

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC (IM) KARINE RAMALHO NÓBREGA MENDONÇA

**O PLANEJAMENTO DA FORÇA NAVAL COMPONENTE NAS
OPERAÇÕES CONJUNTAS:
O Emprego da Contabilidade de Custos no Planejamento Militar**

Rio de Janeiro

2024

CC (IM) KARINE RAMALHO NÓBREGA MENDONÇA

**O PLANEJAMENTO DA FORÇA NAVAL COMPONENTE NAS
OPERAÇÕES CONJUNTAS:
O Emprego da Contabilidade de Custos no Planejamento Militar**

Dissertação apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Orientador: CF (RM1) Fabiano Rebello
Cantarino

Rio de Janeiro
Escola de Guerra Naval

2024

DECLARAÇÃO DA NÃO EXISTÊNCIA DE APROPRIAÇÃO INTELECTUAL IRREGULAR

Declaro que este trabalho acadêmico: a) corresponde ao resultado de investigação por mim desenvolvida, enquanto discente da Escola de Guerra Naval (EGN); b) é um trabalho original, ou seja, que não foi por mim anteriormente utilizado para fins acadêmicos ou quaisquer outras; c) é inédito, isto é, não foi ainda objeto de publicação; e d) é de minha integral e exclusiva autoria.

Declaro também que tenho ciência de que a utilização de ideias ou palavras de autoria de outrem, sem a devida identificação da fonte, e o uso de recursos de inteligência artificial no processo de escrita constituem grave falta ética, moral, legal e disciplinar. Ademais, assumo o compromisso de que este trabalho possa, a qualquer tempo, ser analisado para verificação de sua originalidade e ineditismo, por meio de ferramentas de detecção de similaridades ou por profissionais qualificados.

Os direitos morais e patrimoniais deste trabalho acadêmico, nos termos da Lei 9.610/1998, pertencem ao seu Autor, sendo vedado o uso comercial sem prévia autorização. É permitida a transcrição parcial de textos do trabalho, ou mencioná-los, para comentários e citações, desde que seja feita a referência bibliográfica completa.

Os conceitos e ideias expressas neste trabalho acadêmico são de responsabilidade do Autor e não retratam qualquer orientação institucional da EGN ou da Marinha do Brasil.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela benção da vida, bem como pela serenidade concedida para aceitar as coisas que não pude modificar, pela coragem para transformar aquelas que me foi possível e pela sabedoria para discernir entre umas e outras.

Ao meu esposo, Paulo, expresso minha profunda gratidão pelo amor sincero, pelo apoio incondicional e por ser uma fortaleza incansável ao longo desta árdua jornada, em que mesmo presente estive ausente. Sua dedicação e força foram imprescindíveis para a superação dos desafios enfrentados.

A minha cunhada Rita, meu enteado Lucas e meus filhos André e Gabriel, dirijo meu reconhecimento por compreenderem minhas frequentes ausências e por acreditarem em mim. Sou imensamente grata pelos cuidados generosos e pelo suporte constante que me ofereceram, os quais foram fundamentais para que eu pudesse seguir adiante com meus compromissos e responsabilidades.

Aos meus estimados pais, Tarcisio e Águida, rendo minhas sinceras homenagens pelas orientações e pelos exemplos de vida que me ofertam e representam, ao longo de minha existência, os nobres espelhos que foram cruciais para a formação do ser humano que me tornei.

À Marinha do Brasil, expresso minha profunda gratidão pela carreira que me foi proporcionada. Na figura de meus chefes navais, encontrei não apenas orientação e liderança, mas também exemplos inspiradores que moldaram a militar que sou hoje. Os conhecimentos adquiridos e os valores absorvidos ao longo dessa trajetória foram determinantes para o meu aprimoramento, e são frutos diretos das oportunidades e do suporte oferecidos por esta ilustre instituição.

Ao corpo docente da Escola de Guerra Naval e da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ), pelos conhecimentos compartilhados.

Ao CF (RM1) Fabiano Rebello Cantarino, meu orientador, por ter me permitido explorar um tema tão relevante para a minha área de atuação. Sua paciência, profissionalismo e orientação segura foram determinantes para a conclusão deste trabalho. Suas valiosas contribuições e incansável apoio me proporcionaram o conhecimento e a confiança necessários para superar os desafios deste percurso acadêmico.

RESUMO

O presente trabalho abordou o tema O Planejamento da Força Naval Componente nas Operações Conjuntas, tendo como objetivo geral analisar a aderência da Contabilidade de Custos, por meio do Sistema de Custos da Marinha (SCM), no planejamento da Força Naval Componente (FNC) nas Operações Conjuntas, ao possibilitar o registro dos custos das operações navais. Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental dividida em cinco capítulos, utilizando-se de um método dedutivo. A pesquisa abordou o atual SCM, focando nos principais gastos logísticos de uma FNC. Esta abordagem visou registrar os custos das operações navais e fornecer informações gerenciais que apoiem o processo de tomada de decisão, identificando áreas que possam ser otimizadas. Em seguida, foram apresentados e analisados conceitos sobre Planejamento Militar, Administração Financeira, bem como sobre Contabilidade de Custos, que foram fundamentais para o entendimento do problema e do princípio da eficiência na Administração Pública. Foram exploradas as ferramentas gerenciais da Contabilidade de Custos como suporte ao controle e à tomada de decisão, destacando seu papel na coleta e no tratamento dos dados produzidos nas operações militares realizadas. O estudo incluiu a análise das metodologias utilizadas pelos Processos de Planejamento Militar e Conjunto. Assim, após as análises das informações obtidas pela pesquisa, observou-se que a Contabilidade de Custos, por meio do SCM, pode ser utilizada como auxílio na gestão dos custos logísticos no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas, auxiliando o Comandante da FNC no processo de tomada de decisão ao fornecer informações sobre os custos logísticos das operações navais.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Macroatividades. Operações Conjuntas. Planejamento Militar. Logística Militar. Administração Financeira. Processo de Planejamento Militar. Sistema de Custos da Marinha.

ABSTRACT

The Planning of the Maritime Component Force in Joint Operations: The Use of Cost Accounting in Military Planning

This study addresses the topic The Planning of the Maritime Component Force in Joint Operations, aiming to analyze the adherence of Cost Accounting through the Navy Cost System (SCM) in the planning of the Maritime Component Force (FNC) in Joint Operations. The primary objective is to enable the recording of naval operation costs. The research was divided into five chapters, utilizing a deductive method and involving bibliographic and documentary analysis. The study focused on the current SCM, emphasizing the main logistical expenses of the FNC, aiming to record these costs and provide managerial information to support decision-making, and identifying areas for optimization. Concepts of military planning, Financial Administration, and Cost Accounting were presented and analyzed, crucial for understanding the problem and the principle of efficiency in Public Administration. The research explored the managerial tools of Cost Accounting as support for control and decision-making, highlighting their role in collecting and processing data produced in military operations. The study included an analysis of methodologies used in Military and Joint Planning Processes.

After analyzing the information obtained, it was observed that Cost Accounting, through SCM, can be used as an aid in managing logistical costs in the planning of the FNC in Joint Operations, assisting the FNC Commander in decision-making by providing information on the logistical costs of naval operations.

Keywords: Cost Accounting, Macroactivities, Joint Operations, Military Planning, Military Logistics, Financial Administration, Military Planning Process, Navy Cost System.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Arquitetura do modelo dos Centros de Custos da MB	50
Figura 2	Relação das Macroatividades em Vigor na MB.....	50
Figura 3	CC (Macroatividade 01.00 Preparo e Emprego da Força Naval).....	51
Figura 4	Codificação dos Centros de Custos da MB	54
Figura 5	Fontes de dados e sistemas conectados ao SCM.....	55

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	PLANEJAMENTO MILITAR	13
2.1	PREPARO E EMPREGO DAS FORÇAS ARMADAS	15
2.2	PROCESSO DE PLANEJAMENTO MILITAR	18
2.3	PROCESSO DE PLANEJAMENTO CONJUNTO.....	20
2.4	SÍNTESE	24
3	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	25
3.1	EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	29
3.2	GESTÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL	30
3.3	SISTEMA DE CUSTOS DA MARINHA	32
3.4	SÍNTESE	36
4	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA NO PLANEJAMENTO MILITAR	38
5	CONCLUSÃO	43
	REFERÊNCIAS	46
	LISTA DE ILUSTRAÇÕES	50

1 INTRODUÇÃO

O planejamento de uma Operação Conjunta, embora compartilhe semelhanças com o de outras operações, destaca-se pela diversidade dos processos de emprego e pelas particularidades técnicas e profissionais das diversas Forças Componentes envolvidas. Nesse contexto, torna-se evidente a importância da coordenação e integração das ações planejadas, a fim de permitir que o Comandante da Força Naval Componente (CFNC) assessore o Comandante Operacional, assegurando que seja mantida a consciência situacional¹ deste.

Assim, os planejamentos das Operações Conjuntas devem ser conduzidos em múltiplos níveis, incluindo estratégico, operacional e tático, além de levar em consideração a crescente complexidade dos recursos das Forças Armadas (FA). Conforme previsto no volume dois da Doutrina de Operações Conjuntas (2020), para o caso de forças componentes conjuntas será utilizada a metodologia do Processo de Planejamento Conjunto (PPC). Ademais, para o planejamento da FNC será utilizado o Processo de Planejamento Militar (PPM), tendo em vista as diferentes especificidades e características de emprego.

A elaboração do Planejamento da Força Naval Componente (FNC), planejamento tático, ocorrerá partir da ativação do planejamento da Operação Conjunta, podendo ambos os planejamentos ocorrerem de maneira paralela e simultânea, conforme a evolução dos acontecimentos exigir.

No nível operacional, o Comandante sincroniza ações de diversas forças para atingir os objetivos operacionais, alinhados com os esforços do Poder Nacional. Ele conta com o apoio de um Estado-Maior Conjunto (EMCj) e dos Comandantes das forças componentes, além de possíveis assessores especiais. Suas atribuições incluem organizar as forças subordinadas, distribuir recursos, definir relações de comando e estabelecer missões e responsabilidades. O Comandante também coordena o apoio logístico e mantém a consciência situacional necessária para informar os níveis estratégico e político, pois as listas de necessidades são essenciais para o planejamento e execução das operações militares, assegurando que todas as exigências operacionais e logísticas sejam atendidas (Brasil, 2020a).

¹ “Percepção precisa dos fatores e condições que afetam a execução da tarefa durante um período determinado, permitindo ou proporcionando ao seu decisor, estar ciente do que se passa ao seu redor e assim ter condições de focar o pensamento à frente do objetivo” (Brasil, 2015a, p. 71).

Dessa forma, independentemente de qual o tipo de processo de planejamento utilizado, a necessidade de envio de listas de necessidades, representa um passo crucial para garantir que as demandas logísticas sejam identificadas e atendidas.

Nesse contexto, a estimativa de custos é fundamental no planejamento militar de uma operação conjunta, pois possibilita a alocação eficaz de recursos financeiros, materiais e humanos, assegurando que todos os elementos da operação estejam adequadamente fornecidos para garantir seu sucesso. Essa prática fornece informações essenciais para que os Comandantes e planejadores tomem decisões fundamentadas em dados precisos, promovendo uma coordenação eficiente entre as forças envolvidas e assegurando uma operação sincronizada e harmoniosa.

Além disso, a estimativa de custos permite a identificação e mitigação de riscos financeiros, possibilitando ajustes nos planos para evitar déficits orçamentários. Ela também garante a transparência no uso dos recursos públicos, promovendo uma prestação de contas clara e mantendo a confiança do público e das autoridades superiores, otimizando o uso dos recursos disponíveis, aumentando a eficiência operacional e fornecendo dados valiosos para o planejamento de operações futuras, além de facilitar a interoperabilidade entre diferentes forças e unidades, garantindo que todas as partes tenham os recursos necessários para cumprir suas missões em operações conjuntas.

No nível tático, o planejamento da FNC é elaborado a partir do planejamento do Comando Operacional ativado, utilizando a metodologia do PPM. Este processo poderá auxiliar o CFNC na resolução de problemas militares e utilizar ferramentas do PPC para estimar custos e otimizar recursos.

Nesse contexto, a utilização da Contabilidade de Custos apresenta-se como uma ferramenta gerencial importante a ser utilizada como elemento de estimativa de custos, por meio de seu suporte logístico. Cabe mencionar que, nos ambientes empresariais, os sistemas de custos exercem uma função relevante ao orientar as empresas na determinação da quantidade ideal a ser produzida e na identificação de produtos que não geram lucro. Já no setor público, o critério relevante se baseia na identificação de custos elevados em comparação com padrões de análise, como custos históricos ou custos de operações similares, podendo oferecer orientação para a Administração Pública. Essa orientação pode indicar a necessidade de melhorias nos processos existentes, reestruturação, terceirização de serviços específicos, estabelecimento de parcerias, descentralização de funções, adoção de contratos de

gestão, entre outras medidas.

Além disso, esta área da contabilidade desempenha duas funções principais: apoio ao controle e suporte à tomada de decisão. Em relação ao controle, sua principal missão é fornecer dados necessários para estabelecer padrões orçamentários e outras formas de previsão, e, posteriormente, monitorar os resultados reais para compará-los com os valores planejados. Quanto à tomada de decisão, sua importância é destacada pela provisão de informações relevantes sobre valores que influenciam as consequências de curto e longo prazo.

Na Marinha do Brasil (MB), o emprego da Contabilidade de Custos como instrumento de análise gerencial e apoio à tomada de decisão tem mostrado considerável progresso desde 2018. Anteriormente restrita à sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS), essa ferramenta ampliou seu alcance as demais Organizações Militares (OM), por meio do Sistema de Custos da Marinha (SCM).

Diante disso, a questão de pesquisa que ora se apresenta é a seguinte: a Contabilidade de Custos, por meio do SCM, pode ser utilizada no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas?

Este estudo tem como objeto a aderência da Contabilidade de Custos, por meio do SCM, no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas. Esta pesquisa abordará o atual SCM no que tange às principais atribuições da Seção de Administração Financeira ativada numa FNC em Operação Conjunta, a fim de investigar os benefícios da utilização desse Sistema de Custos.

Por conseguinte, entende-se que a escassez de recursos públicos, justifica o estudo da Contabilidade de Custos, por meio do SCM, na estimativa dos custos logísticos no planejamento da FNC nas operações conjuntas, pois o SCM pode contribuir para a identificação, registro e uso eficiente dos recursos públicos, resultando em melhorias na qualidade e na quantidade das operações realizadas e promovendo uma gestão eficiente.

Apresentada a questão, o objetivo geral deste trabalho é analisar a aderência da Contabilidade de Custos, por meio do SCM, ao planejamento da FNC nas Operações Conjuntas.

Deve-se, ainda, destacar a relevância desta pesquisa por demonstrar como a integração entre o Planejamento Militar e a Administração Financeira eficiente pode contribuir para o sucesso das operações militares. Utilizando exemplos históricos e

ferramentas modernas, como o SCM, o estudo pode demonstrar a importância da logística, da coordenação entre forças e da gestão de custos na otimização dos recursos disponíveis, ao promover a eficiência, a transparência e a capacidade de resposta das FA em contextos de guerra e de paz.

Nesse sentido, a pesquisa é baseada em um método dedutivo, valendo-se de pesquisa documental e bibliográfica. O trabalho será organizado em cinco capítulos: o primeiro será introdutório, o dois e o três serão dedicados à apresentação e análise de conceitos, o quarto fará uma correlação dos conceitos abordados nos capítulos dois e três, e o último apresentará as conclusões.

No capítulo dois, serão abordados conceitos sobre planejamento militar, logística militar, PPM e PPC que auxiliarão no entendimento do problema apresentado. O planejamento da FNC nas Operações Conjuntas objetiva o preparo e o emprego das FA. O preparo abrange todas as esferas da sociedade e envolve um planejamento nos níveis estratégico, operacional e tático. O emprego das FA, como expressão Militar do Poder Nacional, ocorrerá em situação de guerra e de não-guerra. Também serão apresentados tópicos sobre logística militar, cujas funções logísticas desempenham um papel fundamental para garantir que todos os recursos necessários estejam disponíveis no momento e local adequados.

O capítulo três abordará conceitos sobre Administração Financeira e Contabilidade de Custos, cuja relevância das informações de custos para organizações públicas, privadas e do terceiro setor² tem crescido ao longo do tempo. Em seguida, serão abordados conceitos sobre a eficiência na Administração Pública, que tem evoluído de forma significativa, desde a inclusão do princípio da eficiência na Constituição Federal, que visa ao melhor uso dos recursos públicos para alcançar os melhores ganhos possíveis com o menor custo, promovendo o bem-comum. Também tratar-se-á sobre a gestão de custos do Governo Federal e sobre o Sistema de Custos da MB.

No capítulo quatro, será apresentada uma correlação entre os conteúdos de Planejamento Militar e de Administração Financeira, abordados nos capítulos dois e três, para que seja possível identificar como a Seção de Administração Financeira

² Organizações privadas sem fins lucrativos que prestam serviços de caráter público. Estas entidades, também conhecidas como organizações da sociedade civil, incluem associações e fundações, e têm como objetivo resolver questões sociais. Elas diferem do Primeiro Setor (governo) e do Segundo Setor (iniciativa privada com fins lucrativos), e desempenham um papel crucial na promoção do bem-estar social, muitas vezes influenciando políticas públicas e criando mercados de trabalho (TCESP, 2022).

pode colaborar no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas.

O último capítulo sintetizará os levantamentos mais relevantes do estudo, os quais servirão de apoio para responder à pergunta elaborada.

2 PLANEJAMENTO MILITAR

Historicamente, campanhas militares bem-sucedidas, como as realizadas por líderes como Alexandre, o Grande, e Napoleão Bonaparte, foram marcadas por um planejamento detalhado. A Operação Overlord, mais conhecida como Dia D, é um exemplo emblemático de planejamento militar meticuloso durante a Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Esta operação marcou a invasão da Normandia pelos Aliados em 6 de junho de 1944 e foi um ponto de virada crucial na guerra contra as forças do Eixo. O planejamento desta operação envolveu a coordenação de múltiplas nações aliadas, a integração de forças terrestres, aéreas e marítimas, e a realização de complexas operações para confundir as defesas alemãs. A Operação Overlord demonstrou a importância da cooperação internacional e da superioridade logística, resultando na libertação da Europa Ocidental do domínio nazista (Blainey, 2010; Magnoli, 2006).

Nesse contexto, a logística também desempenhou um papel essencial na invasão da URSS pela Alemanha Nazista. A Operação Barbarossa, que começou em 22 de junho de 1941, foi a maior operação militar da história em termos de homens e equipamentos. A logística alemã enfrentou desafios imensos, pois a invasão abrangia vastas distâncias e terrenos difíceis. O planejamento logístico incluía a construção de ligações rodoviárias e ferroviárias para facilitar a invasão, mas a dependência de suprimentos rápidos e a subestimação das reservas soviéticas criaram problemas significativos (Taets, 2020).

A princípio, a Alemanha obteve rápidos sucessos, cercando e destruindo grandes contingentes soviéticos. No entanto, à medida que os alemães avançavam, os problemas logísticos se agravavam. As estradas se transformaram em lama devido às chuvas de outono, dificultando o movimento das tropas e dos blindados. Além disso, a chegada do inverno, um dos mais rigorosos em décadas, piorou ainda mais a situação. As tropas alemãs, sem roupas de inverno adequadas, sofreram com o congelamento e problemas mecânicos em seus equipamentos (Taets, 2020).

Por outro lado, a logística soviética havia preparado fortes linhas de defesa e trazido reforços de outras partes do país, conseguindo estabelecer linhas de suprimento eficientes que lhes permitiram resistir e eventualmente contra-atacar. A Batalha de Moscou (1941-1942) exemplificou essa diferença logística, na qual a ofensiva alemã foi finalmente interrompida, e as forças soviéticas lançaram uma

contraofensiva que levou à derrota alemã. A falha logística alemã foi um dos fatores decisivos que culminaram na derrota na Frente Oriental. A incapacidade de manter linhas de suprimento adequadas e a falta de preparação para as condições climáticas severas mostraram a grande importância da logística na execução das operações militares (Taets, 2020).

No contexto empresarial, Ballou (1995) afirma que a logística visa proporcionar aos clientes os níveis de serviço³ esperados, garantindo que produtos ou serviços corretos sejam entregues no local adequado, no momento certo e nas condições desejadas, com o menor custo possível. Esse objetivo é alcançado através da administração eficiente das principais atividades logísticas, incluindo transporte, manutenção de estoques, processamento de pedidos e outras atividades de suporte.

Assim, a importância dos custos na logística é destacada, uma vez que enfatiza a necessidade de identificar e equilibrar custos em diferentes áreas, como transporte e manutenção de estoques, para alcançar uma combinação otimizada. Em vez de minimizar custos de forma isolada, a abordagem integrada considera todas as parcelas de custo, promovendo uma operação mais eficiente. A gestão logística deve explorar várias alternativas e integrar-se, além dos limites da própria empresa. Essa abordagem abrangente permite o uso eficiente dos recursos, assegurando uma distribuição física eficaz e atendendo às necessidades dos clientes. Dessa forma, uma gestão cuidadosa dos custos melhora o atendimento ao cliente e amplia a competitividade no mercado (Ballou, 1995).

Por outro lado, a gestão de custos na Administração Pública deve garantir que os recursos públicos sejam utilizados de maneira a maximizar a eficiência dos serviços prestados à sociedade. O princípio da eficiência visa assegurar que os serviços públicos atendam adequadamente às necessidades da sociedade que os custeia. Este princípio está intimamente ligado à economicidade, conforme enunciado no artigo 70 da Constituição Federal, que trata do controle financeiro da Administração Pública. O objetivo é alcançar uma prestação de serviços de qualidade da forma mais simples, rápida e econômica possível, melhorando a relação custo-benefício das atividades administrativas. Assim, a gestão de custos no governo deve focar não apenas na redução de despesas, mas também na otimização dos recursos para

³ “O nível de serviço logístico ao cliente se refere ao resultado dos processos de gestão logística da cadeia de suprimentos, ao disponibilizar os produtos requeridos no local e momento certos” (Corrêa, 2019, p. 79).

proporcionar serviços públicos eficientes e de alta qualidade, atendendo às expectativas e necessidades da sociedade (Alexandrino e Paulo, 2013).

2.1 PREPARO E EMPREGO DAS FORÇAS ARMADAS

O preparo do país para a guerra abrange todas as esferas da sociedade e exige um planejamento antecipado em todos os níveis, garantindo uma transição rápida e eficiente de uma situação de normalidade⁴ para um conflito armado. Nesse contexto, a Política Nacional de Defesa define a Segurança Nacional como a condição que outorga ao país manter sua soberania e integridade territorial, viabilizar seus interesses nacionais sem enfrentar pressões ou ameaças, e assegurar aos cidadãos o pleno uso de seus direitos e deveres constitucionais. A segurança está intimamente ligada à percepção de riscos que são capazes de se converter em ataques, com origens internas ou externas, afetando diversos aspectos do Poder Nacional (Brasil, 2020a).

Nesse sentido, o preparo conjunto das FA envolve planejamento militar nos níveis estratégico, operacional e tático, sendo, no ano subsequente a confecção de tais planejamentos, testados em adestramento conjunto, revisados, atualizados e arquivados (Brasil, 2020a). O conceito de preparo no contexto do Poder Naval envolve ações para manter, substituir, aperfeiçoar ou incrementar as capacidades navais, além da criação de novas capacidades (Brasil, 2023a).

Por conseguinte, o emprego das FA, como expressão Militar do Poder Nacional e como suporte à ação política nacional e internacional, ocorrerá em situação de guerra⁵, como na Defesa da Pátria, e em situação de não-guerra⁶, como na garantia dos poderes constitucionais, garantia da lei e da ordem (GLO), atribuições subsidiárias⁷, prevenção e combate ao terrorismo, ações sob a égide de organismos internacionais, emprego em apoio à política externa em tempo de paz ou crise e outros

⁴ “Caracteriza-se por ser aquela na qual os indivíduos, grupos sociais e a Nação sentem-se seguros para concretizar suas aspirações, interesses e objetivos, porque o Estado, em sentido mais amplo, mantém a ordem pública e a incolumidade das pessoas e do patrimônio” (Brasil, 2020a, p. 20).

⁵ Situação de Guerra: “quando o Poder Militar for empregado explorando a plenitude das suas características de violência” (Brasil, 2020a, p. 19).

⁶ Situação de não-guerra: “quando o Poder Militar for empregado sem implicar ações de efetivo combate, exceto em circunstâncias especiais, em que o poder de combate é usado de forma limitada, em situação de normalidade” (Brasil, 2020a, p. 20).

⁷ Atribuições subsidiárias gerais: “Emprego das Forças Armadas, de natureza não-militar, estabelecido em instrumentos legais que dizem respeito à cooperação com o desenvolvimento nacional e com a defesa civil” (Brasil, 2015a, p. 41).

empregos de não-guerra (Brasil, 2020a).

Em situação de normalidade, o emprego das FA pode ser decidido, se, porventura, fique caracterizado o comprometimento da ordem pública. Na situação de não-normalidade⁸, o emprego das FA caracteriza-se pela intervenção da União nos Estados ou no Distrito Federal, ou pela decretação do estado de defesa, ou do estado de sítio (Brasil, 2020a).

O Poder Nacional, em seus conflitos contemporâneos, tem mostrado que a sinergia do emprego conjunto das FA, por meio da interoperabilidade, é fundamental para obter o máximo rendimento da expressão militar. A visualização do emprego conjunto envolve identificar aspectos comuns que possibilitam a interoperabilidade, permitindo uma aplicação adequada da força militar para soluções rápidas nos conflitos. Em situações complexas que exigem resoluções desafiadoras, é crucial que o planejamento prepare e implemente todas as ações necessárias para resolver problemas militares, garantindo o sucesso de qualquer operação (Brasil, 2020a).

O general prussiano Clausewitz (1951, p. 300) destacou que “plano de guerra compreende todo o conjunto do ato militar; através dele, esse ato torna-se um todo que terá de ter um objetivo final bem determinado, no qual devem estar absorvidos todos os objetivos particulares”.

Nesse contexto, Coutau-Bégarie, em seu Tratado de Estratégia, cita que Herbert Rosinski, na década de 1950, propôs uma classificação coerente e adequada às demandas da época. No topo dessa classificação está a política, que coordena os diversos ramos na condução da guerra ou conflito. Abaixo dela, a estratégia tradicional se apoia em dois instrumentos: o operacional e o tático. Rosinski distingue o nível operacional como um meio da estratégia, diferenciando-o da tática, mas também o contrastando com a própria estratégia (Coutau-Bégarie, 2010).

O nível político é caracterizado pela tomada de decisão de alto nível, que envolvem a formulação de diretrizes e políticas de defesa nacionais. Este nível é responsável por definir os objetivos políticos e legais de um conflito, incluindo a declaração de guerra e a mobilização nacional. As decisões no nível político são formalizadas através da Diretriz Presidencial de Emprego de Defesa, um documento que fornece as diretrizes gerais para o planejamento estratégico e operacional das

⁸ Quando “forças oponentes de forma potencial ou efetiva, ameaçam a integridade nacional, o livre exercício de quaisquer dos Poderes, o ordenamento jurídico em vigor e a paz social, acarretando grave comprometimento da ordem pública e da ordem interna” (Brasil, 2020a, p.20).

FA. É essencial que essas decisões sejam embasadas em fundamentos jurídicos sólidos para garantir a legitimidade das ações tomadas (Brasil, 2017b).

Como afirma Clausewitz (1951, p.300), “a guerra nada mais é que a continuação das relações políticas, com uma mistura de outros meios”. Ao mencionar 'misturada com outros meios', ele destaca que essas relações políticas não cessam durante a guerra, nem se transformam em algo completamente diferente; elas essencialmente persistem, independentemente dos meios utilizados. As principais direções em que os eventos da guerra se desenvolvem e aos quais estão vinculados são, em sua essência, as características gerais da política, que se mantêm ao longo de todo o conflito, até sua conclusão com a paz (Clausewitz, 1951).

Baseados nas diretrizes emitidas pelo nível político, os planos estratégicos são elaborados no Ministério da Defesa e no EMCj das FA. Este nível é responsável por traduzir os objetivos políticos em objetivos militares estratégicos, delineando o emprego das FA em operações tanto em tempos de paz quanto de conflito. A Diretriz Ministerial de Emprego de Defesa, a Diretriz de Planejamento Estratégico Militar e o Plano Estratégico de Emprego Conjunto das Forças Armadas são documentos-chave que orientam o planejamento e a execução das operações militares, assegurando a coerência entre os objetivos estratégicos e as ações operacionais (Brasil, 2020a).

O nível operacional é onde os planos estratégicos são convertidos em planos operacionais, focando na coordenação e execução das operações militares. Os Comandantes operacionais desenvolvem planos detalhados para as campanhas e operações, baseando-se nos planos estratégicos recebidos do nível superior. Este nível envolve a preparação de operações conjuntas específicas para atingir os objetivos estabelecidos e seu produto é o Plano Operacional (Brasil, 2020b).

No âmbito desta discussão, Coutau-Bégarie (2010), em seu Tratado de Estratégia, expõe que o nível operacional é o estágio em que uma operação é planejada, executada e sustentada com o propósito de alcançar um objetivo estratégico em um teatro de operações. Este nível envolve a coordenação das ações das diversas forças nesse teatro, sob a responsabilidade do Comandante do teatro.

Assim, o planejamento para operações conjuntas baseia-se em dados confiáveis e atualizados, visando a assegurar que todas as ações sejam executadas em tempo hábil, bem como permitindo uma resposta organizada e coordenada a situações de diferentes níveis de complexidade e incerteza (Brasil, 2020b).

2.2 PROCESSO DE PLANEJAMENTO MILITAR

No nível tático, o planejamento da FNC, como uma Força Singular, é elaborado a partir do planejamento do Comando Operacional ativado e utilizando-se da metodologia do PPM, empregada na MB para resolver problemas militares, utilizando-se da criatividade, experiência profissional, conhecimento e astúcia do CFNC e de seu Estado-Maior (EM). Dessa forma, o PPM não apenas orienta, mas também potencializa as capacidades dos envolvidos no planejamento, além de ser uma ferramenta potencialmente ampla e versátil, capaz de ser adaptada para diversos tipos de planejamento, inclusive ações de caráter humanitário e Operações Anfíbias (Brasil, 2006).

Além disso, o PPM segue o método de raciocínio sistemático, fundamentado nos preceitos de evidência, análise, síntese e enumeração. A evidência evita a precipitação e improvisação, aceitando como verdadeiro apenas o que é claro e indiscutível. A análise divide as dificuldades de um problema em partes menores, resolvendo-as uma a uma. A síntese conduz o planejador a partir de conhecimentos simples para os mais complexos, e a enumeração busca listar todos os fatos pertinentes e suas conclusões. Esses preceitos garantem uma abordagem lógica e estruturada no processo de planejamento, proporcionando confiança aos subordinados, clareza nas ordens, disciplina de raciocínio e procedimentos, compreensão mútua entre Comandante e subordinados, crucial para a execução das ordens, e alívio da tensão devido às grandes pressões psicológicas, especialmente em tempos de guerra (Brasil, 2006).

Ademais, o PPM reduz o componente subjetivo nas decisões militares, evitando decisões baseadas apenas na intuição ou experiência anterior, conferindo maior rapidez na apreciação dos fatos e tomadas de decisão mais rápidas. A aplicação contínua de um mesmo método contribui significativamente para este aspecto, garantindo consistência e eficácia. Isso é particularmente relevante para uma FNC, onde a coordenação e a clareza nas ordens são essenciais e a velocidade e a precisão nas decisões são críticas para o sucesso das operações (Brasil, 2006).

O ambiente marítimo apresenta características únicas que exigem um apoio logístico especializado para garantir a eficácia das operações navais. Devido ao meio em que atua, o mar, e à mobilidade, durabilidade e poder de destruição dos meios envolvidos, é fundamental que o suporte logístico às Forças Navais seja eficiente e

adequado à natureza, escala, duração e localização das operações. Esse trabalho é realizado pela Seção de Logística (M-4) do EM, sendo responsável pelo planejamento e controle de todas as ações logísticas necessárias. Para consubstanciar as atividades da M-4 é elaborada a estimativa logística, documento que fornece uma compreensão completa dos aspectos logísticos da situação e representa o ponto de partida para elaboração do plano logístico (Brasil, 2006).

No contexto da FNC, a logística desempenha um papel vital, abrangendo diversas funções interligadas que asseguram a eficácia das missões. A função de suprimento envolve a identificação e a provisão dos meios necessários para as operações, o que inclui alimentos, água, munição, combustível, equipamentos médicos e peças de reposição. A função de manutenção garante que todos os equipamentos e materiais estejam operacionais, pois a reparação e a manutenção preventiva permitem que falhas durante as operações sejam evitadas, devendo as instalações fixas, como bases e arsenais, e as móveis, como navios-oficina, estarem preparadas para oferecer suporte contínuo (Brasil, 2006).

Ademais, a logística de transporte é responsável pela movimentação eficiente de pessoal e materiais, devendo a análise das necessidades de transporte considerar as especificidades do material e as rotas disponíveis, incluindo vias marítimas, fluviais, terrestres e aéreas, sendo a capacidade de escoamento e a interligação das redes de transporte fatores críticos para garantir um fluxo constante de suprimentos, além de assegurar o rápido atendimento de feridos, na evacuação médica. A função de recursos humanos envolve a gestão do pessoal operacional e de apoio necessário para as operações, pois a especialização e a dificuldade de obtenção de pessoal são fatores críticos que necessitam de previsão de substituições baseadas em baixas estimadas (Brasil, 2006).

Por sua vez, a logística de saúde lida com a provisão de serviços médicos e a evacuação de feridos. Baseando-se em dados estatísticos e na natureza da oposição esperada, as necessidades médicas são determinadas. A análise inclui recursos médicos disponíveis em hospitais, bases e navios-hospitais, além da capacidade de atendimento das unidades combatentes. A função de engenharia é importante para construir ou expandir bases operacionais, sendo essencial considerar as vias de transporte e os recursos necessários para a movimentação dos meios indispensáveis à sua construção e futura operação. Por último, a função de salvamento inclui serviços e facilidades necessárias para recuperar equipamentos e pessoal durante as

operações, sendo dependentes do desenvolvimento das operações e de uma análise das capacidades das organizações de apoio logístico fixo e móvel (Brasil, 2006).

De acordo com o Manual de Planejamento Operativo da Marinha (2024), uma FNC ao atuar em uma operação conjunta ou singular, possui a flexibilidade para adaptar as ferramentas de planejamento no nível operacional, devendo o CFNC organizar o EM com foco especial nos aspectos de pessoal, logística e finanças, considerando a complexidade dos desafios enfrentados e as características específicas da sua Força. Isso inclui a estruturação do EM do Comandante Operacional, a ativação de um Comando Logístico Componente e a execução das atividades no nível operacional.

Seguindo as diretrizes da Doutrina de Operações Conjuntas, o CFNC deve, sempre que necessário, aconselhar o Comandante Operacional em questões específicas da Força Naval, que podem envolver, conforme os processos estabelecidos pela Seção de Administração Financeira (D-10) do Comando Operacional, a administração orçamentária e financeira, com ênfase na sua programação, conciliando os recursos disponíveis com as despesas previstas, além da gestão dos atos administrativos relativos a estas atividades (Brasil, 2024, 2020a).

2.3 PROCESSO DE PLANEJAMENTO CONJUNTO

No passado, as guerras eram simples e podiam ser vencidas por uma única FA, com o sucesso dependendo da liderança, da diferença de efetivos, do uso da massa e do destemor individual. Atualmente, os conflitos são limitados, não declarados, convencionais ou não, e de decurso incerto, com ameaças fluidas e difusas. Isso requer que o preparo das FA se baseie em capacidades, com forças militares flexíveis, versáteis e móveis, capazes de atuar de forma conjunta (Brasil, 2020a).

Em que pese o planejamento de Operações Conjuntas ser semelhante ao de outras operações, ele se distingue pela diversidade dos processos e peculiaridades das Forças Componentes, devendo ser conduzido nos níveis estratégico, operacional e tático, demandando maior integração nas estruturas de comando e controle, inteligência e logística, além da articulação e junção dos trabalhos engendrados, pois o Comando Operacional, combina as ações navais, aéreas e terrestres para lograr os propósitos estratégicos e operacionais, em simetria com as diligências políticas,

diplomáticas, econômicas e psicossociais, visando obter a eficácia por intermédio da sinergia das Forças Componentes (Brasil, 2020a).

Ativado um Comando Operacional para adestramento ou emprego real, o EMCj será estruturado nas Seções de Pessoal (D-1), Inteligência (D-2), Operações (D-3), Logística e Mobilização (D-4), Planejamento (D-5), Comando e Controle (D-6), Comunicação Social (D-7), Operações de Informação (D-8), Assuntos Cíveis (D-9) e Administração Financeira (D-10) para desempenharem o planejamento e o controle das operações, cabendo ao Chefe do EMCj, entre outras atribuições, coordenar as tarefas entre as seções e as ações entre as Forças Componentes (Brasil, 2020a).

Cabe ao Chefe da D-10, entre outras atividades, o assessoramento nos assuntos relativos à administração orçamentária e financeira; a coordenação com a D-4 no levantamento dos recursos orçamentários decorrentes das Listas de Necessidades das Seções do EMCj e dos custos envolvidos; a realização da programação orçamentária e financeira, compatibilizando os recursos recebidos com as despesas previstas; a proposição da distribuição às Forças Componentes dos recursos disponíveis; e o controle dos registros contábeis dos recursos financeiros recebidos e dos documentos hábeis⁹ dos atos administrativos relativos às despesas realizadas (Brasil, 2020a).

Cabe ao Chefe da D-4, entre outras atribuições, o estabelecimento dos níveis mínimos de estoque das classes de suprimento; a manutenção do fluxo do apoio logístico; a confecção do Anexo de Logística e Mobilização e seus apêndices ao plano operacional, visando o atendimento das demandas das funções logísticas; a confecção dos mapas e dos relatórios de atividade logística; a manutenção da consciência situacional logística; e a consolidação das Listas de Necessidades das seções do EMCj em uma única, denominada Lista de Necessidades Complementar (Brasil, 2020a).

No PPC, é fundamental identificar suprimentos críticos¹⁰ desde o início e priorizar sua distribuição. Desta forma, os planejadores logísticos também devem analisar fatores restritivos que podem afetar as ações em cada fase do planejamento,

⁹ “É o documento de despesa cadastrado no sistema que gera compromissos de pagamento ou de recebimento, podendo ser de previsão (Nota de Empenho, Contrato, etc), ou de Realização (Nota Fiscal, Recibo, Folha de Pagamento, etc)” (Brasil, 2018, p. 47).

¹⁰ Itens críticos são componentes ou produtos especializados que apresentam longos tempos de espera e cujo principal objetivo não é obter o menor preço, mas garantir sua disponibilidade. Ter uma fonte alternativa de suprimento, mesmo que seja de alto custo, é valioso para assegurar que esses itens estejam sempre disponíveis (Chopra e Meindl, 2016).

identificando pontos críticos e avaliando riscos. O controle de movimento, a integração de recursos civis e a consideração de um suprimento automático eficiente são aspectos importantes para garantir a eficácia do apoio logístico. Assim, ao seguir uma sequência lógica de etapas, como análise das condições existentes, elaboração do planejamento e da estimativa de necessidades, e controle do suporte planejado, os planejadores podem assegurar que o apoio fornecido contribua de maneira significativa para o cumprimento da missão (Brasil, 2020a).

Considera-se a estimativa logística como um processo matemático que identifica as necessidades de apoio para uma missão específica. No entanto, essa abordagem é apenas parte do processo, pois a análise da missão, incluindo a consideração de fatores como missão, inimigo, terreno, meios disponíveis e tempo, desempenha um papel crucial. A análise da missão define quem, o quê, quando, onde e o porquê da operação, enquanto a situação do inimigo e as condições do terreno influenciam diretamente o apoio logístico necessário (Brasil, 2020a).

Cabe registrar que Henrique Luiz Corrêa (2019) destaca a importância de focar não apenas na precisão das previsões, mas na magnitude dos erros e nas maneiras de ajustar os processos para minimizar essas incertezas. Em muitas empresas, discussões sobre "acertar" ou "errar" previsões são frequentes, mas ineficazes, pois elas, por sua própria natureza, são sempre suscetíveis a erros. Assim, o objetivo não deve ser acertar todos os prognósticos, mas sim entender e gerenciar o grau de incerteza. Para gestores de cadeias de suprimentos, é crucial compreender não apenas a demanda ou vendas previstas, mas também o erro esperado dessas estimativas. Portanto, previsões devem sempre considerar dois aspectos: um da demanda ou vendas, e um da incerteza ou erro esperado. Esse entendimento é fundamental para tomar decisões sobre margens de segurança, como estoques, tempos ou capacidade extra, a fim de mitigar ou reduzir as incertezas e manter os níveis desejados de serviço logístico ao cliente¹¹.

A elaboração da estimativa logística é um processo fundamental para o planejamento logístico. Por meio de métodos lógicos e sistêmicos, que incluem abordagens probabilísticas e determinísticas, os planejadores logísticos podem calcular com precisão as necessidades de recursos materiais e pessoais decorrentes

¹¹ "O nível de serviço logístico ao cliente se refere ao resultado dos processos de gestão logística da cadeia de suprimentos, no sentido de promover a utilidade de local e tempo para o cliente (disponibilizar os produtos requeridos no local e momento certos)" (Corrêa, 2019, p. 79).

da ativação de tarefas prevista. Isso assegura a preparação logística e o posicionamento dos meios necessários (Brasil, 2020a).

Adicionalmente, a estimativa logística pode ser baseada em Dados Médios de Planejamento (DAMEPLAN), permitindo uma previsão ainda mais precisa e eficaz das necessidades logísticas. Esse processo integrado de estimativa é essencial para garantir que todos os recursos necessários estejam disponíveis no momento certo, contribuindo para o sucesso das operações planejadas (Brasil, 2020a).

Ademais, a estimativa logística identifica as necessidades e estabelece prioridades, dimensionando o fluxo de apoio. Em situações nas quais o tempo é escasso, é essencial priorizar aspectos críticos do apoio logístico, como transporte, suprimento de alimentos, combustíveis, armamentos, munições, material de saúde, evacuação de pessoal e hospitalização, manutenção de material e itens críticos. Essa priorização é vital para garantir a continuidade das operações sem interrupções significativas (Brasil, 2020a).

Portanto, a estimativa logística é crucial no planejamento militar, pois envolve a obtenção de dados de planejamento precisos e atualizados para avaliar corretamente as necessidades. Diversas metodologias podem ser empregadas para obter os DAMEPLAN, incluindo o uso de dados históricos, perfis de consumo, consumo por equipamento e consumo por homem. Cada uma dessas metodologias citadas possui suas particularidades e limitações, sendo aplicáveis em diferentes contextos operacionais (Brasil, 2020a). Nesse contexto, o Exército Brasileiro, por exemplo, elaborou seu manual de DAMEPLAN a fim de fornecer aos estabelecimentos de Ensino do Exército os dados relevantes para o planejamento em diversos níveis operacionais. Esse documento enfatiza que a pesquisa e a coleta de dados devem ser atividades contínuas, tornando-se uma preocupação permanente para todos os seus usuários (Brasil, 2017c).

A flexibilidade na cadeia de suprimentos é essencial, permitindo ajustes na entrega de itens e na gestão de reservas para evitar desabastecimentos. Os fatores de consumo, geralmente expressos em quilogramas por homem por dia, facilitam o cálculo global das necessidades. Deve-se também considerar que diferentes classes de suprimentos podem apresentar fatores de consumo variados, especialmente entre unidades desdobradas em diferentes zonas de operação (Brasil, 2020a).

Desde tempos de paz, as FA devem desenvolver planilhas de fatores de consumo baseadas em dados históricos acumulados. Considerações específicas de

planejamento são necessárias para cada classe de suprimento, como material de subsistência, intendência, combustíveis, materiais de construção, armamento, entre outros. Por exemplo, o planejamento para combustíveis deve considerar os tipos de equipamentos, o terreno, as condições climáticas e as distâncias a serem percorridas (Brasil, 2020a).

2.4 SÍNTESE

Ao concluir este capítulo, notou-se que o preparo do país para a guerra requer um planejamento antecipado e que envolve todos os setores nacionais, garantindo uma rápida transição de normalidade para conflito. O preparo conjunto das FA abrange planejamentos estratégico, operacional e tático, sendo estes revisados e atualizados periodicamente. Já o emprego das FA ocorre em situações de guerra e não-guerra, incluindo defesa da pátria, GLO e ações humanitárias, sendo a interoperabilidade essencial para este emprego, otimizando o rendimento da expressão militar.

Ademais, os objetivos políticos traduzem-se em planejamentos estratégicos que, por sua vez, serão interpretados no nível operacional, sendo o planejamento operacional conjunto o produto deste desdobramento. O planejamento conjunto e a metodologia de raciocínio sistemático garantem uma abordagem estruturada, enquanto a logística de suporte é vital para a atingimento do estado final desejado.

Foi observado também que uma FNC pode ajustar as ferramentas de planejamento no nível operacional em operações conjuntas. O CFNC deve focar a organização do EM em aspectos de pessoal, logística e finanças, levando em conta os desafios e as características da Força, o que inclui a estruturação do EM do Comandante Operacional, a ativação de um Comando Logístico Componente e a execução das atividades no nível operacional.

3 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

No início deste capítulo, faz-se mister destacar o princípio formulado pelo economista Thomas Malthus de que "os recursos são escassos e as necessidades ilimitadas", que fundamentou diversas teorias macro e microeconômicas e que orientam políticas administrativas em nações e conglomerados empresariais ao redor do mundo (Silva e Santos, 2014).

Nesse sentido, Receita Pública abrange todo recolhimento aos cofres públicos, seja em numerário ou bens, conforme direitos legais do Estado ou depósitos de valores não pertencentes a ele. As instituições públicas dependem financeiramente desses recebimentos, que só são reconhecidos como Receitas Públicas quando efetivamente arrecadados, seguindo o regime de caixa (Kohama, 2006).

Por outro lado, Despesas Públicas são os gastos definidos em leis orçamentárias ou especiais destinados a serviços públicos, aumento patrimonial, quitação de dívidas públicas e restituições, sendo reconhecidas conforme o regime de competência, que determina que devem ser registradas no período em que são incorridas, independentemente de quando são efetivamente pagas (Kohama, 2006).

Assim, as Normas Sobre Administração Financeira e Contabilidade (2023) determinam que nenhuma despesa pode ser efetuada sem a existência de crédito disponível que a suporte, nem pode ser atribuída despesa a uma dotação inadequada. Tal norma acrescenta, ainda, que é proibido qualquer fornecimento ou prestação de serviços cujo valor exceda o saldo da dotação. Na Administração Pública, o processo de despesa ocorre em três fases distintas: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é o ato do Ordenador de Despesa (OD) que deduz, de uma dotação de crédito, o valor da despesa, criando uma obrigação de pagamento. A liquidação verifica o direito adquirido pelo credor, baseando-se em documentos comprobatórios (nota fiscal, fatura, dentre outros) que apuram a origem, o objeto, o valor exato a ser pago e o destinatário do pagamento. Finalmente, o pagamento é a entrega do valor devido ao credor, realizada apenas após a regular liquidação da despesa e devidamente autorizada pelo OD.

Na MB, antes da realização do empenho, é necessária a realização das fases iniciais da despesa: a determinação de necessidades, que envolve especificar e discriminar os bens, serviços ou obras, a serem adquiridos ou contratados, documentando essas necessidades em um pedido interno detalhado em termos de

unidades de medida, quantidades, prazos, períodos e locais específicos; a pesquisa de mercado, que consiste na identificação e consulta de fornecedores potenciais, utilizando preferencialmente o Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores, para comparar preços e condições de pagamento; e por fim, a licitação, que é o estágio no qual é selecionada a proposta mais vantajosa para a Administração Pública, conforme as normas e legislação vigentes (Brasil, 2023b).

Nesse contexto, o orçamento é uma técnica especializada para administrar o dinheiro público, servindo como ferramenta essencial para que o administrador público planeje o futuro de maneira realista, estimando as receitas, recursos escassos, do ano seguinte e, a partir destas, fixando sua respectiva despesa. Enquanto o orçamento é prospectivo, a Contabilidade Pública é retrospectiva, registrando as realizações financeiras da administração, efetuando o controle financeiro do setor público, ao interligar a arrecadação e a aplicação eficiente dos recursos públicos e mantendo o equilíbrio entre receitas e despesas (Kohama, 2006).

Deste modo, a Lei Orçamentária Anual (LOA) é um pilar sobre o qual se baseia o planejamento orçamentário da União e compreende a programação das ações a serem executadas para o ano seguinte. Uma vez aprovada pelo Congresso Nacional, o documento segue para sanção pelo Presidente da República (Brasil, 2021).

Assim, recursos orçamentários referem-se às receitas previstas na LOA e arrecadadas pelo administrador público. As receitas podem ser classificadas como orçamentárias, previstas na LOA, ou extraorçamentárias, provenientes de recursos de terceiros que ingressam na unidade por meio de contratos ou decisões judiciais, como cauções, depósitos judiciais e operações de crédito por antecipação de receita. As despesas públicas, realizadas sob coordenação do OD, são classificadas de forma semelhante: orçamentárias, previstas na LOA, e extraorçamentárias, que envolvem a devolução de recursos a terceiros recebidos por contratos ou decisões judiciais (Fortes, 2005).

Adicionalmente, a programação orçamentária envolve a delegação de competência, permitindo que subordinados executem tarefas específicas. As Unidades Orçamentárias¹² (UO) recebem dotações de créditos, que são autorizações

¹² “Unidade da Administração Federal à qual o Orçamento da União ou, mais especificamente, o Quadro de Detalhamento de Despesa consigna dotações específicas para a realização de Programas de Trabalho e sobre as quais essa unidade exerce o poder de disposição. As UO, por estarem contempladas no orçamento com dotações próprias, são codificadas no sistema de classificação institucional” (Brasil, 2023b, p. 6-2).

legislativas para efetuar despesas. Após a aprovação e publicação da LOA, a previsão de receita e a fixação da despesa são registradas automaticamente nas UO pelo sistema de administração financeira (SIAFI). Esses créditos são então repassados às Unidades Gestoras¹³ (UG), que são responsáveis pela execução efetiva das despesas, assegurando que os recursos sejam utilizados de acordo com os limites e diretrizes estabelecidos na legislação em vigor e permitindo uma gestão eficiente dos recursos públicos (Brasil, 2023b).

No entanto, a execução do orçamento é realizada pelas UO, que, em sua maioria, não possuem recursos financeiros suficientes para completar o ciclo de execução orçamentária até o pagamento. Como a maioria das receitas dos entes federativos é arrecadada pelo Ministério da Fazenda, na União, os recursos financeiros são movimentados por meio de uma programação financeira, conforme são arrecadados ao longo do exercício financeiro. Essa programação visa formular diretrizes para a elaboração de cronogramas setoriais de desembolsos, estabelecer o fluxo de caixa e definir limites periódicos de saque contra a conta do Tesouro Nacional, conforme o artigo 5º do Decreto n.º 93.874 de 1986. Este instrumento é utilizado pelos entes federativos para corrigir distorções na execução orçamentária, buscando o equilíbrio das finanças públicas (Fortes, 2005).

A supervisão dos registros contábeis dos recursos financeiros recebidos e dos documentos relativos às despesas realizadas é essencial. Essa tarefa envolve a atuação do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) como Unidade Setorial de Controle Interno, conforme o Decreto n.º 3.591 de 2000, e a fiscalização pelo Tribunal de Contas da União (TCU), auxiliando o Congresso Nacional na verificação da regularidade das contas. É imprescindível que cada UG tenha procedimentos internos de controle para avaliar e corrigir tempestivamente qualquer irregularidade nos atos de gestão, assegurando a conformidade com leis e regulamentos, prevenindo danos ao erário, garantindo a fidedignidade das informações e mantendo a eficiência operacional. A responsabilidade inicial pelo cumprimento desses procedimentos de controle interno recai sobre o gestor público responsável pelo processo de trabalho, enquanto outras instâncias de controle, tanto internas quanto externas, contribuem para a supervisão e avaliação contínua da gestão das UG

¹³ “UO ou a UA investida de autoridade para gerir créditos orçamentários e recursos financeiros, próprios ou sob descentralização, realizando, por conseguinte, atos de gestão orçamentária, financeira ou patrimonial” (Brasil, 2023b, p. 6-2).

(Brasil, 2023b).

Desta forma, o orçamento ganhou importância no Brasil, priorizando os conceitos orçamentários sobre a evidenciação dos aspectos patrimoniais. A principal dificuldade da Contabilidade Aplicada ao Setor Público foi mudar de um enfoque predominantemente orçamentário para um enfoque patrimonial, mantendo a conformidade com as normas legais do orçamento.

Já, a relevância das informações de custos para organizações públicas, privadas e do terceiro setor tem crescido ao longo do tempo, desde os primórdios da Contabilidade Gerencial no século XIII, passando pela Revolução Industrial e chegando à era contemporânea. Esse desenvolvimento foi impulsionado por fatores como a globalização econômica, aumento da concorrência, avanços tecnológicos, estabilidade econômica, abertura de mercados e o crescente distanciamento entre proprietários e administradores. Nesse contexto, a utilidade das informações de custos se manifesta em três áreas principais: Contabilidade Societária, Tributária e Gerencial (Martins e Rocha, 2015).

A Contabilidade Societária elabora e divulga demonstrações contábeis para usuários externos, abrangendo a identificação, mensuração, registro e evidenciação de eventos econômicos. A Contabilidade de Custos, nesse contexto, avalia insumos e produtos para valoração de estoques no Balanço Patrimonial, apuração do custo de bens e serviços vendidos na Demonstração de Resultados, e determinação de custos de danos materiais e lucros cessantes (Martins e Rocha, 2015).

A Contabilidade Gerencial, por sua vez, destina-se a usuários internos, abrangendo planejamento e avaliação de desempenho. Nesse campo, a Contabilidade de Custos mede valores relevantes para os administradores, oferecendo dados essenciais para a tomada de decisão (Martins e Rocha, 2015).

Assim, a Contabilidade de Custos pode ser definida como o segmento ou área da Contabilidade que trata especificamente de elaborar técnicas, métodos, procedimentos e fundamentos teóricos visando à mensuração, à classificação e à avaliação das mutações patrimoniais relacionadas às operações internas da empresa, objetivando a obtenção do custo de determinados bens ou serviços (Borges, 2015, p. 18 apud Ludícibus, 2000).

Na gestão pública, a elaboração de estratégias de planejamento tem emergido como um componente essencial para aprimorar a precisão na distribuição de recursos e minimizar os custos nas entidades governamentais. Consequentemente, a obtenção de resultados eficazes está intrinsecamente ligada à implementação de metodologias

e tecnologias avançadas que auxiliem os administradores nos processos de tomada de decisão.

De acordo com Pérez-Lopes, Prior e Zafra-Gómez (2015), em contextos de limitações orçamentárias e financeiras, torna-se imperativo o emprego de abordagens inovadoras que possibilitem a administração eficiente dos serviços públicos, assegurando que a eficácia na entrega de benefícios à comunidade seja maximizada.

3.1 EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A eficiência no setor público tem evoluído de forma significativa, especialmente após a inclusão do princípio da eficiência no artigo 37 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n.º 19 de 1998. Este princípio visa à otimização dos recursos públicos para alcançar os melhores resultados com o menor custo, promovendo o bem-comum. A Contabilidade Pública tem desempenhado um papel essencial nesse contexto, fornecendo informações detalhadas que permitem monitorar e avaliar a aplicação dos recursos públicos de forma eficiente (Soares, 2019).

A eficiência na Administração Pública, enfatizada na Reforma Gerencial do Estado de 1995, idealizada por Luiz Carlos Bresser-Pereira, representa uma abordagem inovadora e estratégica para melhorar as operações do governo. Esta reforma diferenciou as atividades exclusivas do Estado das atividades sociais e científicas, promovendo maior autonomia e *accountability*¹⁴ dos servidores. Além disso, a criação de agências reguladoras e organizações sociais, destinadas a gerir atividades não exclusivas com financiamento público, foi um passo crucial para reduzir a burocracia e aumentar a eficiência. Essas iniciativas culminam na adoção da Administração Pública gerencial, que é um modelo de gestão focado em eficiência, evidenciado pelo uso de indicadores de desempenho e gestão baseada em resultados, alinhando as funções estatais com as necessidades e expectativas da sociedade moderna (Bresser-Pereira, 2000).

O uso da Contabilidade de Custos no setor público auxilia os gestores na tomada de decisão sobre cortes orçamentários, realocação de recursos e melhorias na eficiência operacional. Essa prática não só contribui para a redução de gastos

¹⁴“Obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões” (Brasil, 2017a, p. 32).

desnecessários, mas também assegura que os recursos públicos sejam utilizados para a maximizar os benefícios para a sociedade. Assim, a Contabilidade de Custos pode transformar a gestão pública, tornando-a mais transparente e responsável perante os cidadãos (Alonso, 1999).

No contexto da avaliação de desempenho governamental, a adoção de indicadores para verificar o cumprimento de metas e objetivos é uma prática estabelecida nos sistemas gerenciais de custos. De acordo com Alonso (1999), a implementação de sistemas de custos e a aferição da eficiência são processos interdependentes, uma vez que a avaliação de desempenho não pode ocorrer sem uma precisa apuração de custos.

Segundo Sun Tzu (2010), a austeridade do príncipe é vital para a estabilidade do país durante operações militares. Transportar provisões de lugares distantes empobrece o povo e eleva os preços, prejudicando a maioria da população. Longas campanhas aumentam os custos e esgotam os recursos, levando à ruína econômica e à arrecadação de impostos sob pressão. Portanto, para garantir o bem-estar do povo e a sustentabilidade da nação, o príncipe deve ser austero em seus gastos.

3.2 GESTÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

No contexto da Administração Pública brasileira, a Lei n.º 4.320, promulgada em 17 de março de 1964, foi um marco inicial ao incorporar a disciplina de custos à Contabilidade Pública. No entanto, a legislação seguiu a tendência de controlar e avaliar os processos produtivos específicos da indústria, aplicando-os diretamente às atividades industriais da Administração Pública (Monteiro, 2010). Por exemplo, fábricas de armas administradas pelo Ministério da Defesa ou indústrias farmacêuticas operadas pelo governo precisavam determinar os custos de produção de seus bens.

A modernização da Administração Pública recebeu um impulso adicional com o Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, que visava estabelecer uma Administração Gerencial no setor público. Este decreto expandiu a finalidade das informações de custos para uso gerencial, além das limitações anteriores à Contabilidade Industrial (Monteiro, 2010).

Em 1986, o Decreto Presidencial n.º 93.872 regulamentou o artigo 79 do Decreto-Lei n.º 200/1967, especificando os métodos para a contabilidade apurar os custos dos serviços e estipulando penalidades para as unidades que não fornecessem

as informações necessárias para essa apuração. Este decreto representou um avanço significativo para a implementação efetiva da Contabilidade de Custos na Administração Pública (Monteiro, 2010).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada em 2000, introduziu novas diretrizes para a Administração Pública, incluindo a exigência de manter um sistema de custos que possibilitasse a avaliação e o monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme previsto em seu artigo 50. Posteriormente, a Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, estruturou e regulamentou o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, atribuindo à Secretaria do Tesouro Nacional a responsabilidade de tratar dos custos na Administração Pública Federal.

Esses marcos legais foram complementados pelo Acórdão n.º 1078/2004 do TCU, que determinou a adoção de providências para que a Administração Pública Federal pudesse dispor, o mais brevemente possível, de sistemas de custos para avaliar e acompanhar a gestão orçamentária e financeira. Finalmente, o Decreto n.º 6.976, de 2009, consolidou esses esforços, reforçando a importância de um Sistema de Contabilidade Federal capaz de registrar e evidenciar os custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal (Kladi e Ferrari, 2011).

A implementação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC) foi a operacionalização dessas regras, melhorando a qualidade do gasto público ao permitir a efetiva mensuração do desempenho governamental (Monteiro, 2010).

Assim, o SIC visa otimizar a eficiência alocativa e operacional dos recursos públicos, sendo sua eficiência no processo alocativo aprimorada ao permitir a avaliação de bens e serviços produzidos pelo governo e verificando se justificam os custos ou se há alternativas menos dispendiosas. Este sistema fornece informações cruciais para que os órgãos de planejamento e orçamento possam avaliar opções durante o processo decisório, especialmente na alocação de recursos públicos, possuindo, portanto, um caráter preventivo (Machado e Holanda, 2010).

Ademais, a eficiência operacional do Estado na produção de bens e serviços é constantemente avaliada, visando identificar diferentes métodos de produção que minimizem os custos, expondo ineficiências e oportunidades de redução de gastos. Isso inclui a avaliação do desempenho de indivíduos e organizações (incluindo outros entes e ONGs), a identificação de economias em despesas correntes, conforme previsto no artigo 39 da Constituição Federal, e a análise custo-benefício das ações. A análise comparativa de diferentes abordagens para a produção de um mesmo bem

facilita a identificação de atividades de baixo valor agregado, promovendo *benchmarking*¹⁵ e melhorias contínuas (Machado e Holanda, 2010).

Outro objetivo significativo é a fixação de preços públicos e taxas. Para determinar o valor de venda em entidades governamentais que oferecem bens ou serviços mediante cobrança, é fundamental conhecer o custo dos produtos para estabelecer um preço justo ou calcular o resultado financeiro, seja ele lucro ou prejuízo (Machado e Holanda, 2010). Tal como ocorreu em 1994, a utilização da Contabilidade de Custos nas OMPS foi iniciada com o objetivo de apurar com precisão o valor dos produtos e serviços prestados.

Além dessas finalidades, o sistema subsidia o processo de planejamento e orçamentação, apoia decisões sobre a continuidade ou terceirização da produção de bens, serviços ou atividades, e aprimora as informações gerenciais internas para permitir a medição de resultados e desempenhos. Ele também promove controles mais orientados a resultados. O maior desafio, entretanto, reside em assegurar que as informações produzidas sejam relevantes e adequadas ao processo de tomada de decisão, facilitando o trabalho dos gestores em otimizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade (Machado e Holanda, 2010).

Nesse contexto, diversos aspectos relacionados à responsabilidade no planejamento orçamentário, na administração financeira, contábil e patrimonial estão em evolução, com o objetivo de fortalecer uma gestão responsável. Quanto mais desenvolvida for a teoria e o debate ao seu redor, mais simples será incorporar esse consenso ao marco legal. Contudo, a mudança não será implementada por decreto, mas requererá um aperfeiçoamento contínuo do arcabouço conceitual e, acima de tudo, mudanças de comportamento. Assim, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e adequadas ao processo decisório (Machado e Holanda, 2010).

3.3 SISTEMA DE CUSTOS DA MARINHA

Em 2018, visando incorporar à gestão da Marinha os benefícios gerenciais proporcionados pelas informações de custos e utilizando como fundamento as

¹⁵ “É uma técnica largamente adotada que usa comparações de níveis de desempenho e práticas entre empresas no sentido de localizar e copiar/adaptar as melhores práticas, baseando-se fortemente em medidas de desempenho” (Corrêa, 2019, p. 152).

funcionalidades do SIC, a Alta Administração Naval aprovou a criação do Sistema de Custos da Marinha (SCM), tendo a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) como seu Órgão Central (Brasil, 2020d).

Conceitualmente, o SCM pode ser descrito como um conjunto estruturado de conceitos e procedimentos destinados a registrar, calcular e organizar os custos incorridos pelas diversas OM da MB na execução de suas atividades, com o intuito de gerar informações gerenciais que apoiem o processo de tomada de decisão (Brasil, 2020d; Mello, Santos Junior e Pessanha, 2021).

Cabe mencionar que as análises contábeis de custos da MB são realizadas por meio do SCM, o qual consolida os registros de custos apurados em Centros de Custos (CC) vinculados a atividades específicas. Além disso, o SCM fornece informações para apoiar decisões visando a uma alocação mais eficiente de recursos, indicando as condições para a melhoria da qualidade dos gastos e identificando custos considerados estratégicos para a Força Naval.

Diferentemente de outros sistemas corporativos da MB, o SCM não é um sistema transacional¹⁶. Funcionando como um *Data Warehouse*¹⁷, ele realiza a coleta e o tratamento dos dados produzidos por outros sistemas estruturantes, reduzindo assim a carga administrativa necessária para a geração das informações (Brasil, 2020d). Em comparação com a informação orçamentária, a informação de custos apresenta algumas vantagens, pois considera os impactos patrimoniais das atividades desenvolvidas, como o consumo de estoques e a depreciação, e permite a identificação da aplicação efetiva dos gastos, em contraste com a visão estritamente orçamentária, que geralmente destaca a aplicação planejada dos recursos (Machado e Holanda, 2010).

A arquitetura do SCM é estruturada para segregar os custos da MB por suas macroatividades, que são classificadas em finalísticas e de apoio. As macroatividades são compostas por atividades, produtos ou setores cujos custos se deseja evidenciar.

¹⁶ São sistemas de processamento que suportam as operações básicas dentro da empresa e responsáveis por garantir que as operações de rotina sejam realizadas de maneira eficiente e confiável, suportando a execução de transações diárias e mantendo a integridade e consistência dos dados operacionais (Oliveira, 2003).

¹⁷ É um banco de dados contendo dados extraídos do ambiente de produção da empresa, que foram selecionados, depurados e otimizados para processamento de consultas, e não para processamento de transações. Ele consolida dados de múltiplas fontes, incluindo bancos de dados relacionais, planilhas eletrônicas, documentos textuais, entre outros, bem como permite que gerentes e funcionários tomem decisões informadas baseadas em dados históricos e integrados, suportando sistemas de informações gerenciais e processos de tomada de decisão (Oliveira, 2003).

As macroatividades finalísticas referem-se às atividades principais da MB, como operações navais e atividades de ciência e tecnologia, enquanto as macroatividades de apoio incluem todas as atividades auxiliares necessárias para o funcionamento eficiente das macroatividades finalísticas, como serviços administrativos, manutenção e suporte logístico (Brasil, 2020d).

De forma similar, Michael Porter, ao definir o conceito de Cadeia de Valor¹⁸, assessora as organizações à identificação das atividades-chave que criam valor e estão alinhadas aos objetivos organizacionais. Porter destaca que a análise dessas atividades permite às empresas alcançar novos mercados, inovar em produtos ou serviços e reduzir custos, resultando em uma vantagem competitiva (Porter, 2023). Assim, tanto a estrutura de custos da MB quanto a Cadeia de Valor de Porter visam identificar e otimizar atividades críticas para melhorar a eficiência e a competitividade.

O sistema utiliza uma codificação específica para identificar os CC, que são as unidades mínimas de acumulação de custos e permitem a análise detalhada dos gastos. As atividades, por sua vez, representam o agrupamento de CC em funções semelhantes ou afins, facilitando a organização e gestão dos custos. Procedimentos específicos são adotados para o registro dos custos diretos¹⁹, como materiais de consumo imediato e serviços contratados, e para a apropriação dos custos indiretos²⁰, que são distribuídos às macroatividades correspondentes e conforme critérios de rateio previamente estabelecidos, assegurando uma gestão precisa e eficiente dos recursos financeiros, consoante o observado na figura 1 (Brasil, 2020d).

No âmbito do SCM, os custos associados às operações navais foram categorizados sob a macroatividade 01.00 Preparo e Emprego da Força Naval. Esta macroatividade subdivide-se em oito atividades, dentre as quais as atividades 1.01 Preparo de Meios e Tropas e 1.02 Emprego de Meios e Tropas, que se subdividem em 86 CC que abrangem as variadas operações e missões conduzidas ou integradas pela MB, conforme visualizado nas figuras 2 e 3.

Todas as OM devem registrar seus custos no SIAFI. Esses registros devem ser efetuados principalmente no momento da liquidação da despesa ou da

¹⁸ Cadeia de Valor é a sequência de atividades para produzir um produto ou serviço que satisfaça aos clientes, desde o desenvolvimento e marketing até operações, distribuição e suporte, alinhadas com a estratégia da empresa (Chopra e Meindl, 2016).

¹⁹ “São os custos que se podem facilmente relacionar a um determinado CC” (Brasil, 2020d, p. 1-4).

²⁰ “São os custos que os gestores não conseguem associar diretamente a um determinado CC. Os custos indiretos são alocados aos CC por meio de direcionadores de custos ou de critérios de rateio, previamente estabelecidos” (Brasil, 2020d, p. 1-4).

compatibilização com o Sistema de Material (SISMAT). É crucial que esses registros sejam feitos no CC adequado à finalidade do gasto, a fim de evitar distorções nas informações de custo. Portanto, não é necessária a correlação entre Ação Interna²¹, ou seja, o detalhamento estabelecido pela MB para gasto dos recursos em objetivos específicos, e o CC (Brasil, 2020d).

Dentro da estrutura do SCM, os 86 CC anteriormente citados referentes ao Preparo e Emprego de Meios e Tropas são responsáveis por concentrar todos os custos envolvidos na realização das operações e missões conduzidas ou integradas pela MB, tais como combustível empregado no deslocamento dos meios envolvidos, munição utilizada em exercícios de tiro, dentre outras.

O SIAFI é essencial para o funcionamento do SCM, pois todos os registros contábeis das OM são realizados no SIAFI e incluem a apropriação de custos diretos e indiretos, que são essenciais para consolidação e análise dos dados de custos no SCM. Para facilitar a identificação e o registro desses custos, utiliza-se uma codificação específica para os CC, que é composta por seis números que indicam a macroatividade, a atividade e o próprio centro de custos, conforme observado na figura 4. A visualização desses CC no SIAFI permite que os operadores registrem os gastos incorridos por meio da emissão de documentos hábeis no módulo de Contas a Pagar e Receber do SIAFI-Web²². Dessa forma, o SIAFI serve como a base de dados principal para o SCM, fornecendo os dados necessários para a análise detalhada dos custos e a geração de informações gerenciais que apoiam a tomada de decisão na MB (Brasil, 2020d).

Além do SIAFI, que fornece informações sobre os custos relacionados ao consumo de serviços de terceiros e materiais de uso imediato, o SCM utiliza outras fontes de dados: o Sistema de Controle de Bens da MB²³ (SISBENS), que oferece dados sobre os custos de consumo de material em estoque e a apropriação da depreciação; bem como o Sistema de Pagamento da Marinha do Brasil²⁴ (SISPAG),

²¹ Instrumento de materialização das metas físicas da MB e de seus respectivos detalhamentos em relação aos recursos orçamentários, permitindo a sua identificação, de forma clara e objetiva e correspondendo a um resultado a ser atingido. Cabe ressaltar que meta física é o detalhamento, quantitativo e qualitativo, de um resultado a ser atingido por uma meta, que, por sua vez, identifica os objetivos da MB de forma mais ampla (Brasil, 2021. p 1-7).

²² "SIAFI Web é a plataforma tecnológica do SIAFI em versão Web" (Brasil, 2018, p. 46).

²³ É um sistema de natureza administrativa, que visa controlar os bens patrimoniais em estoque e uso nas OM (Brasil, 2020c).

²⁴ Sistema de Pagamento da MB, que processa as informações necessárias ao pagamento de pessoal militar da ativa e inativos, pensionistas de militares, pensionistas do Superior Tribunal Militar (STM), civis quando no exterior e civis em situações especiais (Brasil, 2015b).

de onde são obtidos os custos associados à mão de obra militar. Os dados de custos produzidos pelo SCM podem ser acessados no SIC, por meio da plataforma Tesouro Gerencial²⁵ (TG) do Governo Federal, ou do Painel de Custos desenvolvido no Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor²⁶ (SIPLAD), que tem a finalidade de apresentar as informações de custos das OM da MB de forma resumida e gráfica, facilitando seu uso nos diversos níveis de tomada de decisão, como evidenciado na figura 5 (Santos Junior et al, 2023).

3.4 SÍNTESE

Deduz-se que a gestão eficiente dos recursos públicos é um desafio constante, reforçado pelo princípio de Malthus que destaca a escassez de recursos frente às necessidades ilimitadas. Isso sublinha a importância de arrecadar receitas e controlar despesas rigorosamente, assegurando que o Estado utilize seus recursos de maneira eficaz para atender às demandas da sociedade. A adoção dos regimes de caixa para receitas e de competência para despesas ajuda a manter o equilíbrio fiscal e a sustentabilidade financeira das atividades governamentais.

Além disso, a inclusão do princípio da eficiência na Administração Pública e a Reforma Gerencial do Estado de 1995 promoveram maior autonomia e responsabilidade entre os servidores públicos, resultando em uma gestão mais eficaz e menos burocrática.

Também se conclui que a evolução do arcabouço legal brasileiro estabeleceu uma base sólida para a Contabilidade de Custos no setor público, incorporando a disciplina de custos e expandindo seu uso para fins gerenciais. Isso permitiu uma avaliação mais precisa da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como demonstrou um compromisso contínuo com a transparência e a responsabilidade fiscal. Além disso, o sistema de custos apoia o planejamento e a orçamentação, auxilia nas decisões sobre continuidade ou terceirização de atividades e melhora as informações gerenciais internas, promovendo controles orientados a resultados.

²⁵ “Sistema lançado pela Secretaria do Tesouro Nacional, construído em uma plataforma de business Intelligence, ampliando expressivamente a abrangência e a atomicidade dos dados, a geração de relatórios dinâmicos, a modularidade, a construção de documentos complexos, painéis e o agendamento de consultas” (Brasil, 2018).

²⁶ “É uma ferramenta de Tecnologia da Informação (TI) que tem por finalidade apoiar o planejamento, a execução, o controle, a avaliação e o acompanhamento das atividades inerentes ao orçamento na MB” (Brasil, 2021).

Por fim, a criação do SCM exemplifica a aplicação prática desses conceitos, mostrando como as informações de custos podem apoiar a gestão eficiente. O SCM coleta e trata dados de diversos sistemas, fornecendo informações que auxiliam na tomada de decisão.

4 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA NO PLANEJAMENTO MILITAR

Neste capítulo, será apresentada uma correlação entre os conteúdos abordados nos capítulos dois e três, para que seja possível identificar como a Seção de Administração Financeira pode colaborar no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas.

O princípio da Economia de que os recursos são escassos e as necessidades ilimitadas fundamentou teorias macro e microeconômicas que orientam políticas administrativas às quais as instituições públicas estão sujeitas, tais como as UG das Forças Singulares, que dependem financeiramente da Receita Pública, que abrange todo recolhimento aos cofres públicos para a realização da Despesa Pública, seus gastos estabelecidos em leis orçamentárias ou especiais destinados a serviços públicos, de forma a equilibrar os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial.

Desse modo, o orçamento, como técnica especializada para administrar o dinheiro estatal, serve como ferramenta para que o gestor público planeje o futuro de maneira realista, estimando as receitas, recursos escassos, e a partir destas, fixando suas respectivas despesas. Enquanto o orçamento é prospectivo, a Contabilidade Pública é retrospectiva, registrando as realizações financeiras da administração, procedendo o controle financeiro do setor público, ao interligar a arrecadação e a aplicação eficiente dos recursos, e mantendo o equilíbrio entre receitas e despesas. Assim, no planejamento militar, essas práticas são refletidas na necessidade de prever os gastos e aplicar os recursos recebidos, controlando os custos das operações, garantindo que os recursos disponíveis sejam utilizados de maneira eficaz para cumprir as missões operacionais e manter a prontidão e capacidade de resposta das FA.

Além disso, a gestão de custos na Administração Pública deve garantir que os recursos públicos sejam utilizados de modo a maximizar a eficiência dos serviços prestados à sociedade, a fim de alcançar os melhores resultados possíveis com o menor custo. No que tange ao preparo e ao emprego das FA, a integração do princípio da eficiência pode trazer benefícios significativos, desde que seja feita de forma equilibrada, considerando tanto a necessidade de economizar recursos quanto a importância de manter a qualidade e a capacidade operacional. Tal qual a balança do governo, o equilíbrio restará entre otimizar os recursos escassos e a prontidão da Força.

Assim, a capacidade de resposta do país a qualquer tipo de ameaça, garantindo a segurança, a soberania nacional e a integridade territorial, pode ser aperfeiçoada pela gestão de custos diretamente ligada ao preparo para a defesa nacional. Dessa forma, a LOA serve como um pilar fundamental para o planejamento orçamentário da União, compreendendo a programação das ações a serem implementadas. Para obter o máximo rendimento da expressão militar, o planejamento deve preparar e executar todas as ações necessárias para resolver problemas militares, independentemente de se tratar de uma situação de guerra ou não-guerra, e de normalidade ou não-normalidade. Essa integração assegura que os recursos sejam utilizados de maneira eficiente, fortalecendo a capacidade de defesa do país.

Deste modo, o preparo do Poder Naval, que compreende a FNC, envolve ações para manter, substituir, criar, aperfeiçoar ou incrementar as capacidades navais. Integrando-se a esse preparo, a FNC pode empreender funções de administração e programação orçamentária e financeira, tais como: a compatibilização dos recursos recebidos com as despesas previstas, a distribuição dos recursos disponíveis para atendimento das necessidades da FNC, a supervisão do controle dos registros contábeis e a gestão dos documentos administrativos relativos às despesas realizadas. Nesse sentido, a FNC pode recorrer além do SIAFI, que fornece informações sobre os custos relacionados ao consumo de serviços de terceiros e materiais de uso imediato, a outras fontes de dados utilizadas pelo SCM, como o SISBENS, que oferece dados sobre os custos de consumo de material em estoque e a apropriação da depreciação; bem como o SISPAG, de onde são obtidos os custos associados à mão de obra militar. Desse modo, os dados de custos produzidos pelo SCM podem ser acessados por meio da plataforma TG do Governo Federal, ou do Painel de Custos desenvolvido no SIPLAD, proporcionando ao planejador logístico informações de custos das OM da MB de forma resumida e gráfica e facilitando seu uso nos diversos níveis de tomada de decisão.

Ademais, na história mundial, a importância da logística no planejamento militar pode ser demonstrada na execução das operações militares, como visto durante a Segunda Guerra Mundial, onde se observou a superioridade logística soviética em relação à alemã. Do mesmo modo, verifica-se que, desde os primórdios da Contabilidade Gerencial no século XIII, a relevância das informações de custos para organizações públicas e privadas tem crescido ao longo do tempo. Nesse sentido, a Contabilidade de Custos, impulsionada na gestão da MB em 2018 com a criação do

SCM, registra, calcula e organiza os custos incorridos por suas OM, que são informações de interesse dos administradores militares, pois fornecem dados relevantes para o planejamento militar e para o processo de tomada de decisão.

No contexto da FNC, a logística desempenha um papel vital, abrangendo funções interligadas como suprimento, manutenção, transporte, recursos humanos, saúde, engenharia e salvamento, garantindo a eficácia das missões. A interoperabilidade entre as diferentes FA assegura que todos os aspectos logísticos funcionem em harmonia, maximizando o rendimento da expressão militar. Similarmente, no contexto empresarial, a gestão de custos na logística foca em identificar e equilibrar custos em áreas como transporte e manutenção de estoques para otimizar operações. Essa abordagem integrada promove uma operação eficiente e o uso eficaz dos recursos, assegurando uma distribuição física e atendimento satisfatórios.

Deste modo, no planejamento logístico militar, como no empresarial, a ênfase recai sobre a sinergia e a interoperabilidade das forças para otimizar a eficiência operacional. Dada a escassez de recursos em relação às necessidades, é importante considerar todos os aspectos de custos e recursos, integrando áreas logísticas e explorando alternativas para garantir operações eficazes. Na logística militar, uma abordagem que promova a eficiência assegura a prontidão operacional, a rápida mobilização e a sustentação eficaz das forças durante conflitos. Isso inclui desde a preparação militar até a resiliência das infraestruturas críticas, assegurando uma resposta coordenada e eficaz diante de ameaças internas ou externas. Portanto, a gestão cuidadosa dos custos melhora a eficiência, o desempenho e a capacidade de resposta aos desafios. Dessa forma, aplicar o princípio da eficiência na preparação militar contribui para manter a segurança, promover os interesses nacionais e garantir operações sustentáveis e eficazes.

Todavia, devido à falta de ferramentas específicas para estimar os custos das tarefas no nível tático no PPM, o CFNC utilizará as ferramentas e subprocessos do PPC para realizar essas estimativas, organizando seu EM de acordo com a complexidade dos desafios relacionados ao seu nível de condução e às particularidades da sua Força, podendo contar com as atribuições da M-10 e da M-4 para levantar os recursos orçamentários necessários, mesmo que estimados. Desse modo, o CFNC administrará e programará os recursos orçamentários e financeiros, compatibilizando os recursos recebidos com as despesas previstas, distribuindo-os às

Forças-Tarefas e supervisionando o controle dos registros contábeis, por meio do processo de realização da despesa da FNC no SIAFI, ao identificar a despesa orçamentária da operação e, seu refinamento, seus custos efetivos. Portanto, o CFNC poderá utilizar essas metodologias para garantir que os recursos orçamentários decorrentes das listas de necessidades sejam estimados e que sejam distribuídos e controlados de maneira eficiente para o cumprimento da missão tática.

Para tal, é possível realizar análises contábeis dos custos que a MB realizou, por meio do SCM, observando os registros de custos apurados em CC de operações similares de anos anteriores. Essas informações de custos apresentam algumas vantagens em relação à informação orçamentária, pois consideram os impactos patrimoniais das atividades desenvolvidas, como o consumo efetivo de estoques e a depreciação, em contraste com a visão estritamente orçamentária, que geralmente destaca a aplicação planejada dos recursos.

Utilizando metodologias como dados históricos, perfis de consumo, consumo por equipamento e consumo por homem, a estimativa logística tende a ser precisa e eficaz em relação às necessidades logísticas. Nesse contexto, foi observado que, no âmbito do SCM, os custos associados às operações navais foram categorizados sob a macroatividade de Preparo e Emprego da Força Naval, que abrangem as variadas operações e missões conduzidas ou integradas pela MB. Considerando que todas as OM devem registrar seus custos no CC adequado à finalidade do gasto, verifica-se que as informações do SCM são fontes de dados para utilização na elaboração da estimativa logística. Deste modo, os métodos de estimativa logística podem ser complementados pelo uso do SCM, por meio da análise detalhada dos gastos nos CC.

Ademais, os relatórios de gestão gerados pelo SCM podem ter múltiplos propósitos, incluindo a medição de desempenho, a melhoria de processos de trabalho por meio da redução de custos desnecessários, a realização de previsões com base em dados históricos ou estimativas de custos, a correção de processos pela análise de erros e acertos passados, a avaliação dos resultados dos serviços prestados, o apoio ao controle interno e a prestação de contas. Esses relatórios podem servir como uma base de dados ou contribuir para a criação de um perfil de consumo preciso de itens críticos de suprimentos, como gêneros alimentícios, combustíveis, armamentos e material de saúde.

Assim, o PPM e o SCM compartilham o objetivo de melhorar a eficácia e a

precisão nas operações militares. O PPM, com sua metodologia rigorosa, oferece vantagens significativas ao reduzir o componente subjetivo nas decisões, garantindo consistência e eficácia, o que é particularmente relevante para a FNC, onde a velocidade e a precisão nas decisões são essenciais para o sucesso das operações. Da mesma forma, o SCM utiliza uma abordagem sistemática para gerenciar os custos, consolidando os registros de custos apurados em CC vinculados a atividades específicas, assegurando uma gestão eficiente dos recursos financeiros e materiais, e deste modo poderá apoiar o CFNC na tomada de decisão, visando a uma alocação mais eficiente de recursos, indicando as condições para a melhoria da qualidade dos gastos e identificando custos considerados estratégicos para a Força Naval.

Diante do exposto, identificamos que a Seção de Administração Financeira pode contribuir no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas, com a aplicação do princípio da eficiência da Administração Pública; a administração e programação orçamentária e financeira; e a utilização da gestão de custos na logística do planejamento militar e no auxílio à tomada de decisão, visando fortalecer a capacidade de defesa do país. Ademais, revelou-se ser possível realizar análises contábeis dos custos da MB com operações similares de anos anteriores observando os registros apurados nos CC no SCM, bem como servir-se desses dados para utilização na criação de métodos de estimativa logística.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho abordou o tema O Planejamento da FNC nas Operações Conjuntas. Para tanto, o objeto desta pesquisa foi a aderência da Contabilidade de Custos, por meio do SCM, no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas. Nesse sentido, o estudo foi fundamentado em um método dedutivo, por meio de pesquisa documental e bibliográfica.

No capítulo 2, os exemplos históricos de campanhas militares apresentadas enfatizaram que a logística militar desempenhou um papel crucial no sucesso da missão operacional, bem como o preparo do país para a guerra requer um planejamento antecipado e que envolve todos os setores nacionais, garantindo uma rápida transição de normalidade para conflito. Já o emprego das FA ocorre em situações de guerra e não-guerra, incluindo defesa da pátria, GLO e ações humanitárias, sendo a interoperabilidade essencial para este emprego, otimizando o rendimento da expressão militar.

No nível tático, o planejamento da FNC segue o PPM, auxiliando o CFNC na resolução de problemas militares através desta metodologia estruturada. Portanto, o PPM promove confiança, disciplina e rapidez nas decisões, reduzindo a subjetividade e aumentando a eficácia operacional, enquanto a logística, garantindo recursos adequados para as operações navais, tem na estimativa logística ferramenta essencial para prever necessidades e resolver deficiências, garantindo um fluxo contínuo de suprimentos e manutenção de equipamentos.

Nesse contexto, a logística naval apresenta-se como ponto focal no levantamento de necessidades de um planejamento operacional, carecendo de informações das seções do Estado-Maior, cujas estimativas de custos dos recursos são fundamentais para que todos os recursos necessários estejam disponíveis no momento e local adequados.

O capítulo 3 abordou o desafio constante da gestão eficiente dos escassos recursos públicos diante das ilimitadas necessidades, o que reforça a importância de arrecadar receitas e controlar despesas rigorosamente, assegurando que o Estado utilize seus recursos de maneira eficaz para atender às demandas da sociedade, tornando relevante as informações de custos para organizações públicas, que tem crescido ao longo do tempo e se mostrado vital para a eficiência administrativa, especialmente após as reformas que enfatizaram a necessidade de um uso

responsável e eficaz dos recursos públicos.

Sistemas como o SIC e o SCM, que coleta e trata dados de diversos sistemas, exemplificam a aplicação dessa prática, otimizando a alocação de recursos e aprimorando a transparência e a responsabilidade na gestão pública, ao fornecer informações essenciais para apoiar a tomada de decisão, o que permitiu uma avaliação mais precisa da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Assim, a Contabilidade de Custos não só contribui para a redução de gastos desnecessários, mas também assegura que os recursos públicos sejam utilizados para maximizar os benefícios para a sociedade, promovendo uma gestão mais eficiente e responsável na MB.

No capítulo 4, analisou-se como a Seção de Administração Financeira pode auxiliar no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas. Através da aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública, juntamente com a administração e programação orçamentária e financeira e com a gestão de custos na logística, sendo possível melhorar a capacidade de defesa do país. As práticas contábeis e financeiras, baseadas em teorias econômicas sobre a escassez de recursos, ajudam a manter o equilíbrio dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial das instituições públicas.

Além disso, inferimos quanto à importância de ferramentas como o SCM para realizar análises contábeis dos custos de operações similares de anos anteriores. Esses dados, ao serem geridos e analisados adequadamente, oferecem benefícios em relação à simples informação orçamentária, pois consideram impactos patrimoniais como o consumo de estoques e a depreciação. Assim, a gestão eficiente dos recursos, baseada em informações precisas e atualizadas, contribui para a otimização das operações militares, garantindo que os recursos disponíveis sejam utilizados de maneira eficaz para cumprir as missões operacionais e manter a prontidão e capacidade de resposta das FA.

Após a análise dos dados apresentados nesta pesquisa, é possível responder de forma afirmativa à questão de pesquisa, considerando que o SCM proporciona um registro de custos das operações navais e possibilita ao CFNC acesso às informações relevantes dos custos logísticos, assim sendo, por meio das deduções realizadas, conclui-se que a Contabilidade de Custos, por meio do SCM, pode ser utilizada como auxílio na gestão dos custos logísticos no planejamento da FNC nas Operações Conjuntas.

Por fim, este trabalho não tem a intenção de esgotar o tema em questão. No entanto, dado as limitações de tempo, sugere-se que o assunto seja estudado de forma mais aprofundada, a fim de obter maior domínio cognitivo dos dados históricos de custos logísticos, visando sua utilização na criação de métodos de estimativa logística e em análises contábeis dos custos com operações militares de anos anteriores, promovendo a eficiência e a transparência do uso dos recursos públicos, bem como a capacidade de resposta das FA em contextos de guerra e de paz.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente, **Direito administrativo descomplicado**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.
- ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37- 63, 1999.
- BLAINEY, Geoffrey. **Uma breve história do século XX**. 2. ed. São Paulo: Editora Fundamento Educacional, 2010.
- BORGES, Vanessa. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: SESES, 2015.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.º 03, de 09 de junho de 2017. **Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017a. Seção 1, p. 43. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 25 jul. 2024.
- BRASIL. Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Seção 1, p. 19834.
- BRASIL. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 1893.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 97, de 9 de junho de 1999. **Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jun. 1999. Seção 1, p. 1. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp97.htm>. Acesso em: 31 jul. 2019.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1, p. 1.
- BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745.
- BRASIL. Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Estado-Maior da Armada. **Fundamentos Doutrinários da Marinha (FDM)**. EMA-301-FDM Ed.1. Brasília: Marinha do Brasil, 2023a.

BRASIL. Estado-Maior da Armada. **Doutrina Militar Naval (DMN)**. 1. ed. Brasília: 2017b.

BRASIL. Estado-Maior da Armada. **Manual de Planejamento Operativo da Marinha (EMA-331)**. v. 1. Brasília: 2024.

BRASIL. Estado-Maior da Armada. **Manual de Planejamento Operativo da Marinha (EMA-331)**. v. 3. Brasília: 2006.

BRASIL. Exército. **Departamento de Educação e Cultura do Exército**. Manual de Ensino: Dados Médios de Planejamento Escolar. 1. ed. EB60-ME-11.401, 2017c.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Doutrina de Operações Conjuntas (MD-30-1)**. 1. ed. v. 1. Brasília: 2020a.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Doutrina de Operações Conjuntas (MD-30-1)**. 1. ed. v. 2. Brasília: 2020b.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Doutrina Militar de Defesa: MD51-M-04**. 2. ed. Brasília: MD, 2007.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Glossário das Forças Armadas: MD35-G-01**. 5. ed. Brasília: MD, 2015a.

BRASIL. Ministério da Defesa. **Normas para o Funcionamento do Centro de Coordenação de Logística e Mobilização: MD40-N-01**. 2. ed. Brasília: 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília: STN, 2018. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>>. Acesso em: 27 jun. 2024.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Manual de Logística da Marinha: EMA-400**. 12. ed. Brasília: 2003.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas Sobre Administração Financeira e Contabilidade: SGM-301**. 9. ed. Brasília: 2023b.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas Sobre Pagamento de Pessoal da MB: SGM-302**. 5. ed. Brasília: 2015b.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas Sobre Gestão de Patrimonial: SGM-303**. 6. ed. Brasília: 2020c.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas Sobre o Sistema de Custos da Marinha do Brasil: SGM-307**. Brasília: 2020d.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas para Gestão do Plano Diretor: SGM-401**. 2. ed. Brasília: 2021.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **A reforma gerencial do Estado de 1995**. Revista de Administração Pública, v. 34, n. 4, p. 7 a 26, 2000.

CHOPRA, Sunil; MEINDL, Peter. **Gestão da cadeia de suprimentos: estratégia, planejamento e operação**. Tradução Sérgio Nascimento; revisão técnica Sergio Luiz Pereira. 6. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016.

CLAUSEWITZ, Carl von. **Da guerra**. [S.l.]: Publicações Europa-América, 1951.

CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração de cadeias de suprimento e logística: integração na era da Indústria 4.0**. São Paulo: Atlas, 2019.

COUTAU-BÉGARIE, Hervé. **Tratado de estratégia**. Tradução de Brigitte Bentolila de Assis Manso et al. Rio de Janeiro: Escola de Guerra Naval, 2010.

FORTES, João. **Contabilidade pública**. Brasília: Franco & Fortes, 2005.

KLADI, M. C. E.; FERRARI, A. L. S. **O Sistema de Custo do Governo Federal e o Macroprocesso Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. Brasília: 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, v. 44, p. 791-820, 2010.

MAGNOLI, Demétrio (Org.). **História das guerras**. 3. ed. São Paulo: Contexto, 2006.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2015.

MELLO, L. S. C. de; SANTOS JUNIOR, M. T. dos; PESSANHA, J. F. M. **Um modelo de regressão linear múltipla para a gestão contábil de alimentos dos navios da Marinha do Brasil**. In: Simpósio de Engenharia, Gestão e Inovação, 4, Juazeiro do Norte, 2021. Anais..., Juazeiro do Norte, 2021.

MONTEIRO, Bento Rodrigo; ESTEVAM, Maria Clara; HOLANDA, V. B.; SANTOS, Welinton Vitor dos. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Brasília: 2010.

OLIVEIRA, Suzana Azevêdo de. **A Modelagem de um Sistema de Data Warehouse para uma Aplicação Hospitalar**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciência da Computação) – Universidade Presidente Antônio Carlos, 2003. Disponível em: <https://ri.unipac.br/repositorio/wp->

content/uploads/2019/08/SUZANA-AZEV%C3%80DO-DE-OLIVEIRA.pdf. Acesso em: 27 jun. 2024.

PÉREZ-LÓPEZ, G.; PRIOR, D.; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. Rethinking New Public Management Delivery Forms and Efficiency: Long-Term Effects in Spanish Local Government. **Journal of Public Administration Research And Theory**. v.25, n.4, p-1157-1183, 2015.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Atlas, 2023.

SANTOS JUNIOR, M. T. dos; MELLO, L. S. C. de; CARDOSO, I. L. da S.; MIRAS, T. F.; PESSANHA, J. F. M. **Eficiência nas Organizações Militares de Saúde da Marinha: Um Estudo dos Custos com Atendimentos Médicos e Hospitalares por meio da Análise Envoltória de Dados (DEA)**. In: *Pensar Contábil*, v. 25, n. 88. p. 49-59. Rio de Janeiro: 2023.

SILVA, C. A. V. e MUSETTI, M. A. **Logísticas militar e empresarial: uma abordagem reflexiva**. *Revista de Administração*, v. 38. n. 4. p. 343-354, 2003.

DA SILVA, J. S., e SANTOS, J. D. **Recursos escassos, necessidades ilimitadas?** *Revista Brasileira De Administração Política*, v.7. n.1.p.127-142, 2014.

SOARES, M. F. **O princípio da eficiência em contabilidade pública: a alocação de recursos públicos para a geração de educação e saúde nos estados brasileiros**. 2019. 224f. Tese (Doutoramento em Contabilidade). Escola de Economia e Gestão, Universidade de Minho. Portugal: 2019.

TAETS, Tarick T. da S. Nunes. **Invasão alemã à URSS na II Guerra Mundial: uma análise sobre a racionalidade nos processos decisórios**. Rio de Janeiro: Escola de Guerra Naval, 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Manual do Terceiro Setor**. São Paulo: TCESP, 2022. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/terceiro-setor>. Acesso em: 25 jun. 2024.

TZU, Sun. **A Arte da Guerra**. Tradução culturabrasil.org. 1. ed. Cultura Brasil (Org), 2010. p. 58. Disponível em: <https://www.baixelivros.com.br/literatura-estrangeira/a-arte-da-guerra>. Acesso em: 25 jun. 2024.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Arquitetura do modelo dos Centros de Custos da MB



Fonte: Brasil, 2020d, p. 25

Figura 2 - Relação das Macroatividades em Vigor na MB

MACROATIVIDADE	TÍTULO	ODS	GERENTE DE CUSTOS
01.00	Preparo e Emprego da Força Naval	ComOpNav	Subchefe de Logística e Plano Diretor
02.00	Controle do Tráfego Marítimo e Atividade S.A.R.	ComOpNav	Subchefe de Logística e Plano Diretor
03.00	Hidrografia	DGN	Diretor de Hidrografia e Navegação
04.00	Serviços de Portos e Costas	DGN	Diretor de Portos e Costas
05.00	Gerenciamento dos Recursos do Mar	SECIRM*	Secretário da Comissão Interministerial para os Recursos do Mar
06.00	Gestão do Material da Marinha	DGMM	Diretor de Gestão de Programas da Marinha
07.00	Ciência, Tecnologia e Inovação	DGNDTM	Diretor do Centro Tecnológico da Marinha no Rio de Janeiro
08.00	Atividade de Bases e Arsenalis de Marinha	DGMM	Diretor Industrial da Marinha
09.00	Programa Nuclear da Marinha	DGNDTM	Diretor do Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo
10.00	Programa de Submarinos da Marinha	DGNDTM	Coordenador-Geral da Coordenadoria-Geral do Programa de Desenvolvimento de Submarino com Propulsão Nuclear
29.00	Demais Atividades Finalísticas	SGM	Diretor de Finanças da Marinha
30.00	Sistema de Ensino Naval (exceto FDEPM)	DGPM	Diretor de Ensino da Marinha
31.00	Sistema de Saúde da Marinha	DGPM	Diretor de Saúde da Marinha
32.00	Desporto e de Capacitação Física	CGCFN	Comandante do Centro de Educação Física Almirante Adalberto Nunes
33.00	Comunicação Social	CCSM*	Diretor do Centro de Comunicação Social da Marinha
34.00	Gestão de Pessoal	DGPM	Diretor do Pessoal Militar da Marinha
35.00	Atividades Técnicas de Intendência	SGM	Diretor de Finanças da Marinha
36.00	Assistência Integrada e Religiosa	DGPM	Diretor de Assistência Social da Marinha
37.00	Gestão do Patrimônio Histórico e Documental da MB	SGM	Diretor de Patrimônio Histórico e Documentação da Marinha
58.00	Atividades Específicas	SGM	Diretor de Finanças da Marinha
59.00	Atividades Administrativas	SGM	Diretor de Finanças da Marinha

Fonte: Brasil, 2020d, p. D-1

Figura 3 - CC (Macroatividade 01.00 Preparo e Emprego da Força Naval)

Atividades	Centros de Custos		Descrição
1.01 – PREPARO DE MEIOS E TROPAS	01.01.01	Operação TROPICALEX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação TROPICALEX.
	01.01.02	Operação ASPIRANTEX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ASPIRANTEX.
	01.01.03	Operação DRAGÃO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação DRAGÃO.
	01.01.04	Operação VENBRAS	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação VENBRAS.
	01.01.05	Operação BRACOPER	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação BRACOPER.
	01.01.06	Operação ATLASUR	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ATLASUR.
	01.01.07	Operação UNITAS	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação UNITAS.
	01.01.09	Operação LAÇADOR	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação LAÇADOR.
	01.01.10	Operação ATLÂNTICO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ATLÂNTICO.
	01.01.11	Operação FELINO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação
			FELINO.
	01.01.12	Operação OBANGAME EXPRESS	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação OBANGAME.
	01.01.13	Operação IBSAMAR	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação IBSAMAR.
	01.01.14	Operação AMAZÔNIA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação AMAZÔNIA.
	01.01.15	Operação DIPLOMEX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação DIPLOMEX.
	01.01.16	Operação FRATERNOS	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação FRATERNOS.
	01.01.17	Operação ACRUX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ACRUX.
	01.01.18	Operação PLATINA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação PLATINA.
	01.01.19	Operação PRATA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação PRATA.
	01.01.20	Operação NINFA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação NINFA.
	01.01.21	Operação BRASBOL	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação BRASBOL.
	01.01.22	Operação CELEIRO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação CELEIRO.
	01.01.23	Operação ADEREX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ADEREX.
	01.01.24	Operação MISSELEX	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação

			MISSELEX.
01.01.25	Operação RIBEIREX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação RIBEIREX.
01.01.26	Operação UANFEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação UANFEX.
01.01.27	Operação PARINTINS		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação PARINTINS.
01.01.28	Operação TORPEDEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação TORPEDEX.
01.01.29	Operação MINEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação MINEX.
01.01.30	Operação SAR		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação SAR.
01.01.31	Operação PAMPAREX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação PAMPAREX.
01.01.32	Operação RETREX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação RETREX.
01.01.33	Operação DEPORTEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação DEPORTEX.
01.01.34	Operação ENTERPORTEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ENTERPORTEX.
01.01.35	Operação PORTEX		Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação PORTEX.
01.01.36	Operação ADESTFER		Este CC destina-se a evidenciar os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADESTFER.
01.01.37	Operação PANAMAX		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da
			realização da Operação PANAMAX
01.01.38	Operação DIAMANTE		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação DIAMANTE
01.01.39	Operação ADECOM		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADECOM
01.01.40	Operação ADERIB		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADERIB
01.01.41	Operação ADEFASE		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADEFASE
01.01.42	Operação VERDE BRASIL		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação VERDE BRASIL.
01.01.43	Operações Aéreas		Este CC destina-se a realização de comissões de Vistoria de Segurança de Aviação, Manutenção de EqMan e demais operações que envolvam o preparo de pessoal, material e meios aeronavais.
01.01.44	Experiência de Máquinas		Este CC destina-se a realização de comissões para experiência de máquinas de Navios/EMB.
01.01.45	Operação FORMOSA		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação FORMOSA.
01.01.46	Operação ADECOMEX		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADECOMEX.
01.01.47	Operação REPAREX		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação REPAREX.
01.01.48	Operação INSPNAV		Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação INSPNAV.

	01.01.49	Operação VSA	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação VSA.
	01.01.50	Operação SUBEX	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação SUBEX.
	01.01.51	Operação MANUTEX	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação MANUTEX.
	01.01.55	Operação CARIBEX	Este CC destina-se ao propósito da visita operativa a portos estrangeiros para adestramento fora da AJB e ação de presença e estreitamento de laços de amizade com os países visitados.
	01.01.56	Operação ESFOG	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ESFOG.
	01.01.57	APOIO A DEFESA CIVIL	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação APOIO A DEFESA CIVIL.
	01.01.58	Operação INCURSEX	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação INCURSEX.
	01.01.59	Operação ADEST-EQP	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação ADEST-EQP.
	01.01.60	OPERAÇÕES DE CONTRAMEDIDAS DE MINAGEM	Este CC destina-se a enquadrar as atividades e missões realizadas por este Comando de Força e Meios subordinados.
	01.01.61	COMISSÃO DE PASSAGEM / TAM TMN-X	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação COMISSÃO DE PASSAGEM / TAM TMN-X
	01.01.62	Operação RECON	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação RECON.
	01.01.63	Operação DEPRAM	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação DEPRAM.
	01.01.64	Operação CIASA	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização da Operação CIASA.
	01.01.65	ADESTRAMENTO CONJUNTO MERIDIANO	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização de Adestramento Conjunto Meridiano.
	01.01.66	EXE Tiro para teste de Integração de Sistemas	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da realização de EXE Tiro para teste de Integração de Sistemas.
	01.01.67	Campanha de Emprego Ar-Solo	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da Campanha de Emprego Ar-Solo.
	01.01.68	Operação LANÇAMENTO DE ARMAS	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da Operação Lançamento de Armas.
	01.01.69	Operação POSEIDON	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos pelas OM por ocasião da Operação Poseidon.
	01.01.70	Operação SAMAÚMA	A iniciativa visa à realização de ações preventivas e repressivas contra delitos ambientais, em especial o desmatamento ilegal, de modo coordenado com o Conselho Nacional da Amazônia Legal (CNAL) e buscando a articulação com os órgãos e entidades de proteção ambiental e os órgãos de segurança pública.
	01.01.71	Operação GRANDE ÁFRICA NEMO	Realizar ação de presença, estreitamento de laços de amizade com os países visitados e promover a interoperabilidade e proficiência regional marítima das partes interessadas, em conjunto com a França e outros países, a fim de incrementar a segurança marítima visando conter a pirataria e atividades ilícitas naquela região;
	01.01.99	Demais Operações	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização nas demais Operações realizadas pela MB.
01.02 – EMPREGO DE MEIOS E TROPAS	01.02.01	Missão UNIFIL	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação UNIFIL.
	01.02.02	Missão MINUSTAH	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na

			Operação MINUSTAH.
	01.02.03	Missão MINURSO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação MINURSO.
	01.02.04	Missão MINUSCA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação MINUSCA.
	01.02.05	Missão UNFICYP	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação UNFICYP.
	01.02.06	Missão MONUSCO	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação MONUSCO.
	01.02.07	Missão UNISFA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação UNISFA.
	01.02.08	Missão UNMISS	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB na Operação UNMISS.
	01.02.09	Operações de ASSHOP	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB nas Operações de Assistência Hospitalar.
	01.02.10	Missões de PATNAV	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB nas Operações de Patrulha Naval.
	01.02.11	Operações de GARANTIA DE LEI E ORDEM	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na participação da MB nas Operações de GLO.
	01.02.12	Operação ACOLHIDA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação Acolhida.
	01.02.13	Operação ÁGATA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação ÁGATA.
	01.02.14	Operação AMAZONIA AZUL	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação AMAZONIA AZUL.
	01.02.15	Operação VELAS LATINOAMÉRICA	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na realização da Operação Velas
			Latinoamérica.
	01.02.16	Missão Viagem de Instrução de Guardas-Marinha (VIGM)	Este CC destina-se a concentrar todos os custos envolvidos na Missão Viagem de Instrução de Guardas-Marinha. Custos com a manutenção do Meio e de sua preparação para a comissão, devem ser registrados na macroatividade B6.00 – Manutenção e Obtenção de Meios.
	01.02.17	Comissão Europa	Este CC destina-se a evidenciar todos os custos incorridos na realização da Comissão Europa.
	01.02.99	Emprego em Demais Missões / Operações	Este CC é destinado a acumular todos os custos envolvidos em Missões/Operações em que a MB faça parte, e que não esteja relacionada aos Centros de Custos anteriores.

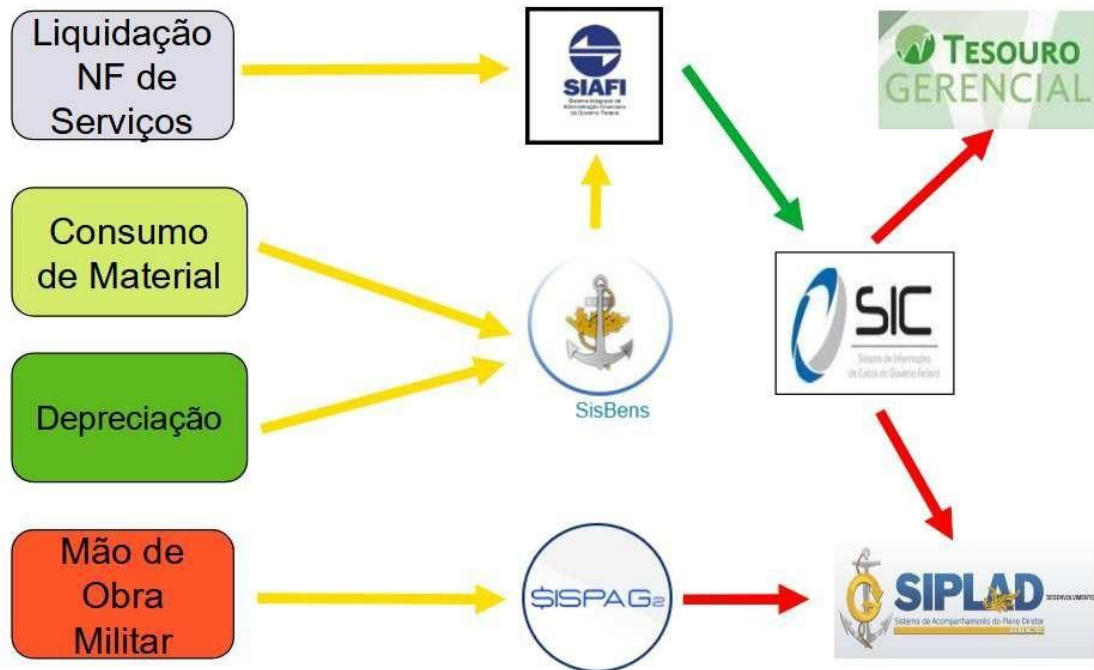
Fonte: Disponível em: http://www.dfm.mb/sites/default/files/contabilidade/setorial_custos/ccv/ANEXOL16JAN2024.pdf. Acesso em: 25 abr. 2024.

Figura 4 - Codificação dos Centros de Custos da MB



Fonte: Brasil, 2020d, p. 2.2

Figura 5 - Fontes de dados e sistemas conectados ao SCM



Fonte: Santos Junior et al, 2023, p. 52