de 2000, houve enfática iniciativa do Governo Federal de criar um sistema de custos que atenda a legislação aplicada. Verifica-se, ainda, uma grande pressão por parte dos órgãos de controle para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desse modo, percebe-se que em relação a questões de estruturação organizacional, a Secretaria do Tesouro Nacional, o Conselho Federal de Contabilidade e os demais órgãos públicos do Governo Federal já deram grandes passos rumo à estruturação do Sistema de Custos.

No final de 2011, foi editada a Resolução CFC N° 1.366, publicada no DOU de 02 de dezembro de 2011, que aprovou a NBC T 16.11, norma que conceitua e estabelece objeto e objetivos do Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1° de janeiro de 2012. No entanto, o processo de implantação deve ser sistemático e gradual.

Salienta-se, que a normativa estabelece que a responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é de responsabilidade do gestor da entidade onde a informação é gerada, porém, a responsabilidade pela consistência conceitual e evidenciação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

Ressalta-se que a recomendação em relação à escolha do método de custeio, segundo essa norma, deve ser apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dos dados.

### 3.2 Método de Custeio na Administração Pública Federal

Apesar das análises das comissões criadas com intuito de buscar o melhor método de custeio, e apesar de os trabalhos destas comissões terem apontado o ABC (*Activity-Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades) como método mais adequado, o governo federal

resolveu adotar, inicialmente, o custeio direto. Embora os estudos e análises, por exemplo, da comissão interministerial de custos indiquem o ABC como método mais adequado, dificuldades técnicas para a sua implementação foram cruciais para a mudança da metodologia adotada.

Na visão de Machado (2002), percebe-se que há uma grande inclinação da doutrina à utilização do método ABC. Porém, Alonso (*apud* Machado, 2002) enfatiza que os sistemas de custos para o segmento não podem ter estrutura padronizada, pois os custos de cada organização governamental dependem da natureza dos serviços prestados e da forma com a qual são executados. A visão destes autores está claramente apoiada pela utilidade dos dados gerados, sendo que dados padronizados previamente, sem o devido tratamento em relação ao processo de trabalho envolvido, tendem a representar meramente o cumprimento à legislação, sem a devida utilidade para a tomada de decisão.

A Comissão Interministerial de Custos, instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005, trouxe em seu relatório final recomendações significativas ressaltando a questão do foco no desempenho, com privilégio aos processos de trabalho críticos que devem propiciar maiores ganhos globais, dentre outras vantagens.

Cabe destacar, porém, que a escolha da metodologia de custos adotada deverá ser condizente com vários fatores e que não se trata de uma escolha que deve se pautar apenas por custos de implementação ou menor esforço de criação; é fundamental a análise da informação desejada e dos processos envolvidos. Portanto, é controversa a possibilidade de escolha de apenas um método de custeio para todos os órgãos que compõem a Administração Pública Federal (Gnisci, 2010).

Percebe-se que Gnisci (2010) tem a consciência de que a ampla gama de processos envolvidos nos diferentes ministérios e autarquias demanda análise do contexto operacional para que seja um esforço válido, ou seja, uma informação útil e de importância relevante. Requer, também, um investimento em informação que seja pautado pela eficiência da informação objetivada.

Desse mesmo modo, Gnisci (2010) defende a criação de um sistema de custos que seja passível de análise de auditoria, ou seja, com a finalidade de controle, que possa ter suas informações confirmadas por meio de técnicas científicas. A proposta é avaliar a informação sob os seguintes enfoques: (a) para quem esta se destina? (b) como será utilizada? (c) como poderá ser comparada e confirmada?

Já Fernandes (2011) apresenta a edição da Portaria STN 157, publicada em 09 de março de 2011, como o diploma legal que oficializa a criação do Sistema de Custos no Governo Federal. Esse autor destaca que:

Para o governo brasileiro esse ato representa um marco nos esforços de desenvolvimento na administração pública por meio da eficiência organizacional e da *accountability* no gerenciamento dos recursos públicos pela União (Fernandes, 2011, painel 18).

Nesse ponto, tem-se uma discussão interessante, afinal: qual é o marco da criação de um sistema de custos na Administração Pública Federal?

Com certeza a Portaria citada é um acontecimento importante por criar uma estrutura organizacional capaz de impulsionar o desenvolvimento de um sistema de custos apropriado, porém existem inúmeros outros documentos e resultados de comissões que contribuíram para a aceleração do processo. Sem dúvida, é fato que foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

que criou a obrigação de informações de custos de forma clara, sendo que a já citada lei foi objeto de cobrança por parte dos órgãos de controle (TCU) e motivou o governo a, inclusive, emitir a Portaria STN 157/2011. Deve-se ressaltar, portanto, que esta foi um marco, pois teve o papel de iniciar a organização processual do levantamento e análise dos custos no governo federal.

### 3.3 Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC)

O Governo Federal decidiu, ao invés de criar um sistema novo que contemplasse a possibilidade de geração de informações de custos, adaptar os sistemas existentes para que possibilitem a extração de dados necessários.

O SIC é um “Data Warehouse” que se utiliza de extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como o SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações. Tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público (STN, 2012).

Conforme Rosini e Palmisano (2003), o objetivo fundamental do *Data Warehouse* (DW) é produzir informações que deverão atender às necessidades de seus usuários, nesse caso, gestores públicos e cidadãos. Sob esse enfoque, a Figura 1 evidencia um exemplo da organização de um *Data Warehouse* (DW) a partir dos dados dos Sistemas Estruturantes do Governo Federal<sup>2</sup>:

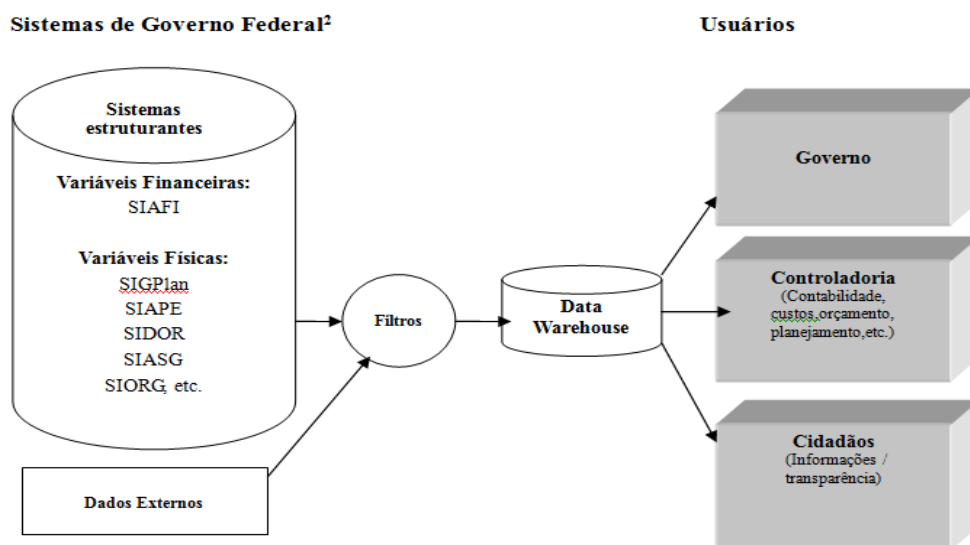


Figura 1: Arquitetura Simplificada de um *Data Warehouse* aplicado ao Governo Federal  
 Fonte: Adaptado de Rosini e Palmisano (2003, p. 35) e CGU (2012).

A Figura 1 apresenta uma simplificação da arquitetura do DW. É evidenciado nessa

<sup>2</sup> Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI); Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento (SIGPlan); Sistema Integrado de Administração de Pessoas (SIAPE); Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR); Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG); Sistema de Informações Organizacionais (SIORG).

Figura que os sistemas estruturadores do Governo Federal são filtrados com objetivo de gerar informações úteis para os usuários, são acumulados no *DW* e acessados na forma de relatórios pelos diferentes tomadores de informação.

Podem-se perceber alguns fatores de risco na implantação de um *DW*, destacados por Rosini e Palmisano (2003), como, por exemplo, a possibilidade de a simples obtenção de dados dos sistemas estruturantes pode carecer de filtros e, em outros, a necessidade de acrescentar campos a informação para lhe dar maior significado.

Como destacam Elmasri e Navathe (2005, p. 646) sobre o *Data Warehouse (DW)*:

O crescente poder de processamento e modernização de ferramentas e técnicas analíticas resultou no desenvolvimento do que são conhecidos como warehouses (depósitos de dados), sendo que esses warehouses fornecem armazenamento, funcionalidade e capacidade de responder a consultas acima da capacidade de bancos de dados orientados por transação. Os bancos de dados tradicionais equilibram a exigência de acesso de dados com a necessidade de assegurar a integridade deles.

Resumindo, acrescenta-se a lição de Silberschatz, Korth e Sudarshan (2006): um depósito de dados (ou “*data warehouse*”) é um repositório (ou arquivamento) de informações colhidas de várias origens, armazenadas sob um esquema unificado em um único local.

Outro fator importante a ser destacado em relação à opção adotada de criar um *DW* diz respeito aos custos inerentes a tal implantação. Enquanto os custos de criação e estruturação de um novo sistema, que permitisse a disponibilização de informações de custos para o governo federal, seriam elevados e demandaria tempo para que existisse a integração entre os diferentes módulos existentes, a opção do *DW* pode ser considerada econômica se comparada a outras opções existentes.

De acordo com informação fornecida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através do Serviço de Acesso à Informação do Governo Federal (que gerou processo com número de protocolo 16853.007309/2012-71), constata-se que os custos de implantação do SIC, compreendendo a implantação, o planejamento, a prototipação, o desenvolvimento, a construção e o treinamento dos usuários do *DW*, foi de R\$1.642.710,35, sendo que o custo mensal de manutenção é de R\$295.509,28. Esse custo, se comparado com os de implantação do sistema de custos do Banco Central do Brasil, evidenciado na sequência neste estudo, que custou R\$4.423.773,00 no ano de 2005, é perceptível que a opção do *DW* foi relativamente econômica.

É fato que no setor público brasileiro algumas instituições implementam esforços há mais tempo, mesmo antes da obrigatoriedade imposta pela legislação. É o caso do Banco Central do Brasil, descrito a seguir. Tal exemplo pode servir de base comparativa à medida que destaca pontos que podem ser melhorados na implantação dos sistemas de informações de custos dos demais órgãos públicos.

#### **4) ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN)**

O Banco Central do Brasil (BACEN) tem empreendido esforços para a implantação de um sistema de custos desde o ano 1992. A partir desse ano iniciou uma ampla discussão sobre a temática e houve busca pelo desenvolvimento interno de um sistema, por servidores do próprio banco, contudo a iniciativa não foi concluída. Já em 1998 foi contratado um serviço de consultoria individual para definição do escopo de um projeto, porém, mais uma vez, o



projeto foi suspenso.

Destarte essas iniciativas, a entrada em vigor da LRF, em 2000, impulsionaram efetivamente a criação do sistema de custos no âmbito do BACEN. Antes da contratação da empresa responsável pela criação do sistema, ocorreu amplo debate interno, com a participação em seminários e visitas a órgãos com experiências similares.

Os estudos da empresa contratada apontaram o ABC como sendo o método de custos mais adequado:

O relatório final apresentado indicava o Custeio Baseado em Atividades como o mais apropriado para o Banco Central do Brasil, por possibilitar a alocação das despesas administrativas aos produtos e serviços e permitir a mensuração dos custos que não agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminando desperdícios e otimizando o uso dos recursos orçamentários. Além disso, apontava o uso mundial da metodologia ABC por empresas prestadoras de serviços, indústrias e instituições públicas como fator relevante para a sua adoção (BACEN, 2004, p.11).

Percebe-se que a adoção do ABC no BACEN foi fruto de um longo debate e exaustivo estudo que culminou na efetiva implantação do projeto, fato ocorrido somente em 2004. Assim, após a fase de planejamento, o BACEN implantou o Sistema de Custos.

O estudo da implantação desse sistema foi publicado pela equipe de consultoria de custos e informações gerenciais do departamento de planejamento e orçamento (BACEN, 2004).

Para o melhor entendimento do processo, foi realizado pedido de informações (pedido nosso via e-mail) junto aos órgãos através de consulta ao canal de informações do Banco Central do Brasil com intuito de melhor entender o contexto em relação aos gastos no projeto e aos termos do convênio firmado. Em relação a esta questão, o BACEN pronunciou-se da seguinte forma:

“O Sistema de Custos e Indicadores Gerenciais (SCIG), que registra os custos do Banco Central do Brasil utilizando o método ABC, foi implementado pela KPMG, no âmbito do Programa de Aperfeiçoamento dos Instrumentos de Atuação do BCB junto ao Sistema Financeiro Nacional (Proat). O Proat foi um programa de cooperação firmado entre o governo brasileiro e o Banco Mundial para implementação de melhores práticas de atuação de bancos centrais. A licitação foi feita por meio do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), resultando na contratação da KPMG por R\$ 4.423.733,00” (BACEN, 2012, por email).

É perceptível que se trata de um gasto relativamente alto. Enquanto o *DW* do Governo Federal utilizando o método de custeio direto custou, em 2012, um pouco mais de 2 milhões, o custeio por atividade implantado no BACEN, em 2004, apresentou o custo de implantação bastante superior.

Quanto ao modelo de custos do BACEN, o sistema de custos desenvolvido para o Banco Central possui três módulos: módulo de recursos, módulo de atividades e módulo de objeto de custos. Percebe-se que a modulação facilita o direcionamento correto dos custos indiretos dos serviços prestados.

Cabe destacar que, um fator crítico do sistema é o pressuposto de ausência de ociosidade na utilização dos recursos. Tal premissa, segundo o BACEN (2004), foi adotada devido à inexistência de controle gerencial que pudesse auxiliar na aferição da ociosidade.

Salienta-se, também, que a implantação do método de custeio ABC no BACEN

encontrou algumas dificuldades, por exemplo, o prazo que inicialmente seria de nove meses, acabou sendo prorrogado por mais três meses, totalizando doze meses. Assim, contata-se que as dificuldades encontradas, atualmente, para a implantação do Sistema de Custos do Governo Federal também foram uma realidade na implantação do ABC no BACEN. A multiplicidade de sistemas informatizados, sistemas antigos, dentre outras dificuldades técnicas, exigiram a realização de uma padronização nos ambientes (*hardware*) de desenvolvimento, na homologação e na produção do sistema. Outro ponto crítico foi a atuação concomitante das equipes formuladoras de conceitos e responsáveis pelo desenvolvimento do Sistema de Custos.

É fato também que a inexistência de experiências similares, com as mesmas características e abrangência, principalmente em relação a outros Bancos Centrais ou entidades de supervisão bancária, dificultou o processo tendo em vista esta ser uma iniciativa pioneira.

Em relação à fase do levantamento de atividades, a implantação do sistema de custos do BACEN apresentou as seguintes dificuldades:

Na etapa de levantamento das atividades das unidades, houve um detalhamento excessivo das atividades, o que gerou dificuldade no tratamento gerencial das informações. Deveria ter sido dedicado mais tempo na elaboração do dicionário de atividades. O importante, nessa fase, é tornar bastante claros os objetivos do Sistema de Custos. Muitas áreas interpretam o trabalho de levantamento de atividades como um levantamento minucioso dos processos de trabalho, quando, na realidade, o propósito principal é identificar atividades para as quais o conhecimento e o controle dos custos sejam relevantes gerencialmente, ou seja, que realmente valha a pena o esforço do detalhamento (BACEN, 2004, p. 35).

Nesse aspecto, tal entrave pode ser encarado como uma dificuldade, mas também como uma oportunidade. A minuciosa revisão dos processos de trabalho com objetivo de mapeamento das atividades pode trazer benefícios à instituição, podendo auxiliar sua reorganização. Possibilita, também, a identificação de processos desnecessários ou que poderiam ser realizados de uma forma mais econômica e eficiente, tendo por base a economia de recursos e a busca da eficiência que são princípios norteadores da Administração Pública, conforme estabelecido na Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

Como o processo de implantação do sistema de custos no Governo Federal do Brasil está numa fase inicial, este estudo contempla a seguir uma comparação com o sistema de custos implantado em Portugal, com o intuito de trazer subsídios que possam auxiliar esse processo no Brasil.

## **5) RESULTADOS DA COMPARAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CUSTOS APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL COM PORTUGAL**

Assim como no Brasil, em Portugal as principais reformas na gestão pública também ocorreram na década de 1990, objetivando o aumento da transparência pública e a promoção da *accountability*. No final dessa década (1999), foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), que introduziu ampla gama de instrumentos destinados à melhoria da eficiência da tomada de decisão governamental. É nesse conjunto de ações que são embasadas as necessidades de informações de custos (PORTUGAL, 1999).

De forma ilustrativa, o Quadro 2 possui o objetivo de estabelecer a comparação entre essa normatização, no âmbito relativo à contabilidade de custos, abordando aspectos relevantes da organização do sistema de custos nos dois países.

<b>Comparação entre o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal do Brasil e o Sistema de Portugal</b>		
<b>Aspecto</b>	<b>Brasil</b>	<b>Portugal</b>
Objetivos	(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; (c) apoiar a tomada de decisão em processos; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento; (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.	(a) servir como instrumento de gestão financeira; (b) apurar os custos por funções; (c) determinar custos para a fixação das tarifas e preços; (d) racionalizar a utilização das dotações.
Aplicação (Obrigatoriedade)	Segundo a NBC T 16.11, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) é obrigatório em todas as entidades do setor público a partir de 2012.	É obrigatória a apuração dos custos das funções para a fixação de tarifas e preços de bens e serviços desde 1999.
Custo-funções, bens e serviços	Somente custos diretos, perfeitamente identificáveis.	Calculados os respectivos custos diretos e indiretos.
Rateio dos custos indiretos	Não foi adotada a sistemática de rateio de custos.	A apropriação dos custos indiretos efetua-se, após a apuração dos custos diretos, por função, por meio de coeficientes. O coeficiente de atribuição dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respectivos custos diretos totais apurados nas funções.
Classificação	Funcional Programática. Os sistemas estruturantes do Governo Federal: SIAFI, SIGPLAN e SIAPE não foram alterados para a inclusão de dados de custos não existentes nestes sistemas. Um <i>Data Warehouse</i> que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes foi criado para a geração de informações de custos.	Funcional-programática.
Informações da Contabilidade de Custos	Por meio do SIC: (a) a 1. <sup>a</sup> etapa consiste no ajuste referente à identificação e ao carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores; (b) a 2. <sup>a</sup> etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas orçamentárias, mas que não compõem a informação de custo.	As informações relativas ao controle de: (a) materiais; (b) cálculo de custo/hora da mão de obra; (c) mão de obra; (d) custo/hora de máquinas e viaturas; (e) máquinas e viaturas; (f) apuração dos custos indiretos; (g) apuração dos custos de bem ou serviço; (h) apuração de custos diretos da função; (i) custos por função.
Método de Custeio	O SIC utiliza o Custeio direto, embora a NBC T 16.11 não estabeleça método específico.	Custeio absorção total
Principais informações obtidas	Demonstrações de custos: (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; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio para apuração dos custos e os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar a comparabilidade da informação.	(a) demonstração dos resultados por funções (facultativa); (b) apuração dos custos dos bens e serviços, para fixação das tabelas de tarifas e preços; (c) reclassificação dos custos diretos e indiretos; (d) método de repartição de base única.

Quadro 2: Comparação entre os aspectos relacionados aos Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal do Brasil e de Portugal

Fonte: Adaptado de Carvalho e Costa (2005) e STN (2011).

No Quadro 2, é possível perceber, inicialmente, que o objetivo da aplicação de um sistema de custos no Brasil e em Portugal possui natureza distinta. Enquanto no Brasil a necessidade está embasada na necessidade de gestão, em Portugal também existe a preocupação, além da evidenciação dos custos das funções, de estabelecer custos para a formação de tarifas e preços dos serviços públicos.

Outro fator de destaque é a ausência de rateio dos custeios indiretos no modelo brasileiro. A inexistência de rateio dos custos indiretos poderá colocar em xeque a utilidade da informação, visto que, atualmente, os custos indiretos representam parcela significativa dos gastos de qualquer instituição, sendo que, no serviço público, não é diferente.

Segundo Carvalho e Costa (2005), o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) permite a utilização do Sistema de Custeio Total, apesar de não se referir ao fato de forma direta. É perceptível, no contexto de Portugal, uma preocupação com relação aos custos indiretos, preocupação compreensível, visto que os custos indiretos representam boa parte dos custos relacionados aos serviços nesse país.

No que diz respeito à formação de preços, no entendimento de Carvalho e Costa (2005), tem-se a seguinte lição:

Para fazer face à escassez de recursos que caracteriza os municípios, as entidades precisam de um financiamento estável e eficiente, que, contudo, não será determinante na qualidade e racionalidade na prestação de serviços. Nesse contexto, sendo as tarifas e os preços os recursos em relação aos quais os municípios possuem maior margem de manobra financeira, é importante apurar de que forma estão sendo fixados os valores cobrados dos utilizadores de tais serviços (CARVALHO E COSTA, 2005, p. 8).

Finalmente, quando a análise é direcionada para as principais informações obtidas, o destaque orçamentário do modelo brasileiro é evidente: enquanto a preocupação portuguesa se distingue pela visão de formação de preço do serviço público, a ideia portuguesa está alicerçada na eficiência econômica com ausência de lucro, ou seja, o Estado deve arrecadar exatamente o que consome de recursos, evitando gastos supérfluos com eventuais sobras orçamentárias.

Assim, observa-se, como principal diferença em relação ao Brasil, o fato de que o sistema de Portugal é configurado de modo a conseguir apurar os custos subjacentes ao cálculo das taxas, tarifas e preços. Diversamente do Brasil, o sistema português apresenta uma série de informações obrigatórias para o uso dos centros de custos, especificando regras sobre a sua execução, principalmente com relação à apuração dos custos diretos e indiretos das funções, bens e serviços.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, foi possível identificar o empenho do Governo Federal, tanto no sentido de cumprir a legislação vigente quanto em criar um sistema de informações de custos

que não represente um encargo financeiro excessivo aos órgãos públicos e, conseqüentemente, aos contribuintes, ao mesmo tempo que forneça informações gerenciais.

A experiência do BACEN foi, sem dúvida, inovadora e ousada ao implantar um método de custeio complexo como o ABC, sendo uma atitude pioneira entre os Bancos Centrais no mundo (BACEN, 2004). É possível verificar que a iniciativa do BACEN trouxe, no mínimo, amadurecimento no tocante aos sistemas gerenciais no Serviço Público Brasileiro.

Outro elemento relevante analisado neste estudo foi a importância da informação de custos em Portugal, visto que nesse país a informação de custos possui finalidade essencial na formação de taxas e preços públicos, abordagem propícia para as informações de custos, visto que, apesar de o serviço público não ter o objetivo de lucro, o mesmo deve primar pelo equilíbrio entre os custos e a arrecadação. Além disso, em Portugal, o processo de implantação do sistema de custos ocorreu a partir de 1999. Assim, a experiência desse país pode servir de base comparativa para o Brasil.

Diferentemente do sistema brasileiro, que não adotou a sistemática de rateio de custos, o sistema de custeio adotado em Portugal permite essa apuração, usando uma base única de apropriação dos custos indiretos. Em Portugal, o POCAL (1999) estabelece a evidenciação dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e dos serviços, fazendo referência à classificação funcional, em que cada função/atividade representa os produtos/serviços alocados. No entanto, cabe notar que esse país também criou uma série de mecanismos necessários à efetiva apuração de custos, mecanismos esses que ainda necessitarão ser instituídos no Brasil.

No entanto, quanto à importância da informação de custos, é possível inferir, diante deste estudo, que o Governo, por meio do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), poderá ter informações satisfatórias para que, em caso de necessidades de redução de gastos, se analisem os pontos que não afetam o funcionamento dos programas-chave bem como se identifiquem custos excessivos que fujam à normalidade.

Cabe ressaltar ainda que, embora de forma inicial, no Brasil a informação de custo gerencial do SIC já está disponível aos gestores. Ressalta-se que, juntamente com a prestação de contas da Presidência da República, no ano de 2011, foi publicado o primeiro resultado da utilização dos relatórios de informações de custos. Logicamente, esses dados ainda são carentes de comparabilidade, em razão da sua recente implementação, todavia configurando-se como o início do uso de uma nova ferramenta de gestão pública que está sendo amadurecida neste País.

Por fim, destaca-se que a apuração dos custos da atividade pública revela-se um trabalho profundo e minucioso, implicando a participação ativa de todos os responsáveis pela execução dos serviços públicos na coleta de dados e no tratamento das informações. É fato que desenvolver um sistema de custos é uma tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, persistência, liderança e tempo para aprimoramento progressivo.

Porém, mesmo diante das limitações a que estão sujeitos tais sistemas, cabem maximizações dos esforços buscando-se soluções que permitam viabilizar as informações necessárias à eficiente gestão dos recursos e à tomada de decisão na área pública no Brasil.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**. Ano 50, n. I, jan-mar, 1999.

BACEN. Secretaria de Relações Institucionais. Equipe de Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento. **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil: um estudo de caso**. Brasília, DF, junho de 2004. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf)>. Acesso em: 07 de dez. de 2012.

BACEN. **Banco Central Responde – Demanda 201403256**. [Mensagem Pessoal] Mensagem recebida por Adriano Ernesto Kappke em 11 de janeiro de 2012 via email.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL, **Lei Complementar 101**. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, de 04 de maio de 2000.

BRASIL, **Lei 12.527**. Regula Acesso de Informação, de 18 de novembro de 2011.

BRASIL, **Lei 10.180**. 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, de 06 de fevereiro de 2001.

BRASIL. **Decreto 6.976**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências, de 07 de outubro de 2009.

BRASIL. **Instrução Normativa Nº 2**. Dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a Prestação de Contas do Presidente da República para o exercício de 2011, de 16 de dezembro de 2011.

BRASIL. **Portaria 157**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, de 09 de março de 2011.

BRASIL, **Portaria Interministerial 945**. Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal, de 28 de outubro de 2005.

CFC. **Resolução 1.366**. Aprova a NBC-T 16.11 – Sistema de Custos do Setor Público, 2011.

CGU - Controladoria Geral da União. **Os sistemas informatizados da Administração Pública Federal**, 2012. Disponível em: <<http://www3.transparencia.gov.br/TransparenciaPublica/origem/index.html>>. Acesso em: 15 out. 2012.

CARVALHO, João Baptista da Costa ; COSTA, Teresa do Carmo Salgueiro. **O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração Local de Portugal**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 28 a 30 de novembro, Itapema, Florianópolis, 2005.

ELMASRI, Ramez; NAVATHE, Shamkant. **Sistemas de Banco de Dados**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Wesley, 2005.

- FERNANDES, Júlio Cesar de Campos. **O Uso da Informação de Custos na Busca por Excelência da Gestão Pública.** In: IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, 25 a 27 de maio, Brasília, 2011.
- GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. **A Implementação do Sistema de Custos do Setor Público.** São Paulo: FGV, 2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da Metodologia Científica.** 23. ed. São Paulo: Vozes, 2003.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** Brasília: ENAP, 2005.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo e DEBUS, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal,** 2 ed., Brasília, Tesouro Nacional, 2 ed., 2002.
- PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de Fevereiro. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL),** 1999.
- ROSINI, Alessandro Marco e PALMISANO, Ângelo. **Administração de Sistemas de Informação e Gestão do Conhecimento.** São Paulo: Pioneira *Thompson Learning*, 2003.
- STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Sistema de Informação de Custos no Governo Federal: a História do SIC.** Disponível em:  
<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/historia\\_SIC.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/historia_SIC.asp)> Acesso em: 26 jun. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de Informação de Custos no Governo Federal.** Brasília: MPOG, 2008. <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/teste/FundamentosdeCustosV31-PublicacaoonDOU.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Pedido Respondido.** [Mensagem Pessoal] Mensagem recebida por Adriano Ernesto Kappke em 31 de outubro de 2012.
- SILBERSCHATZ, Abrahan; KORTH, Henry F.; SUDARSHAN, S. **Sistemas de Banco de Dados.** 5. Ed. Tradução de Daniel Vieira. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2006.

**A identificação do(s) autor(es) deverá (ão) vir em arquivo separado sob o nome identificação.doc, no mesmo e-mail, contendo:**

**I - nome(s) do(s) autor(es):**

- **Adriano Ernesto Kappke**, Categoria profissional: estudante de ciências contábeis da UFRGS.
- **Ângela Rozane Leal de Souza**, categoria profissional: Contadora; nº de registro em CRC: 52.107; Mestre em Ciências Contábeis e profissional/pesquisadora ligada ao ensino e pesquisa na área contábil na UFRGS.

**II - título do trabalho:**

Gestão de recursos públicos no Brasil sob o prisma do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC): estrutura, implantação e análise comparativa com o sistema adotado em Portugal.

**Área temática 4:** Contabilidade Governamental e terceiro setor

**RESUMO**

Os recentes esforços do Governo Federal do Brasil têm demonstrado que é possível a criação de um sistema de custos que não represente um grande esforço financeiro para sua implementação e, ao mesmo tempo, gere relatórios importantes, tanto para a tomada de decisão dos governantes quanto para o devido acesso à informação. Desse modo, quanto aos procedimentos técnicos, este estudo utiliza-se da pesquisa bibliográfica e documental, para atingir o objetivo geral de realizar uma avaliação da aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), tendo como objetivos específicos: analisar a implantação de um sistema de custos em uma autarquia federal no Brasil e comparar o sistema brasileiro com o adotado em Portugal. Os resultados do estudo apontam para a importância das informações de custos geradas pelo SIC, pois, com a adoção desse sistema, o governo federal poderá ter subsídios para analisar os pontos que afetam o funcionamento dos programas-chave e identificar custos excessivos que, eventualmente, fujam à normalidade. Evidencia-se, porém, que essas informações ainda encontram-se carentes de comparabilidade, em razão da sua recente implementação no Brasil, porém essa nova ferramenta de gestão pública começa a ser amadurecida no País.

**Palavras-chave:** Sistemas de custos; Desempenho no setor público; Gestão



governamental.

### **III - endereço completo, fone comercial e celular, e e-mail para contato:**

- **Ângela Rozane Leal de Souza**

Fone celular: (51) 99922628

Fone comercial: (51) 3308-3487

e-mail para contato: [angela.souza@ufrgs.br](mailto:angela.souza@ufrgs.br) e [angela.rsl@gmail.com](mailto:angela.rsl@gmail.com)

Endereço: Rua Hugo Ribeiro, 88, Ap. 13, Menino Deus, 901050-080 Porto Alegre/RS e UFGRS/FCE Av. João Pessoa, 52 Sala 11, DCCA, Campus Centro, 90040-000 Porto Alegre – RS.

- **Adriano Ernesto Kappke**

Fone celular: (51) 84223550

Fone comercial: (51) 32132035

e-mail para contato: [adriano.kappke@saude.gov.br](mailto:adriano.kappke@saude.gov.br)

Endereço: Núcleo F-52, casa 125 – Bairro Piratini – Charqueadas/RS

### **IV - currículo resumido do(s) autor(es):**

- **Ângela Rozane Leal de Souza**

Professora na Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Experiência profissional na área contábil e financeira, atuando principalmente nos seguintes temas: controladoria, contabilidade e custos. Mestrado em Ciências Contábeis pela UNISINOS e Graduação em Ciências Contábeis.

- **Adriano Ernesto Kappke**

Aluno de Graduação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Trabalha atualmente no Serviço de Gestão de Pessoas do Ministério da Saúde, Núcleo Estadual do Rio Grande do Sul. Possui experiência na área de licitações públicas e compras diretas e em projetos de extensão universitária.

### **V – foto digital com boa resolução:**



22 a 24 de maio de 2013

FUNDAPARQUE - Bento Gonçalves - RS - Brasil

CONTABILIDADE, INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

