

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARIÂNGELA LOBATO CORREIA**

**METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS  
UTILIZADA NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE  
FLORIANÓPOLIS**

**Florianópolis, 2005**

**MARIÂNGELA LOBATO CORREIA**

**METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS  
UTILIZADA NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE  
FLORIANÓPOLIS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc.

**Florianópolis, 2005**

**Mariângela Lobato Correia**

**METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS  
UTILIZADA NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE  
FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota ....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros, abaixo nominados.

Florianópolis, 22 de novembro de 2005.

---

Prof<sup>a</sup>. M. Eng. Eleonora Milano Falcão Vieira

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis em exercício

Professores que compuseram a banca:

---

Prof. Flávio da Cruz, M.Sc. (Orientador)

---

Prof<sup>a</sup>. Eleonora Milano Falcão Vieira, M. Eng.

---

Prof. Guilherme Júlio da Silva, M.Sc.

“Um país do tamanho do Brasil, com os recursos naturais e a população que tem, não é exatamente um país com problemas econômicos.

Somos, sim, um país muito mal administrado. Não sabemos administrar os Estados, não sabemos administrar nossas dívidas, não sabemos administrar nossa previdência nem nossa segurança.

(...)

Vamos rezar para que sejam escolhidos para o primeiro escalão do governo executivos de primeira e ministros com experiência administrativa, que tomem decisões não por critérios políticos, mas por **critérios de custos e eficiência**”.

Stephen Kanitz

(Artigo publicado na Revista Veja, Seção Ponto de Vista, de 9 de outubro de 2002)

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por iluminar meus caminhos e estar presente em todos os momentos da minha vida.

À minha mãe, Neusa, que se doou inteira e renunciou aos seus sonhos, muitas vezes, para que eu pudesse realizar os meus.

Aos meus irmãos, Mariana e Luís Fernando, por acreditarem no meu esforço e determinação.

Os meus agradecimentos especiais ao meu esposo Evonir, pelo amor e carinho, por compreender a minha ausência, e por ter acreditado no meu esforço, pois sem isso, não teria alcançado meus objetivos.

Ao Comandante do Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Florianópolis, Major Pozzobon, pela compreensão e confiança a mim dedicados.

Quero agradecer ao Agente de Controle Interno da Base Aérea de Florianópolis, Tenente Elésio, e ao Sargento Gledison, responsável pela apropriação de custos do Almoarifado da Base Aérea de Florianópolis, pelo apoio para que este trabalho pudesse ser realizado.

Ao meu orientador, Professor Flávio da Cruz, por sua competência, confiança e ensinamentos, que sem os quais, não conseguiria realizar esta monografia.

Aos demais professores, companheiros e amigos que, de uma forma ou de outra, deram sua contribuição.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Critério <i>ABC</i> : uma visão global	40
Figura 2	Esquema básico do CPR	59
Figura 3	Tela 1 – atualização do documento hábil no CPR	69
Figura 4	Tela 2 – cadastramento dos dados bancários no CPR	70
Figura 5	Tela 3 – cadastramento dos dados contábeis no CPR	71
Figura 6	Tela de apropriação de custos orçamentários no CPR	71
Figura 7	Tela das notas de serviços	72
Figura 8	Tela do registro contábil	72
Figura 9	Tela do registro de apropriação de custos	73
Figura 10	Tabulações do custeamento por atividades	76

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Direcionamento de atividades	41
Quadro 2	Documento hábil x situações que exigem apropriação de custos	58
Quadro 3	Documento hábil x situações que podem exigir apropriação de custos	59

## LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES

<i>ABC</i>	<i>Activity Based Costing</i>
AV	Autorização de Viagem
BAFL	Base Aérea de Florianópolis
CD	Classificação de Despesas
CC	Centro de Custo
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COMAER	Comando da Aeronáutica
CPR	Contas a Pagar e a Receber
DARF	Demonstrativo de Arrecadação de Receita Federal
DIRINT	Diretoria de Intendência
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
FEA	Faculdade de Economia e Administração
FP	Folha de Pagamento
ICA	Instrução do Comando da Aeronáutica
IMA	Instrução do Ministério da Aeronáutica
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCA	Manual do Comando da Aeronáutica
ND	Nota Fiscal de Pagamento/Fatura
NL	Nota de Lançamento
NO	Nota Fiscal de Pagamento/Fatura Vinculada a Contrato
NS	Nota de Serviço

OB	Ordem Bancária
OM	Organização Militar
PCC	Plano de Contas de Custos
RB	Reembolso de Despesa
RP	Recibo de Pagamento
SAACs	Sistemas de Apuração e Análises de Custos
SC	Subcentro de Custo
SE	Subcentro Estatístico
SEFA	Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
SF	Suprimento de Fundos
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UG	Unidade Gestora
UGE	Unidade Gestora Executora
UGR	Unidade Gestora Responsável
USP	Universidade de São Paulo

## RESUMO

CORREIA, Mariângela Lobato. **Metodologia de apropriação de custos utilizada no almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis**. 2005. 85 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

Este estudo foi realizado com o objetivo de analisar como a Base Aérea de Florianópolis (BAFL) faz para apropriar os custos do Almoxarifado. A análise metodológica do sistema de apropriação de custos demonstrou que os dados são captados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), através do subsistema de Contas a Pagar e a Receber (CPR), os quais tiveram esboçados os fundamentos de sua estruturação e funcionamento. A análise pressupôs, também, a elucidação de alguns aspectos conceituais referentes à administração da Aeronáutica de maneira a interpretar a ocorrência dos sacrifícios financeiros no âmbito de sua estrutura. Verificou-se que a apropriação de custos é feita através de um plano de contas de custos, o qual está inserido ao SIAFI, possibilitando verificar se os recursos, postos à disposição do Almoxarifado, foram aplicados de acordo com os objetivos da BAFL. Ao final da avaliação, os resultados demonstraram que a metodologia é pautada no sistema *ABC*, por ser compatível às necessidades de entidades que desempenham atividades complexas e diversificadas. No entanto, é importante ressaltar que este trabalho buscou preencher, em parte, a lacuna gerada pela carência de referenciais práticos relativos à implantação e desenvolvimento de sistemas de custos no setor público.

**Palavras-chaves:** Gestão pública. Custos no setor público. *ABC*

## **ABSTRACT**

CORREIA, Mariângela Lobato. **Methodology of costs appropriation used at Florianópolis Air Force Storehouse.** 2005. 85 p. Monograph (Course of Countable Sciences) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

*This research was accomplished with the objective of analyzing how Florianópolis's Air Base (BAFL) allots its Almoarifado's costs (Storehouse's costs). The methodological analysis of the appropriation demonstrated that the data is taken from the Federal Government's Integrated System of Financial Administration (SIAFI), through the Subsystem of Accounts Payable and Received (CPR), in which was sketched the foundations of its structuring and operations. The analysis presupposed, also, the elucidation of some conceptual aspects referring to Aeronautics Administration, in a way to explain occurrences of financial losses in the scope of its structure. It was verified that the appropriation of costs is made through a costs account chart which is integrated to the SIAFI, making it possible to check if the money allotted to the Storehouse was applied according to the objectives of the BAFL. At the end of the evaluation, the results showed that the methodology is based in the ABC Costing System, for being compatible to the needs of entities that carry out complex and diversified activities. However, it is important to emphasize that this research has tried, in part, to fulfill the gap generated from the lack of practical references related to the implantation and development of cost systems in the public sector.*

**Key-works:** *Public management. Costs in the public sector. ABC*

## Sumário

<b>LISTA DE FIGURAS .....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES .....</b>	<b>8</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>230</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>241</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>30</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	30
1.2 TEMA E PROBLEMA.....	31
1.3 OBJETIVOS.....	33
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	33
1.5 METODOLOGIA .....	35
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	382
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>39</b>
2.1 CONTABILIDADE.....	39
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	41
2.2.1 Principais Conceitos Aplicados a Custos .....	43
2.2.2 Classificação dos Custos .....	44
2.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	45
2.4 SISTEMAS DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO .....	48
2.4.1 Modelos para o controle substantivo da execução orçamentária.....	49
2.4.2 Métodos de custeio.....	50
2.4.2.1 Método de Custeio por Absorção .....	51
2.4.2.2 Método de Custeio Variável ou Direto .....	52
2.4.2.3 Método de Custeio Padrão.....	53
2.4.2.4 Método de Custeio Baseado em Atividades .....	54
2.4.3 O Custeio Baseado em Atividades no Contexto da Gestão Pública .....	58
2.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	61
<b>3 METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS .....</b>	<b>63</b>
3.1 ADMINISTRAÇÃO DO COMANDO DA AERONÁUTICA .....	63
3.1.1 Estrutura Administrativa.....	63
3.1.2 Breve Histórico da Contabilidade de Custos no Comando da Aeronáutica.....	64
3.1.3 Visão Geral da Contabilidade de Custos no Comando da Aeronáutica.....	66
3.2 FUNDAMENTOS DE ESTRUTURAÇÃO DO SIAFI.....	67
3.2.1 Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) .....	68
3.2.1.1 Visão Global.....	68
3.2.1.2 Diagrama Geral do Sistema.....	69
3.2.1.3 Plano de Contas da Administração Federal .....	69
3.2.1.4 Tabela de Eventos .....	70
3.2.2 Subsistema de Contas a Pagar e a Receber (CPR).....	72
3.3 ATRIBUIÇÕES DOS GESTORES .....	76
3.3.1 Agente de Controle Interno.....	771
3.3.2 Gestor de Material.....	77
3.3.3 Gestor de Material Aeronáutico .....	782
3.3.4 Gestor de Finanças.....	782
3.3.5 Gestor de Registros.....	782
3.3.6 Gestor de Subsistência.....	78
3.3.7 Gestor de Transportes de Superfície.....	793
3.3.8 Gestor de Pessoal .....	79
3.3.9 Chefe do Setor de Infra-Estrutura .....	793
3.4 APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO COMANDO DA AERONÁUTICA.....	79

3.4.1 Plano de Contas de Custos da Aeronáutica.....	80
3.4.2 Apropriação de Custos no Almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis.....	848
3.4.2.1 Apropriação de Custos na Fase da Liquidação da Despesa (Orçamentária).....	859
3.4.3 Análise da Metodologia de Apropriação de Custos da Aeronáutica.....	893
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>948</b>
4.1 CONCLUSÕES.....	948
4.2 RECOMENDAÇÕES.....	80
<b>5 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>971</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>1015</b>

# **1 INTRODUÇÃO**

Nesta seção são apresentados os aspectos introdutórios sobre o assunto pesquisado, abrangendo o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia e a organização do estudo, referentes ao trabalho monográfico.

## **1.1 Considerações Iniciais**

A Constituição Federal, em seu artigo 37, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98, dá relevância ao princípio da eficiência como um dos que devem orientar os atos da administração pública. Já a Lei Complementar n.º 101, em seu artigo 4º, inciso I, alínea “e”, prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá, entre outras, sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos públicos.

A determinação dos custos é indispensável nas organizações, sejam públicas ou privadas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber se os custos medidos refletem a realidade de consumo dos insumos. Há a necessidade de utilização de instrumentos gerenciais eficazes que mostrem claramente os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão.

A gestão de custos, portanto, não deve ser vista tão-somente como a utilização de ferramental técnico para a apuração de custos de produtos e serviços em termos monetários, com foco na competitividade e na lucratividade, como se fora esta a única finalidade de um sistema de custos, e sim a oportunidade de desenvolver uma análise mais ampla, de cunho gerencial, onde é constante a busca pela melhoria dos processos organizacionais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Nesta seção são apresentados os conceitos e teorias relativas ao tema e ao objetivo do trabalho, demonstrando, primeiramente, aspectos importantes sobre a contabilidade e a contabilidade de custos, abordando, posteriormente, a administração pública, bem como os sistemas de custos no setor público e a contabilidade de custos no setor público.

### **2.1 Contabilidade**

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos que ocorrem com o patrimônio das entidades com fins lucrativos (as organizações empresariais), ou das entidades sem fins lucrativos (órgãos governamentais ou entidades filantrópicas).

Para Neves e Viceconti (1997, p.1) “a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de: controlar o patrimônio, apurar o resultado e prestar informações aos usuários.”

Pode-se dizer que na contabilidade os objetivos estão definidos como as informações que deverão ser geradas para que os diversos usuários possam conhecer a situação da organização em dado momento, com a finalidade de tomar as decisões que considerarem necessárias.

Segundo Iudícibus et. al (2000, p.42) a contabilidade pode ser definida da seguinte maneira:

é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.

Não se pode precisar a época em que se iniciou a contabilidade. Contudo, acredita-se que ela seja tão antiga quanto a origem do homem. A partir do momento em que no homem se

### **3 METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS**

Nesta seção é apresentada a metodologia de apropriação de custos no Almojarifado da Base Aérea de Florianópolis, demonstrando, primeiramente, a administração do Comando da Aeronáutica, abordando, posteriormente, os fundamentos de estruturação do SIAFI, a atribuições dos gestores, a apropriação de custos no Comando da Aeronáutica, dando ênfase à apropriação de custos no Almojarifado da BAFL.

#### ***3.1 Administração do Comando da Aeronáutica***

Dificilmente se pode falar em apropriação de custos sem saber como se desenvolveu a contabilidade de custos dentro de uma organização, bem como a dimensão de como ela se processa e as estruturas que, direta ou indiretamente, têm responsabilidade na sua execução.

##### **3.1.1 Estrutura Administrativa**

Primeiramente, verificar-se-á alguns aspectos da estruturação administrativa. O Comando da Aeronáutica possui um órgão setorial do sistema de controle interno do Poder Executivo do governo federal que é responsável, dentre outras coisas, pela direção, coordenação e controle de todas as atividades contábeis praticadas no âmbito de sua esfera administrativa: a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Como em qualquer outro órgão governamental, a Aeronáutica também é composta por unidades gestoras.

# **1 INTRODUÇÃO**

Nesta seção são apresentados os aspectos introdutórios sobre o assunto pesquisado, abrangendo o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, a limitação da pesquisa e a organização do estudo, referentes ao trabalho monográfico.

## **1.1 Considerações Iniciais**

A Constituição Federal, em seu artigo 37, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98, dá relevância ao princípio da eficiência como um dos que devem orientar os atos da administração pública. Já a Lei Complementar n.º 101, em seu artigo 4º, inciso I, alínea “e”, prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá, entre outras, sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos públicos.

A determinação dos custos é indispensável nas organizações, sejam públicas ou privadas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber se os custos medidos refletem a realidade de consumo dos insumos. Há a necessidade de utilização de instrumentos gerenciais eficazes que mostrem claramente os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão.

A gestão de custos, portanto, não deve ser vista tão-somente como a utilização de ferramental técnico para a apuração de custos de produtos e serviços em termos monetários, com foco na competitividade e na lucratividade, como se fora esta a única finalidade de um sistema de custos, e sim a oportunidade de desenvolver uma análise mais ampla, de cunho gerencial, onde é constante a busca pela melhoria dos processos organizacionais.

Nesse ponto, a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva, havendo necessidade de exatidão e coerência nos dados apresentados, pois é instrumento sobremaneira essencial àquele que está na condução dos interesses públicos. Havendo má assessoria na tomada de decisão, os danos não se restringem a um patrimônio isolado ou de um grupo de pessoas, mas em lesão ao erário, patrimônio esse que é de toda a nação.

## **1.2 Tema e Problema**

A administração pública enfrenta vários desafios, dentre eles a superação do sistema burocrático tradicional e a busca pela eficiência e eficácia das ações públicas. A eficiência é um conceito que, de tão importante foi inserido no texto constitucional, através da Emenda Constitucional 19/98, como um dos princípios fundamentais informadores de toda a atividade da administração pública.

De acordo com o constitucionalista Moraes (2000), o princípio da eficiência é aquele que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa e eficaz.

Portanto, a busca pela qualidade deve ser incansável, primando pela adoção de critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

Assim, para que a administração pública ofereça seus serviços de modo mais simples, mais rápido e mais econômico necessitará criar instrumentos de gestão, visando atingir estes objetivos.

A Lei Complementar 101/00, em seu artigo 50, parágrafo 3º, estabelece que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Em relação ao exposto, Cruz (2001, p.149) afirma que “manter um sistema de custos, devidamente estruturado objetivando aplicar as técnicas destes na contabilidade pública, é sem sombra de dúvida um grande avanço no gerenciamento da coisa pública”.

Atualmente, observam-se experiências de sistemas de custos implementadas por instituições públicas federais, como o Comando da Aeronáutica e o Comando da Marinha. Além disso, têm-se notícias de algumas instituições públicas municipais, como as prefeituras do Rio de Janeiro – RJ, de Ipatinga – MG, de Cubatão – SP, de Belo Horizonte - MG e de Barra do Piraí – RJ que estão aplicando controle de custos.

Embora o desenvolvimento de sistemas de custos no setor público seja incipiente, a tendência é que se desenvolva mais acentuadamente ao longo dos anos, pois o cidadão brasileiro está cada vez mais consciente de seu papel fiscalizador, questionando os gastos efetuados e os resultados obtidos pelos gestores públicos.

No projeto originalmente entregue à coordenadoria de monografia constava: Considerando a importância da implantação de um sistema de custos nos órgãos governamentais e que experiências já implantadas poderão ser utilizadas e melhoradas por gestores públicos em busca da eficiência e eficácia no trato da coisa pública, o presente estudo buscará analisar o sistema de custos utilizado pela Base Aérea de Florianópolis e responder a seguinte questão: ***como a Base Aérea de Florianópolis faz para apropriar os custos do setor de subsistência?***

Ao longo do desenvolvimento da monografia e no contato com a entidade pesquisada percebeu-se que o setor escolhido mantinha uma rotina específica e bastante complexa para ser explicada, quando comparada com o entendimento geral que se tem na contabilidade a

respeito de um almoxarifado, optando-se por substituir a questão em parte. Consultou-se o orientador e a questão foi reformulada para: ***como a Base Aérea de Florianópolis faz para apropriar os custos do almoxarifado?***

### **1.3 Objetivos**

O objetivo da pesquisa é analisar como a Base Aérea de Florianópolis faz para apropriar os custos do almoxarifado. Em termos de objetivos específicos busca-se o que se segue:

- ✓ Apresentar uma visão geral da contabilidade de custos no Comando da Aeronáutica;
- ✓ Explicar a sistemática e os documentos utilizados para apuração de custos, usando o SIAFI como meio de captação e transmissão de dados financeiros e estatísticos;
- ✓ Identificar os custos do almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis; e
- ✓ Analisar a metodologia de apropriação de custos utilizada no almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis.

### **1.4 Justificativa do Estudo**

O tema pesquisado mostra-se relevante, pois é importante evidenciar instrumentos de gestão para aplicação dos recursos públicos com racionalidade.

De acordo com Batista *et. al* (1996 apud DUARTE, 2002) um dos problemas crônicos do setor público no Brasil é a predominância de uma prática gerencial fundamentada em

estruturas com excessivos níveis hierárquicos e departamentais, gerando lentidão administrativa, além de produtos e serviços que não satisfazem à população.

Vale destacar que, nos dias atuais, a própria sociedade, gradualmente, passa a controlar o Estado e a cobrar resultados e economicidade na utilização dos recursos. Assim, para Mawad (2001, p.519) “perde espaço a gestão pública voltada unicamente para dentro do próprio governo, com métodos burocráticos de controle que desconsideram um novo importante ator: o cidadão”.

Pela importância do assunto, a Lei de Responsabilidade Fiscal resgatou a preocupação com a limitação de gastos e com a implantação de uma contabilidade de custos no setor público, visto que se ocupa do tema tanto no artigo 4º, quanto no artigo 50.

Para Afonso (1999) muitos administradores públicos se preocupam em mostrar o quanto de projetos executou em determinados períodos, ao invés de apresentarem como executaram. Assim, a finalidade de uma apropriação de custos é mensurar o consumo dos bens e os dispêndios monetários da administração pública.

Isso é feito por meio de contratações de compras, serviços e obras, com vistas a possibilitar a execução de programas, desdobrados em atividades, projetos e operações especiais, os quais devem estar voltados para o interesse público.

Sabe-se que o fim último das entidades estatais não é a exploração econômica voltada à lucratividade, mas sim à eficácia na execução de suas atividades, sejam elas meio ou fim, visando aos objetivos da organização e voltados à satisfação de necessidades públicas estatais.

Diante do exposto, evidencia-se que um sistema de custos pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão do Estado, que é proporcionar melhores condições de vida para a sociedade. Assim, há que se buscar um gerenciamento de custos no setor público, sendo que este trabalho visa preencher, em parte, a lacuna gerada pela carência de referenciais práticos relativos à implantação e

desenvolvimento de sistemas de custos no setor público estatal, principalmente no que se refere à apuração dos custos unitários.

### **1.5 Metodologia**

Torna-se necessário, durante a elaboração de um trabalho científico, o conhecimento das metodologias a serem seguidas e que levarão o pesquisador ao desenvolvimento de seu estudo. Para Gil (1989, p. 19) a pesquisa científica é definida como:

o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Ao tratar de pesquisa científica é necessário conhecer os tipos de conhecimentos para poder diferenciá-los. Segundo Lakatos e Marconi (1986, p. 20), eles são divididos em quatro tipos: popular, mítico, filosófico e científico. O conhecimento popular é definido como:

o modo comum, corrente e espontâneo de conhecer, que se adquire no trato direto com as coisas e os seres humanos: é o saber que preenche nossa vida diária e que se possui sem haver procurado ou estudado, sem a aplicação de um método e sem haver refletido sobre algo.

De acordo com a opinião dos autores, o conhecimento filosófico é valorativo, isto é, não é verificável através de experimentação científica. O conhecimento filosófico não poderá ser submetido à observação, pois seu ponto de partida são hipóteses filosóficas baseadas na experiência, não passíveis de experimentação.

Já o conhecimento religioso é aquele que se apóia em doutrinas com proposições sagradas reveladas pelo sobrenatural e, por este motivo, são consideradas como infalíveis e exatas, estando implícitas numa atitude de fé perante o conhecimento revelado.

O último tipo evidenciado é o conhecimento científico, que para Lakatos e Marconi (1986, p. 21) é :

real, porque lida com ocorrências e fatos [...] constitui um conhecimento contingente, pois suas proposições ou hipóteses têm sua veracidade ou falsidade conhecida através da experimentação [...] é sistemático já que trata de um saber ordenado logicamente, formando um sistema de idéias [...] é verificável a tal ponto que as afirmações (hipóteses) que não podem ser comprovadas não pertencem ao âmbito da ciência [...] é falível em virtude de não ser definitivo, absoluto ou final e por este motivo, é aproximadamente exato: novas proposições e o desenvolvimento de técnicas podem reformular o acervo de teoria existente.

A finalidade de uma pesquisa científica, através da aplicação de métodos científicos, é atingir um objetivo, respondendo as questões que foram formuladas. Para tanto, é necessário definir o que é método. Segundo o conceito de Inácio Filho (1994, p. 55):

a metodologia é o conjunto de procedimentos e técnicas de que se lança mão no processo de investigação, incluindo-se aí os aspectos relacionados ao como fazer a pesquisa. Está relacionada ainda à pesquisa ideológica do investigador, aos seus objetivos, aos seus pressupostos, à sua concepção de mundo.

Portanto, a metodologia é o estudo dos métodos necessários à elaboração da pesquisa científica. Nesta pesquisa será adotada a divisão proposta por Raupp e Beuren (2003), na qual as tipologias de delineamentos de pesquisa são agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Com base nos objetivos, esta pesquisa classifica-se como sendo exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2003, p.80):

a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condição de pesquisa.

Deste modo, a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral de determinado fato através de aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinado tema.

Quanto aos procedimentos, o estudo será desenvolvido mediante a aplicação de um estudo de caso. No que se refere ao estudo de caso Raupp e Beuren (2003, p.84) asseguram que:

a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

Assim, para se atingir o objetivo referente à análise da metodologia de apropriação de custos utilizada no almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis foi feito um estudo de caso neste setor.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como qualitativa. Como relatam Raupp e Beuren (2003, p.92) “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Buscando analisar o método de apropriação de custos utilizado em um setor da Base Aérea de Florianópolis, este estudo contempla a característica de pesquisa qualitativa, pois em sua realização foram interpretados dados sobre o fato citado acima, mas não foram utilizadas técnicas estatísticas para descrição ou análise dos dados.

Para a coleta de dados foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas com o responsável pela contabilidade do almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis, visando complementar os dados sobre o tema deste estudo e permitir uma melhor compreensão da apropriação de custos realizada por este setor.

De acordo com Triviños (1987 apud COLAUTO e BEUREN, 2003), a entrevista semi-estruturada é a que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa e que, em seguida, adicionam-se a uma grande quantidade de interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no transcorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa.

## **1.6 Limitação da Pesquisa**

Independente da natureza do estudo seja ele quantitativo ou qualitativo, do referencial teórico escolhido e dos procedimentos metodológicos utilizados, o mesmo apresenta limitações e essas devem ser esclarecidas para o leitor como forma de favorecer discussões sobre o que se está estudando.

As limitações deste estudo são:

- o período compreendido entre 1972 a 2005;
- o módulo ENTRADADOS do CPR, subsistema do SIAFI; e
- o Almoarifado da Base Aérea de Florianópolis.

## **1.7 Organização do Estudo**

O presente trabalho está organizado em cinco capítulos, descritos a seguir:

O primeiro capítulo consiste de uma apresentação inicial da monografia, contendo o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, as limitações da pesquisa e a organização do estudo.

O segundo traz uma abordagem teórica sobre a contabilidade, a contabilidade de custos, a administração pública, o sistema de custos no setor público e a contabilidade de custos no setor público.

No terceiro é apresentado o sistema de custo do Comando da Aeronáutica, seus objetivos e a metodologia de apropriação de custos, bem como a apropriação dos custos do almoarifado da Base Aérea de Florianópolis.

O quarto capítulo apresenta as conclusões do trabalho e recomendações para futuros trabalhos e o quinto capítulo apresenta as referências utilizadas para a realização da monografia.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados os conceitos e teorias relativas ao tema e ao objetivo do trabalho, demonstrando, primeiramente, aspectos importantes sobre a contabilidade e a contabilidade de custos, abordando, posteriormente, a administração pública, bem como os sistemas de custos no setor público e a contabilidade de custos no setor público.

### **2.1 Contabilidade**

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos que ocorrem com o patrimônio das entidades com fins lucrativos (as organizações empresariais), ou das entidades sem fins lucrativos (órgãos governamentais ou entidades filantrópicas).

Para Neves e Viceconti (1997, p.1) “a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de: controlar o patrimônio, apurar o resultado e prestar informações aos usuários.”

Pode-se dizer que na contabilidade os objetivos estão definidos como as informações que deverão ser geradas para que os diversos usuários possam conhecer a situação da organização em dado momento, com a finalidade de tomar as decisões que considerarem necessárias.

Segundo Iudícibus et. al (2000, p.42) a contabilidade pode ser definida da seguinte maneira:

é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.

Não se pode precisar a época em que se iniciou a contabilidade. Contudo, acredita-se que ela seja tão antiga quanto a origem do homem. A partir do momento em que no homem se

desenvolveu o instinto de posse, houve conseqüentemente a necessidade de controlar os bens, o que se fez através do inventário. Melis (1950 apud Sá, 1995), divide a história da contabilidade em quatro períodos distintos:

- 1º) História Antiga ou da Contabilidade Empírica, que vai de 8.000AC a 1202DC;
- 2º) História Média ou da Sistematização da Contabilidade, de 1202 a 1494;
- 3º) História Moderna ou da Literatura da Contabilidade, de 1494 a 1840;
- 4º) História Contemporânea ou Científica da Contabilidade, de 1840 até os dias de hoje.

No primeiro período, foram contemplados estudos dos registros contábeis (na Suméria, no Egito etc.); aparecimento do *Liber Abaci*, de Fibonacci, o Pisano. É importante destacar uma citação de Masi (2001, p.34) que explica a evolução de uma passagem controladora da evolução mercantil, quando afirma:

junto com a escrita, foi realizada uma outra invenção fundamental: o selo de acompanhamento. Tratava-se de um tijolinho de barro sobre o qual, com um canudo, era escrita a quantidade de mercadoria enviada.

Já, no segundo período, século XIII, surgem as partidas dobradas, de Frei Lucas Pacioli. O terceiro período é contemplado com o surgimento da primeira obra literária, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, de Frei Lucas Pacioli, publicada na cidade de Veneza, em 1494, a quem é creditada a invenção da escrituração contábil por partidas dobradas. Pode-se dizer que esse período também foi marcado por centenas de obras publicadas em todo o mundo.

No quarto período, inicia a fase das doutrinas contábeis, com o lançamento, em 1840, da obra de Francesco Villa, abrindo o período científico da contabilidade.

Atualmente a contabilidade pode ser dividida em três grandes ramos, conforme destaca Marion (1998, p.29):

- Contabilidade Financeira: É a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais.
- Contabilidade de Custos: Está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pela empresa.

- Contabilidade Gerencial: Voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para tomada de decisões. Diferencia-se das contabilidades já abordadas, pois não se prende aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores.

Portanto, pode-se dizer que a contabilidade é um moderno instrumento à disposição da administração, auxiliando-a no desempenho de seus mais diversos fins. A seguir será evidenciada a contabilidade de custos por ser o principal foco desta monografia e por estar criando ou renovando técnicas e métodos específicos para atender suas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: o auxílio no controle e ajuda na tomada de decisão.

## **2.2 Contabilidade de Custos**

A revolução industrial causou uma série de transformações políticas, econômicas e sociais, conforme destacado por Remond (1991). Se, por um lado, trouxe inovações importantes para a sociedade como o avanço na medicina, na área de telecomunicações, transportes e bens de consumo, por outro lado, trouxe o desenvolvimento da contabilidade de custos.

De acordo com Martins (2001, p.19) “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a contabilidade financeira (ou geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. Portanto, a contabilidade viu-se com o problema de adaptar os procedimentos de apuração do resultado em empresas comerciais para as empresas industriais, que adquiriam matérias-primas e utilizavam fatores de produção para transformá-los em produtos destinados à venda.

Vale lembrar que a contabilidade de custos, primeiramente, foi tida como uma forma de resolver problemas de mensuração de estoques e do resultado, e não como um instrumento da administração. Ressalta Martins (2001, p.21) que “essa não utilização de todo o seu

potencial no campo gerencial, deixou a contabilidade de custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo”.

Com um ambiente cada dia mais competitivo e desafiador, tanto para as indústrias como para as empresas prestadoras de serviços, Ching (2001, p.15) afirma que :

movimentos de desregulamentação de vários setores da economia em vários países têm alterado completamente as regras em que as empresas operavam. Como consequência, as empresas demandam diferentes e melhores informações gerenciais.

Devido ao crescimento das empresas, a contabilidade de custos passou a ser utilizada como um eficiente instrumento de auxílio no desempenho da nova missão, que é a gerencial. Neste sentido, Martins (2001, p.22) afirma que no campo gerencial a contabilidade de custos tem duas funções relevantes:

- no auxílio do controle: fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, além de acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos;
- na ajuda a tomada de decisão: alimentar informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte do produto, fixação de preços, opção de compra ou fabricação, etc.

Atualmente, pode-se dizer que a contabilidade de custos é utilizada em outros campos que não o industrial. É muito comum encontrar bancos, lojas comerciais, escritórios de auditoria, de consultoria e até mesmo a administração pública, utilizando-se de contabilidade de custos. Sobre o assunto Leone (2001, p.12) afirma que:

técnica cuja aplicação se restringia apenas ao controle das atividades de produção de uma empresa fabril, a contabilidade de custos evoluiu com o aumento de suas finalidades, tornando-se fator essencial, em termos de informações, de apoio aos administradores, seja esse público ou de empresas.

Portanto, destaca-se a relevância da contabilidade de custos no processo decisório, pois seu objetivo é tentar apresentar a melhor forma de utilização dos recursos disponíveis tanto pelas organizações privadas, quanto públicas, a fim de otimizar o resultado das mesmas.

## 2.2.1 Principais Conceitos Aplicados a Custos

Neste t3pico foi contemplada a terminologia de custos, aplic3vel a empresas de qualquer setor, quer tenham ou n3o fins lucrativos.

- **Gasto** – de acordo com Wernke (2004 apud FILHO, 2004), gasto 3:

transa33o financeira na qual s3o utilizados recursos ou 3 assumida uma d3vida, em troca da obten33o de um bem ou servi3o; pode ser classificado como despesa, custo, investimento, perda e desperd3cio.

Pode-se dizer que gasto 3 a ren3ncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obten33o um bem ou servi3o, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou direitos (normalmente dinheiro).

- **Investimento** – Martins (2001, p.25) define investimento como:

um gasto ativado em fun33o de sua vida 3til ou de benef3cios atribu3veis a futuro(s) per3odo(s). Todos os sacrif3cios havidos pela aquisi33o de bens ou servi3os (gasto) que s3o “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortiza33o quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvaloriza33o s3o especificamente chamados de investimento.

Assim, investimento 3 um gasto com bem ou servi3o ativado em fun33o de sua vida 3til ou de benef3cios atribu3veis a per3odos futuros.

- **Custo** – Segundo Kaplan (1997 apud CHING, 2001) “custo 3 definido como o valor monet3rio dos bens e servi3os despendidos para obter benef3cios correntes ou futuros”.

Portanto, custo 3 o gasto relativo a bem ou servi3o utilizado na produ33o de outros bens e servi3os. Vale salientar que os custos come3am quando se inicia a elabora33o do produto ou a execu33o do servi3o e terminam quando o produto est3 pronto para venda ou o servi3o est3 efetivamente concluido.

- **Despesa** – Na concep33o de Martins (2001, p.26) despesa 3 “bem ou servi3o consumidos direta ou indiretamente para a obten33o de receitas”.

Despesa é o gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.

- **Perda** – Para Wernke (2004 apud FILHO, 2004) perdas são “os gastos representados por custos e despesas realizados de forma não eficiente; são atividades que não agregam valor, como, por exemplo, a produção de itens defeituosos e a capacidade ociosa da linha de produção”.

A perda não se confunde com a despesa, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, pois não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita.

A seguir serão evidenciadas as classificações dos custos em relação à apropriação aos produtos fabricados e em relação aos níveis de produção.

## 2.2.2 Classificação dos Custos

Os custos em relação a sua apropriação aos produtos fabricados são classificados em:

- **Custos Diretos** – de acordo com Ching (2001) os custos diretos podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, bastando haver uma medida objetiva de consumo. Os mais comuns são a matéria-prima e a mão-de-obra direta.
- **Custos Indiretos** – Neves e Viceconti (2000, p.18) afirmam que:

os custos indiretos são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio.

Portanto, os custos indiretos são os custos necessários à produção, mas não convenientemente alocáveis a unidades físicas específicas. São basicamente alocados através de médias, tornando-se como base determinados critérios de rateio, os quais são sempre marcados por subjetividade e arbitrariedade.

Em relação aos níveis de produção, os custos são classificados em:

- **Custos Fixos** – De acordo com Neves e Viceconti (2000) os custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos quaisquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Este será cobrado pelo mesmo valor qualquer que seja o nível da produção, inclusive no caso de a fábrica nada produzir.

Portanto, os custos fixos são os custos que não variam com a atividade realizada dentro de uma faixa determinada de volume.

- **Custos Variáveis** – são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Maher (2001) afirma que custos variáveis são aqueles que se alteram na proporção direta da alteração de volume, dentro de um intervalo relevante de atividade.

Pode-se dizer que os custos variáveis são os custos que, dentro de determinado volume de produção variam proporcionalmente com a atividade realizada.

A seguir será apresentada a estrutura do Estado e da administração pública brasileira, bem como seu campo de atuação, para que se possa evidenciar a importância de um sistema de custos nos entes governamentais.

### **2.3 Administração Pública**

Para Meirelles (2000, p.59), administração pública pode ser definida como:

em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Em outras palavras, diz-se que a administração pública é todo aparelho do Estado que visa à realização de seus serviços, de forma a satisfazer as necessidades coletivas. Assim, o

interesse público que à administração pública incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. Trata-se de uma atividade contínua, balizada, entre outros, pelo princípio da legalidade da ação pública, previsto no artigo 37 da Constituição Federal.

Neste sentido, há que se caracterizar a principal distinção entre a administração pública e a particular, que, segundo Meirelles (2000, p.82), é a seguinte: “na administração pública não há a liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

Nos termos da Constituição Brasileira de 1988, o Estado brasileiro é formado por três esferas de poder (independentes e harmônicos entre si), e por três níveis de governo (União, Estados e Municípios). A seguir serão apresentadas as esferas do poder, com seus respectivos níveis, conforme destacado por Castro e Lima (2003):

- a) Legislativo: no nível federal, é exercido pelo Congresso Nacional, o qual é constituído pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, dentro de um modelo bicameral. Nos Estados, é unicameral, exercido pelas Assembléias Legislativas. Nos Municípios, é constituído pelas Câmaras de Vereadores;
- b) Judiciário: é exercido pelos seguintes órgãos no nível federal: Supremo Tribunal Federal; Superior Tribunal de Justiça; Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; Tribunais e Juízes do Trabalho, Eleitorais e Militares; Tribunal e Juízes do DF e Territórios. Nos Estados, existem os Tribunais de Justiça e os Juízes estaduais. Não existe o Judiciário Municipal.
- c) Executivo: exercido na União pelo Presidente da República, com auxílio dos Ministros de Estado. Nos Estados e no Distrito Federal, o chefe do Poder Executivo é o Governador, auxiliado por Secretários Estaduais. Nos Municípios, é exercido pelo

Prefeito Municipal, auxiliado por Secretários Municipais. A estrutura administrativa do Poder Executivo divide-se em administração direta, fundos e administração indireta (que, por sua vez, subdivide-se em autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista).

Quanto ao campo de atuação da administração pública, pode-se dizer que esta é exercida pelos órgãos das administrações direta, indireta e delegada. Meirelles (2000, p.306), elucida a questão ao definir o serviço público como “todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniência do Estado”.

Pode-se dizer que a administração direta é o conjunto de órgãos que se acham inseridos na estrutura administrativa da União, Estados e Municípios, ao passo que a indireta é representada por várias entidades dotadas de personalidade jurídica própria, vinculadas a determinado Ministério ou Secretaria. Integram a administração indireta: as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas.

De acordo com Castro e Lima (2003, p.18) é importante observar que:

no Brasil a contabilidade pública é utilizada pelos três níveis da federação, em seus três poderes, tanto na administração direta como na administração indireta. No caso da administração indireta, a contabilidade pública é empregada apenas nas autarquias e fundações públicas. As empresas públicas e as sociedades de economia mista, dadas suas características empresariais, empregam a contabilidade comercial, regida pela Lei n.º 6404/76 – Lei das Sociedades por Ações.

A administração pública pode ser dividida, também, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fins. De acordo com Silva (2004) as atividades-meio envolvem o próprio papel do Estado e sua estrutura para atender às necessidades da população, como por exemplo, o Planejamento, o Controle Interno Integrado, Orçamento e Serviços Gerais. Já as atividades-fins estão voltadas para o efetivo atendimento das demandas da população, como a Segurança Pública, Justiça, Educação, Transporte etc.

Sobre o assunto Afonso (2000, p.6) destaca que:

a população em geral vê a administração pública essencialmente pelas atividades-fins. Por isso, existe a preocupação do direcionamento dos recursos públicos para as atividades essenciais prestadas pelo Estado. Os controles devem existir, mas não devem ser o centro das atenções do Estado. A modernização, informatização e busca da qualidade nas atividades-meio também devem ser buscadas. No entanto, o foco ou a própria razão da existência da administração pública são suas atividades-fins prestadas ao público.

O serviço público, portanto, combina atividades-meio e atividades-fins que são exercidas ou colocadas à disposição da coletividade, visando oferecer o máximo de bem-estar social. É na conjugação de esforços em ambas as atividades que reside a base de sustentação das ditas funções do governo.

Diante do exposto, verifica-se que a administração pública necessitará criar sistemas de custos para oferecer seus serviços de modo mais simples, mais rápido e mais econômico. Assim sendo, será abordado como se desenvolve a implantação do sistema de custos na administração pública, os benefícios de um sistema de custos nos órgãos públicos e o método de custeio utilizado pelos entes governamentais.

## **2.4 Sistemas de Custos no Setor Público**

No setor público a implantação de um sistema de custos encontra, por diversas razões, muitas resistências. De acordo com Castro e Garcia (2004, p.171):

hoje, quem não gasta todo o orçamento acaba perdendo limites no próximo exercício, pois os limites partem do gasto passado e quem não gasta perde. Além disso, os congressistas não têm interesse em que se conheçam os custos, pois perderiam parte de suas verbas orçamentárias. Na esfera administrativa, não há interesse em se buscar conhecer os custos, pois isso vai demonstrar ineficiência das compras que o gestor administrativo efetua.

Portanto, nota-se que interesses variados explicam a ausência de sistemas para determinação do custo dos produtos e das próprias estruturas de governo. Ainda sobre o assunto, Castro e Garcia (2004, p.172) ressaltam que:

é de fundamental importância que este assunto seja equacionado para que a LRF não vire letra morta, nesta área. Na verdade fica sempre uma pergunta

no ar quando se toca neste assunto, assim como na reformulação do controle. A quem interessa o controle! Todos dizem querer controle, desde que seja sobre os outros, pois ninguém gosta de ser controlado e nem de demonstrar seus verdadeiros custos.

A consciência da necessidade da gestão de custos e da condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência tende a se consolidar no setor público, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas.

Segundo Nassuno et. al (2001), na administração pública contemporânea, existe um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o gestor a perceber:

- em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos;
- quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
- qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
- quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais; e
- aonde ocorre desperdício e aonde há eficiência na aplicação de recursos.

Com um sistema que consiga alocar de forma adequada os custos, é possível identificar os pontos fracos na prestação de serviços públicos e, também, insumos que não contribuem para o atendimento dos recursos esperados.

#### **2.4.1 Modelos para o controle substantivo da execução orçamentária**

A contabilidade de custos, é muito utilizada no setor privado, e não se contrapõe à contabilidade pública convencional, pois atua de modo complementar, fornecendo elementos para decisões gerenciais. No entanto, existe uma despreocupação com as técnicas de custos no setor público, conforme se depreende da análise de Lage e Gonçalves (2001, p.3):

embora as técnicas de custos estejam inseridas facultativamente na Lei Federal n.º 4320/64, são ainda pouco adotadas no setor público, que geralmente utiliza apenas a contabilidade convencional – instrumento de controle – que se restringe quase que exclusivamente à escrituração formal e morosa de transferências de subvenções, execução de receitas e gastos financeiros, sua classificação orçamentária e minúcias da legalidade, não atendendo ao aspecto gerencial.

De acordo com Cruz (1997, p.34), no âmbito do setor público, o controle formal tradicionalmente é exercido por meio de transações e da sua contabilização, dos informes financeiros, dos atos de pessoal, dos modelos de organização e métodos adotados, do cumprimento de prazos e formas legais etc.

Relata, ainda, o autor que o controle substantivo é de fácil assimilação pelo público em geral, vez que se dedica a avaliar o mérito da despesa pública. Assim, estabelece comparações diretas, devidamente embasado em parâmetros da economicidade, da eficiência e da eficácia. A economicidade pressupõe a obtenção e utilização adequada de recursos nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado. Por eficiência se entende atingir o máximo de produção, com o mínimo de recursos possíveis. Na eficácia se tem que os resultados alcançados devam estar dentro dos objetivos da organização.

A seguir, serão apresentados quatro métodos para apuração de custos, de modo que forneçam informações para o controle substantivo da execução orçamentária: o Método de Custeio por Absorção, o Método de Custeio Variável ou Direto, o Método de Custeio Padrão e o Método de Custeio Baseado em Atividades.

#### **2.4.2 Métodos de custeio**

O Método de Custeio é uma ferramenta de gestão que dá suporte à administração em diversos aspectos: mensurar e controlar os custos e fornecer informações para o planejamento e para a tomada de decisões, conforme afirmação de Struett et al. (2004).

Na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja despesa corrente ou despesa de capital. No entanto, Slomski (2003, p 376) destaca que:

quando as entidades quiserem proceder ao cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo dos ativos para que se proceda à mensuração dos custos da produção dos produtos ou serviços por elas produzidos e, com os ativos consumidos identificados, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Para tanto, procurar-se-á, de uma maneira geral, identificar e caracterizar os principais métodos de custeio utilizados pela contabilidade de custos no processo de alocação de custos a produtos e serviços.

#### *2.4.2.1 Método de Custeio por Absorção*

Esse método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos ou serviços prestados. Slomski (2003, p. 376) define o custeio por absorção, da seguinte maneira:

é aquele que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. Dessa forma, todo o sacrifício de ativos do período será alocado por absorção aos produtos ou serviços produzidos.

Como base para a obtenção do custo de um produto ou serviço, esta técnica de custeio tem sofrido diferentes críticas à sua aplicabilidade ao longo do tempo. Para Santos (1999, p. 67) destacam-se as seguintes:

- a) os custos médios ou custos unitários no curto prazo, resultantes deste critério, serão influenciados por um maior ou menor volume de atividade, conseqüentemente, decisões de preço de venda poderão ser continuamente revisadas em função da maior ou menor utilização da capacidade instalada;
- b) o rateio dos custos indiretos, envolve critérios de alocação que podem ser subjetivos, ou seja, envolvem julgamentos pessoais para decidir-se qual a melhor base de rateio para estas apropriações, podendo-se, desta forma, alterar ou manipular o custo do produto;

- c) os custos fixos, pela sua própria condição, são necessários para que uma organização tenha capacidade potencial de produção e não simplesmente para a fabricação de uma ou outra unidade específica

Embora o Custeio por Absorção tenha sofrido críticas ao longo do tempo, vale ressaltar que é o método adotado pela contabilidade financeira das empresas, sendo válido para fins fiscais, para preparação das demonstrações contábeis destinadas aos usuários externos da informação contábil, pois está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

#### 2.4.2.2 Método de Custeio Variável ou Direto

Este método apropria todos os custos variáveis, quer diretos e indiretos, mas somente os variáveis. Ele ignora a parcela fixa do custo indireto de fabricação, tratando-a como despesa do período e indo diretamente para o resultado. Martins (2001, p. 216) observa que:

no custeio direto ou custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

Nesse método, os custos variáveis são deduzidos da receita de vendas, dando a margem de contribuição, e desta margem são subtraídas as despesas fixas do período para obter-se o resultado.

De acordo com Lima (1997 apud CHING, 2001), esse método possui as seguintes vantagens:

- o lucro de um período não é afetado por mudanças na absorção dos custos fixos, resultantes do aumento ou redução do volume de estoques;
- os dados de custo-volume-lucro, necessários ao propósito de planejamento de lucro, são diretamente obtidos dos relatórios contábeis regulares;
- dados de lucro marginal facilitam a apreciação relativa do produto, tipos de clientes e outros segmentos do negócio, sem que os resultados sejam obscurecidos pela alocação de custos fixos;
- elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de vendas e produção;

- permite realizar análises do ponto de equilíbrio por produto;
- sua aplicação é simples e rápida se comparada com o custeio pro absorção.

Deste modo, pode-se dizer que esse método oferece informações úteis e relevantes, principalmente por apresentar, de forma clara, a margem de contribuição que a empresa precisa ter para suportar determinado nível de atividade, de modo a absorver seus custos fixos e gerar lucro. Por outro lado, Martins (2001) evidencia que este método vai contra os princípios contábeis de regime de competência e da confrontação e por isso este critério de avaliar estoques e resultado não é reconhecido pelo fisco e auditores independentes.

#### *2.4.2.3 Método de Custeio Padrão*

O Custo Padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa tenha controle sobre os seus custos, comparando os que deveriam ser (Custo Padrão) com os que efetivamente ocorreram (Custo-Real), segundo Neves e Viceconti (2000).

Na opinião de Slomski (2003) o método de Custeio Padrão é aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, a priori e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo etc.

A literatura especializada apresenta vários tipos de custo padrão, no entanto os dois que merecem destaque são o Custo Padrão Ideal e o Custo Padrão Corrente. Neves e Viceconti (2000, p.173) definem o Custo Padrão Ideal da seguinte forma:

é um custo determinado da forma mais científica possível pela Engenharia de Produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão-de-obra e com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa. Entretanto, a curto prazo, por existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado.

Verifica-se que o método acima descrito não é aconselhável por ser praticamente impossível de ser alcançado quando comparado com o custo real de produção, pois, de acordo com Slomski (2003) desconsidera quaisquer desvios, seja de preço, de volume ou de tempo.

Já o Custo Padrão Corrente, é mais flexível e leva em consideração pequenos desvios considerados dentro do padrão. Sobre o assunto, Martins (2001, p. 332) evidencia que:

o custo-padrão corrente é muito mais válido e prático. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc.

Pode-se dizer, portanto, que o Custo Padrão pode ser ideal (fixado com base em condições ideais de qualidade de materiais, mão-de-obra e equipamento) bem como de volume de produção, ou corrente, fixado com fundamento em desempenhos desses itens considerados altos, mas não impossíveis de se alcançar.

#### 2.4.2.4 Método de Custeio Baseado em Atividades

O custeio por atividade (*Activity-Based Costing – ABC*) teve sua origem, segundo Catelli e Guerreiro (1995), em trabalhos desenvolvidos pela General Electric, no início da década de 60, nos Estados Unidos. Posteriormente, nos anos 70, o *ABC* foi divulgado pelo professores Robin Cooper e Robert Kaplan, da *Harvard Business School*, visando aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas (*overhead*). Entretanto, para Nakagawa (1994), o *ABC* já era conhecido e usado por contadores no século XIX e início do século XX.

No Brasil, o *ABC* tornou-se conhecido a partir de 1989, com os estudos e as pesquisas do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, cujo expoente é o Prof. Nakagawa. Segundo Borna (2002), as primeiras publicações que tratam do *ABC* são o livro “Gestão Estratégica de Custos”, do prof. Masayuki Nakagawa, publicado em 1991, e o artigo

“Considerações sobre o custeio por atividades”, publicado pelo próprio autor da citação no mesmo ano, no Segundo Congresso Internacional de Custos, realizado no Paraguai.

Para Ching (1997, p.41) o método de custeio por atividade é definido como:

um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. *ABC* avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

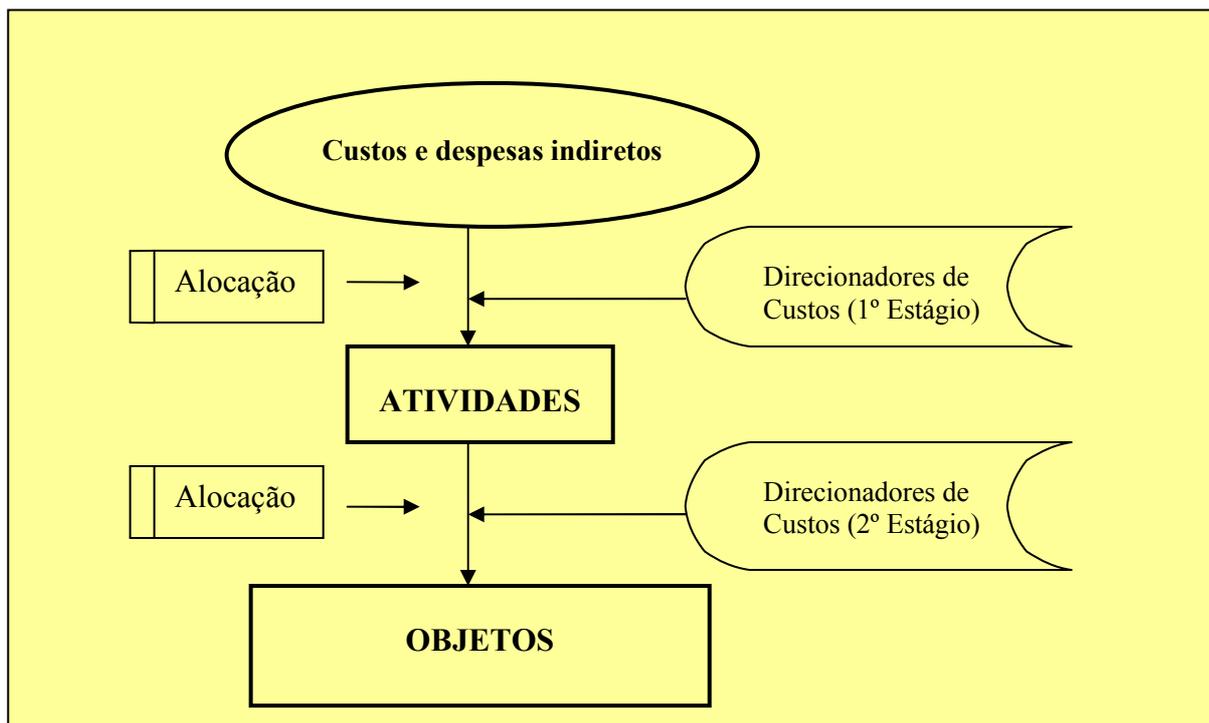
A idéia básica do *ABC* é tomar os custos das várias atividades da organização e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e atividades. Para Bornia (1995), o objetivo inicial do *ABC*, quando de seu desenvolvimento, era tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado, superando um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos custos e despesas, indiretos e fixos, aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias.

Buscando superar estas deficiências dos sistemas tradicionais, criou-se o *ABC* como um sistema de custos de dois estágios, quais sejam:

Primeiro Estágio: os custos dos recursos (elementos de custos) são transferidos para as atividades. Para essa alocação são utilizados direcionadores de custos, denominados, nesta etapa, de direcionadores de recursos.

Segundo Estágio: os custos das atividades são transferidos para os objetos de custos (produtos, serviços, clientes etc.), com base no consumo dessas atividades pelos objetos. Os direcionadores de custos utilizados para fazer essas apropriações são denominados direcionadores de atividades.

Na Figura 1 apresenta-se uma visão global e esquemática do *ABC*.



**Figura 1.** Critério *ABC*: uma visão global  
 Fonte: Baseado em LEONE (1997).

Da análise da Figura 1, cabe destacar alguns conceitos da terminologia *ABC*:

a) **Direcionador de custo:** Martins (2001) conceitua direcionador de custos, como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

De acordo com Bornia (2002), com a utilização dos direcionadores de custos, o *ABC* objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, desta forma, alocá-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades.

b) **Recursos:** são os fatores de produção (mão-de-obra, tecnologia etc.) utilizados para realizar uma atividade, conforme descrito por Duarte (2002, p.46).

c) **Direcionador de recursos ou de primeiro estágio:** medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades. Para Martins (2001), seria o fator que determina a ocorrência de

uma atividade. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Alguns exemplos de direcionadores de custo ou de 1º estágio: Aluguel – área utilizada; Energia elétrica – horas-máquinas; Material de consumo – requisição de material.

d) Atividades: processos que combinam, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos, projetos, serviços etc. Segundo Duarte (2002, p.47) as atividades podem ser classificadas como:

atividades-fins (primárias) ou de suporte (secundárias). As primeiras são aquelas que contribuem diretamente para a missão da unidade organizacional e são utilizadas fora da organização para o custeio dos objetos de custos. Já as últimas são as que servem de apoio às atividades primárias. Elas incluem gerência, treinamento, administração e outras.

e) Direcionadores de atividades ou de segundo estágio: para Nakagawa (1994) é o mecanismo utilizado para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de um produto. Já para Martins (2001), eles identificam a maneira como os produtos consomem atividade e servem para custear os objetos de custos, ou seja, indicam a relação entre atividade e os objetos de custos.

A seguir são apresentados exemplos de direcionadores de recursos:

Atividades	Direcionadores de atividades
Comprar materiais	Número de pedidos
Emitir faturas	Número de faturas
Movimentar materiais	Número de requisições
Efetuar pagamentos	Número de faturas ou cheques emitidos

**Quadro 1:** Direcionadores de atividades

Fonte: Baseado em MARTINS (2000).

f) Objeto de custo: é a razão pela qual as atividades são realizadas. Para Ching (2001, p.20) “qualquer coisa de que se deseja medir o custo ou que necessite de uma medida de custo separado é um objeto de custo”.

Assim, verifica-se que a hipótese fundamental do *ABC* é de que os custos são gerados pelas atividades, sendo estas consumidas pelos produtos. Como consequência, pelo mapeamento de atividades, pode-se fazer uma descrição mais acurada da forma pela qual os

recursos são consumidos dentro de uma organização, facilitando a melhoria dos processos e a análise estratégica.

### **2.4.3 O Custeio Baseado em Atividades no Contexto da Gestão Pública**

Primeiramente desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, o *ABC* também está sendo aplicado nas empresas de serviços e órgãos públicos. Kaplan e Cooper (2000), por exemplo, citam experiências bem sucedidas de uso do *ABC* como ferramenta de gestão pública, nos Estados Unidos, no Departamento de Veteranos das Forças Armadas, Serviço de Imigração e Naturalização, Receita Federal e na cidade de Indianópolis.

No Brasil, conforme evidenciado por Nassuno (2001), projetos de sistemas de custeio baseado em atividades estão sendo implantados a partir do final da última década em órgãos da administração indireta, como a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, e da administração direta, como o Comando da Aeronáutica e o Comando da Marinha.

Percebe-se que o Custeio Baseado em Atividades tem sido indicado por vários autores como Cruz (1997), Silva (1998), Alonso (1998), Kashiwakura (1998), Afonso (1999, 2000), Farias (2002) e Slomski (2003), como adequado para ser implantado no âmbito do setor público. Slomski (2003, p.382), por exemplo, entende que:

o Custeio Baseado em Atividades, certamente, é o que mais se aplica às entidades públicas de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades, é claro que se faz necessário, aqui, distinguir atividades do orçamento programa das atividades do Método de Custeamento ABC, naquele caso, atividade é toda a ação permanente de governo, e projetos são ações com limitação no tempo e, nesse caso, atividades é toda a ação que consome recursos, seja no orçamento público, projetos ou atividades.

Para Alonso (1998), o *ABC* é adequado à administração pública pelos seguintes motivos:

- a) foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens e serviços) como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros;
- b) os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição dos custos totais do serviço público;
- c) o sistema *ABC* tem uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos;
- d) o *ABC* é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos.

A escolha do *ABC* como método de custeio a ser implantado no setor público está vinculado à possibilidade de incorporação de certos benefícios, tais como:

**a) calcular com precisão os custos dos serviços prestados à sociedade:** em qualquer esfera da Federação, a acurácia do cálculo dos serviços prestados propicia ao gestor uma base sólida para obtenção de resultados satisfatórios na avaliação de desempenho das atividades governamentais.

**b) apoiar os esforços de redução de custos e de adaptação dos gastos setoriais aos níveis exigidos pela legislação:** a necessidade permanente de se reduzir ou cortar custos constitui-se em uma preocupação constante do setor público, que, ao mesmo tempo, deve se

preocupar com a manutenção e melhoria da qualidade do serviço público prestado à comunidade.

De acordo com Nunes e Nunes (1998 apud DUARTE, 2002), a prática corrente no setor público brasileiro é a realização de cortes lineares nos gastos, seja no Projeto de Lei do Orçamento, seja no seu contingenciamento, o que tende a prejudicar projetos de algumas áreas, ou a ser insuficiente para conter desperdícios em outras, além de ter o efeito perverso de premiar aqueles que não promoveram o ajuste fiscal requerido na sua área de atuação.

**c) ser utilizado como base para programas de melhoria contínua:** programas desta natureza se apóiam na constante medição de desempenho das atividades desenvolvidas pela organização, tanto em termos físicos quanto financeiros. Sobre o assunto Silva (1999, p.40) destaca que:

o que importa, por exemplo, gastar 500 milhões em educação, atender o percentual exigido pela Constituição, se o número de estudantes diminui a cada ano e se mesmo os que saem da escola não sabem ler corretamente? Ou o que adianta aumentar as despesas com saúde, se o número de pacientes atendidos diminui a cada exercício, ou se, além disso, ainda ocorre o aumento da mortalidade?

O incentivo à eficiência por meio da competição e geração de lucros não existe no âmbito da administração pública, e, a partir disso, a ineficiência pode usualmente converter-se em grandes custos e desperdícios, aumento exagerado da carga tributária e piores serviços prestados à população. De acordo com Silva (1999, p.43) “é exatamente por isso que é importante o estabelecimento de padrões de eficiência e a verificação, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e sua apropriação aos serviços”.

Diante do exposto, infere-se que a implantação do *ABC* em entidades públicas é recomendada por vários estudiosos da Contabilidade Pública, os quais ressaltam a existência de benefícios adicionais ao gestor, além da análise gerencial de custos, que são possibilidades de análise e melhoria dos processos organizacionais.

Dada a importância da contabilidade de custos no setor público, verifica-se a necessidade de demonstrar o desenvolvimento da contabilidade de custos na administração pública, bem como evidenciar a diferença conceitual entre custo e despesa nas entidades governamentais.

## **2.5 Contabilidade de Custos no Setor Público**

Com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000) torna-se obrigatória a adoção de certos procedimentos, dispondo sobre a necessidade de fixação de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos públicos. Para Duarte (2002) a adoção de certos procedimentos, conforme a LRF, sinaliza uma mudança de concepção na administração pública, de burocrática para gerencial.

Segundo Slomski (2003, p.376) é muito importante o conhecimento dos custos no setor público, pelo fato de que:

com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades conheçam os custos de suas atividades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços.

De acordo com Silva (1999, p.39) a contabilidade de custos, para as entidades públicas, deve ter algumas características que a distingam daquela das entidades privadas, entre as quais se destacam:

- os entes públicos são dedicados, basicamente, à prestação de serviços, ao final dos quais não se obtém uma quantidade diretamente relacionada com custo, já que são financiados em grande parte por recursos arrecadados coativamente dos contribuintes, que os entregam sem qualquer expectativa de receber uma contrapartida individual ou direta em produtos ou serviços;
- o caráter habitualmente imaterial dos serviços prestados (outputs) apresenta consideráveis dificuldades para sua avaliação.

Perante a dificuldade de avaliar monetariamente os efeitos sociais dos programas cabe questionar sobre a utilidade e importância de seguir um sistema de contabilidade de custos. Entretanto, a prática tem demonstrado que os entes públicos que adotaram, os conceitos de custos, têm obtido maiores êxitos na gestão administrativa e financeira dos recursos públicos.

Para Silva (1998) a utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão. Pode, ainda, servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Sobre o assunto, Alonso (1998) evidencia que, no âmbito do setor público, há que se dar ênfase à diferença conceitual entre custo e despesa. Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, já o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo).

Ainda segundo o autor, a contabilização da despesa pública como custo requer a apropriação desta a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividades). Assim, as despesas mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar (despesas com pessoal, com material de consumo, com material permanente etc.), enquanto os custos mostram como o governo federal financia seus resultados (custo de uma aula, de uma consulta médica etc.).

Pode-se dizer, portanto, que a contabilidade de custos no setor público é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos, permitindo a identificação dos custos excessivos e supérfluos e possibilitar a realocação de tais recursos em áreas mais carentes e prioritárias.

### **3 METODOLOGIA DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO ALMOXARIFADO DA BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS**

Nesta seção é apresentada a metodologia de apropriação de custos no Almojarifado da Base Aérea de Florianópolis, demonstrando, primeiramente, a administração do Comando da Aeronáutica, abordando, posteriormente, os fundamentos de estruturação do SIAFI, a atribuições dos gestores, a apropriação de custos no Comando da Aeronáutica, dando ênfase à apropriação de custos no Almojarifado da BAFL.

#### ***3.1 Administração do Comando da Aeronáutica***

Dificilmente se pode falar em apropriação de custos sem saber como se desenvolveu a contabilidade de custos dentro de uma organização, bem como a dimensão de como ela se processa e as estruturas que, direta ou indiretamente, têm responsabilidade na sua execução.

##### **3.1.1 Estrutura Administrativa**

Primeiramente, verificar-se-á alguns aspectos da estruturação administrativa. O Comando da Aeronáutica possui um órgão setorial do sistema de controle interno do Poder Executivo do governo federal que é responsável, dentre outras coisas, pela direção, coordenação e controle de todas as atividades contábeis praticadas no âmbito de sua esfera administrativa: a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Como em qualquer outro órgão governamental, a Aeronáutica também é composta por unidades gestoras.

A unidade gestora (UG) é a designação genérica da unidade administrativa, que é a organização encarregada da gerência de patrimônio, recursos creditícios e financeiros a ela especificamente atribuídos, podendo ser Responsáveis ou Executoras.

A unidade gestora responsável (UGR) é a unidade administrativa que gerencia recursos, mas não os processa, sendo exemplos para o caso em estudo as unidades sediadas e apoiadas pela BAFL como a unidade aérea do Segundo do Sétimo Grupo de Aviação, a Prefeitura de Aeronáutica de Florianópolis e o Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Florianópolis. Sendo que a unidade aérea opera as aeronaves P-95 (Bandeirante de Patrulha) e o C-98 (Caravan).

Tem-se por unidade gestora executora (UGE) a unidade administrativa que gerencia e processa recursos creditícios, financeiros, bem como realiza atos de gestão patrimonial, sendo a própria BAFL composta por seus esquadrões de apoio logístico (Saúde, Pessoal, Intendência, Infra-estrutura, Suprimento e Manutenção de Aeronaves, etc.).

### **3.1.2 Breve Histórico da Contabilidade de Custos no Comando da Aeronáutica**

O processo de implantação do sistema de custos na Aeronáutica iniciou-se em 1972, tendo entre suas referências o decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe, em seu artigo 79, que “A Contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 23 de novembro de 1972, o plano de contas foi aprovado, pela Diretoria de Intendência da Aeronáutica, e colocado em prática — a partir de 1º de março de 1973 — em todas as Organizações Militares (OMs) da instituição. Esse plano compreendia somente as Despesas e Transferências Correntes e não buscou fazer o levantamento total das Despesas

Orçamentárias. Após a implantação dessa primeira fase incorporaram-se ao plano as Despesas de Capital.

A contabilidade de custos foi reformulada com a implantação do SIAFI para se adequar ao sistema de administração financeira recém-criado. Com isso, foi revista a Norma de Sistema de Administração Financeira de Contabilidade e Auditoria, republicada como IMA 172-1 Apropriação dos Custos, em 19 de fevereiro de 1993.

A implantação do sistema de custos, baseado no método de custeio tradicional, iniciou-se pelas tesourarias, que começaram a fazer os levantamentos e apurações dos gastos por meio da coletas dos dados. Não houve a necessidade de criação de uma unidade específica para coordenar o processo de implantação e acompanhamento do sistema de custos, pois o processo de implantação foi comandado, em 1973, pela Diretoria de Intendência (DIRINT), no Rio de Janeiro.

No entanto, a busca por uma eficiente gestão estratégica de custos fez com que o Comando da Aeronáutica investisse na remodelação e adaptação do sistema de custos, visando o aprimoramento de mecanismos que propiciassem uma boa gestão de informações gerenciais. A pouca eficiência na área de gestão estratégica de custos gerou a necessidade de se iniciar uma reestruturação no sistema de custos da organização, a começar pela própria mudança do método de custeio tradicional, pelo método de custeio baseado em atividades (*ABC*).

O desenvolvimento do sistema baseado no método *ABC*, no Comando da Aeronáutica, ocorreu por meio de visitas a instituições que foram bem-sucedidas na implantação dos seus sistemas de custos, como por exemplo a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA e Hospitais das Pioneiras Sociais – Rede Sarah e também por meio de cursos, onde se buscou ensinar e divulgar o sistema de custos. Não houve a necessidade de

contratação de empresas ou consultores para o desenvolvimento e implantação do projeto de custos, tanto para o antigo sistema (tradicional) quanto para o atual (*ABC*).

Assim, em 10 de maio de 2001, foi aprovada a Instrução do Comando da Aeronáutica, ICA 172-1, que dispõe sobre os procedimentos para a apropriação de custos no âmbito do Comando da Aeronáutica, utilizando o método de custeio *ABC*. Com esse novo método, possibilitaram-se maior aprimoramento, modernização e melhor adequação da contabilidade de custos às novas demandas por informações gerenciais consistentes.

Vale destacar que o novo sistema de custos incorporou novas tecnologias de comunicação e processamento de dados. Os dados contábeis nas unidades militares de todo país passaram a ser obtidos por meio do SIAFI, gerando um enorme ganho na confiabilidade para os dados apurados. É um importante indicador gerencial e de monitoramento dos custos, de forma a possibilitar o Comando da Aeronáutica a atingir as suas metas e objetivos com eficiência e eficácia.

Pode-se dizer que existe uma competição saudável entre todos os gestores, visando divulgar por toda a instituição os bons desempenhos alcançados, no intuito de estimular a melhoria de desempenho.

### **3.1.3 Visão Geral da Contabilidade de Custos no Comando da Aeronáutica**

A contabilidade de custos, no âmbito do Comando da Aeronáutica, visa registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos e identificar o custo das atividades e dos produtos mais significativos.

Tem como meta o acompanhamento gerencial das organizações, possibilitando verificar se os recursos postos à disposição foram consumidos em consonância com os objetivos maiores do Comando da Aeronáutica, bem como propiciar a seleção das

informações mais relevantes, capazes de auxiliar aos Comandantes, Chefes ou Diretores, no processo decisório.

Para efeito de organização e transmissão, os dados físicos de produção e consumo são cadastrados nos Subcentros Estatísticos e obedecem a uma rotina própria para registro no SIAFI. O Sistema de Custos será alimentado diretamente pelas UG no SIAFI, por meio da Nota de Sistema (NS), utilizando eventos específicos que permitem os devidos registros contábeis.

A seguir será explanado acerca dos fundamentos de operação do SIAFI, visando explicar sua utilidade como meio de captação de dados e integração de subsistemas contábeis, bem como serão evidenciados alguns comentários acerca do subsistema de contas a pagar e a receber.

### **3.2 Fundamentos de Estruturação do SIAFI**

Antes de tecer comentários a respeito do SIAFI, há necessidade de definir o conceito de gestão. De acordo com Farias e Madruga (2005, p.76) gestão é denominada da seguinte maneira:

toda parcela de recursos que deva ter demonstrações, acompanhamentos e controles distintos. É também o ato de gerir a parcela do patrimônio sob a responsabilidade de uma determinada unidade. Esse conceito permite o controle e a administração, tanto de forma individualizada quanto conjunta, de todas as entidades geridas por determinada unidade gestora, sendo aplicado a fundos, entidades supervisionadas e em outras situações que se justifique a administração distinta.

Para os autores é esse conceito que permite ao SIAFI tratar, sem perder a individualidade, outras gestões além do Tesouro Nacional, sendo necessário, entretanto, que em todos os registros, sejam orçamentários, financeiros ou patrimoniais, conste a indicação tanto da unidade gestora quanto da gestão (UG/GESTÃO).

Vale ressaltar que todas as Gestões devem ser cadastradas pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, a pedido dos Órgãos Setoriais de Contabilidade dos Órgãos de Governo, cabendo-lhes um código específico. A Aeronáutica utiliza, basicamente, três: Gestão Fundo Aeronáutica, Gestão Fundo Aeroviário e Gestão Tesouro Nacional.

### **3.2.1 Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)**

Até pouco tempo, as mais altas esferas de governo padeciam da falta de informações tempestivas para o trato da coisa pública. De acordo com Castro e Lima (2003) até 1986 o Governo Federal convivia com diversos problemas de natureza administrativa na gestão de seus recursos, sendo destacados os seguintes: defasagem na escrituração contábil, incompatibilidade dos dados utilizados, trabalhos realizados de forma rudimentar, existência de milhares de contas bancárias e despreparo do pessoal.

#### *3.2.1.1 Visão Global*

Para suprir as deficiências acima descritas, em meados da década de 1980, um grupo de trabalho do Ministério da Fazenda reuniu-se com o intuito de elaborar um sistema de informações gerenciais confiável e preciso em todos os níveis da Administração, que integrasse e compatibilizasse os números disponíveis nos diversos órgãos espalhados por todo o território nacional.

Em 1987, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) já se encontrava implantado com todas as vantagens que um sistema on-line poderia fornecer, sendo considerado, na época, um dos sistemas de contabilidade mais avançados do mundo.

Segundo Castro e Lima (2003, p.101) o SIAFI pode ser definido da seguinte maneira:

é o principal instrumento de gestão da STN, que, por seu intermédio, realiza o acompanhamento e o controle de toda a execução orçamentária e financeira do Governo Federal. É utilizado pelas unidades gestoras (UG) de todos os Ministérios e dos demais órgãos e entidades como instrumento de administração financeira, com o objetivo de processar, de forma integrada e on line, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil.

É importante ressaltar que as UG registram seus documentos (empenho, ordem bancária, etc.) e o SIAFI efetua automaticamente todos os lançamentos contábeis necessários para se ter o conhecimento atualizado das receitas, despesas e disponibilidades financeiras do Tesouro Nacional.

Portanto, pode-se dizer que o SIAFI cumpriu com sua finalidade de disponibilização de informações tempestivas, como também permitiu uma adequada integração de quatro subsistemas de contabilidade governamental distintos: o orçamentário, o patrimonial, o financeiro e o de compensação.

#### *3.2.1.2 Diagrama Geral do Sistema*

De acordo com o Manual do Comando da Aeronáutica (MCA) 172-2, que trata da introdução à contabilidade pública para os administradores da aeronáutica, o SIAFI, enquanto sistema informatizado, está estruturado em um diagrama do tipo árvore, que se desdobra em “subsistemas”, “módulos” e “transações”.

#### *3.2.1.3 Plano de Contas da Administração Federal*

De acordo com Piscitelli et al. (2004) o plano de contas da administração pública federal é representado por um conjunto de títulos, organizados e codificados (contas), com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão,

permitindo, a qualquer momento, com precisão e clareza, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

As contas contábeis estão estruturadas em classes, grupos e subgrupos, elementos, subelementos, itens e subitens, compreendendo, portanto, sete níveis de desdobramento.

Os títulos do plano de contas são agrupados em sistemas de contas independentes, com a finalidade de facilitar a elaboração dos balanços e demonstrativos. Os sistemas de contas são os seguintes: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.

#### *3.2.1.4 Tabela de Eventos*

A tabela de eventos é considerada parte integrante do plano de contas. Segundo Piscitelli et al. (2004) os eventos correspondem aos atos e fatos administrativos, codificados com seis algarismos (XX.X.XXX), convertendo esses atos e fatos em registros contábeis automáticos. Os dois primeiros dígitos identificam a classe de eventos, estando associados aos próprios documentos de entradas do SIAFI; o terceiro dígito indica o tipo de utilização, a situação do registro; e os três últimos dígitos, a codificação seqüencial.

A classe dos eventos, que representa os dois primeiros dígitos, é a seguinte:

10.0.000 – Previsão de receita

20.0.000 – Dotação da despesa

30.0.000 – Movimentação de crédito

40.0.000 – Empenho da despesa

50.0.000 – Apropriações, retenções, liquidações e outros

51.0.000 – Apropriações de despesas

52.0.000 – Retenções de obrigações

53.0.000 – Liquidações de obrigações

54.0.000 – Registros diversos

55.0.000 – Apropriações de direitos

56.0.000 – Liquidações de direitos

60.0.000 – Restos a pagar

61.0.000 – Liquidação de restos a pagar

70.0.000 – Transferências financeiras

80.0.000 - Receitas

Em termos contábeis, a entrada de dados no sistema somente será efetuada se os documentos registrarem eventos que, isoladamente ou em conjunto, gerem partidas dobradas (total de débitos = total de créditos).

A situação de registro, que representa o terceiro dígito, são as seguintes:

- (0) Evento utilizado diretamente pelo gestor (normal)
- (1) Evento do SIAFI utilizado pelo sistema (máquina)
- (2) Evento complementar de evento normal
- (3) Evento complementar de evento de sistema
- (5) Estorno de evento pelo gestor
- (6) Estorno do evento de sistema
- (7) Estorno do evento complementar de evento normal
- (8) Estorno do evento complementar de evento de sistema

A codificação seqüencial, que representa os três últimos dígitos, representa o seqüencial de 001 a 999, dentro de cada classe.

Portanto verifica-se a complexidade do sistema e que como qualquer sistema informatizado, o Sistema SIAFI está em constante avaliação, com a inserção de novas

sistemáticas visando cada vez mais atender as necessidades de seus usuários, como por exemplo a implantação do subsistema de contas a pagar e a receber (CPR).

### **3.2.2 Subsistema de Contas a Pagar e a Receber (CPR)**

Procurando manter-se atualizado em termos de práticas de execução financeira, o SIAFI passou por mais uma evolução com a implantação do subsistema CPR, a partir de julho de 2004.

O CPR é um subsistema do SIAFI desenvolvido para gerar informações relativas ao fluxo financeiro ou de caixa desde a previsão até o pagamento. Nesse subsistema, as informações básicas do contrato são registradas não apenas como um objeto de controle, mas também como um método de gerência do fluxo de caixa da entidade. Porém, a grande mudança ocorreu na parte de execução financeira e na contabilidade.

O CPR é utilizado para: liquidação de despesas (vinculadas ou não a contrato); transferências financeiras; pagamentos e retenções diversas; apropriação de custos; reclassificação de despesas (suprimento de fundos e correção de erros na apropriação); recomposição de saldos de empenhos (devoluções de diárias, suprimento de fundos, serviços públicos, etc.); planejamento e controle dos recursos no âmbito da UG e apresentação, por meio de consultas, dos compromissos assumidos pela UG.

Quanto às vantagens do subsistema pode-se destacar: otimização do processo de programação financeira; possibilitar consultas detalhadas e consolidadas do fluxo de pagamentos e recebimentos; realização automática de compromissos; registrar, contabilmente, em tempo hábil os compromissos assumidos e as necessidades financeiras; e acesso rápido a consultas gerenciais (verificação do limite de saque x disponibilidade).

Alguns conceitos do subsistema de contas a pagar e a receber devem ser ressaltados para que se possa entender seu funcionamento. Para tanto, foram utilizadas as definições contidas no Manual do CPR, elaborado pela Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF):

- **Documento de origem:** é o recibo, nota fiscal ou qualquer outro documento (papel), emitido pela UG ou pelo fornecedor, que será cadastrado no sistema. Pode ser um documento de origem: nota fiscal, ordem de serviço, recibo, ordem de missão ou boletim interno.

- **Documento hábil:** é aquele que dá origem aos compromissos de pagamento ou recebimento, podendo ser de previsão (Nota de Empenho, Contrato, etc.) ou de realização (Nota Fiscal/Fatura, Folha de Pagamento, Recibo, etc.). Portanto, é o documento gerado pelo sistema, a partir dos dados informados pelo usuário, ao qual estão associados a compromissos a pagar ou a receber. São documentos hábeis: AV – Autorização de viagem; CD - Classificação de despesas; DD – Devolução de despesas; NO – Nota fiscal de pagamento/Fatura vinculada a contrato; NP – Nota fiscal de pagamento/Fatura; RB – Reembolso de despesas; RP – Recibo de pagamento; SF – Suprimento de fundos; e FP – Folha de pagamento.

- **Documento de referência:** é um documento, normalmente de previsão, cujos dados servirão de base para um documento hábil, que, ao ser cadastrado, baixará os compromissos do primeiro no valor correspondente. Exemplo: a Nota de Empenho é um documento de referência para a Nota Fiscal de Pagamento.

- **Situação:** é a codificação do ato ou fato que está sendo registrado quando do cadastramento do documento hábil, determinando os eventos contábeis envolvidos, o documento de realização e a exigência de documento de referência. É importante ressaltar que no CPR não é necessário utilizar eventos. O usuário deverá informar apenas a situação e o

sistema irá gerar os documentos (OB, NS, DARF, etc.), utilizando o evento adequado, conforme a situação informada.

A Quadro 2 apresenta as situações que exigem apropriação de custos e os respectivos documentos hábeis:

<b>Documento Hábil</b>	<b>Situações que exigem apropriação de custos</b>
CD	D80 – Suprimento de Fundos
NP	P05 – Consumo Imediato
NO	P06 – Consumo Imediato Contrato
NP	P07 – Obras e Instalações
NO	P08 – Obras e Instalações com Contrato
AV	P90 – Diárias
RB	D92 – Indenizações e Restituições
DD	R57 – Devolução de Despesas (Serviços Públicos)
DD	R54 – Devolução de Diárias
DD	R59 – Devolução de Despesas de Serviços com Contrato

**Quadro 2** Documento Hábil x Situação que exigem apropriação de custos  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Porém, existem situações que podem exigir apropriação de custos. Para essas situações deverá ser observado que se a destinação for de uso imediato, deverá ser apropriado o custo. Caso seja destinado para estoque (material tipográfico, uniformes, material permanente ou de consumo destinado a estoque de distribuição, dentre outros exemplos), não deverá ser apropriado custo e, deverá constar no campo observação da Nota de Sistema (NS) que o material se destina ao estoque da UG ou para distribuição.

A Quadro 3 apresenta as situações que podem exigir apropriação de custos e os respectivos documentos hábeis:



com a utilização da tabela de eventos, a partir dos próprios dados dos documentos (NE e OB), bem como permitiu fazer os lançamentos contábeis, utilizando eventos de máquina.

Segundo o autor, o CPR busca os dados do documento de terceiros em telas específicas, substituindo os eventos informados pelo gestor por eventos de máquina.

Em resumo, pode-se dizer que o CPR introduziu as seguintes modificações no SIAFI: passou a conhecer detalhes dos documentos dos fornecedores, vinculou a aceitação desses dados a um processo de crítica com outras tabelas ou sistemas (conta bancária, CNPJ etc.). Com isso, substituiu eventos informados por eventos automáticos, agilizando a emissão do pagamento e transformando a Nota de Lançamento (NL) em Nota de Sistema (NS), proporcionando maiores informações para a Programação Financeira e a Auditoria.

### **3.3 Atribuições dos Gestores**

Estruturas administrativas governamentais, como as de uma Força Aérea, modelo desse estudo, são extremamente complexas, mesmo quando comparadas às grandes empresas privadas; não só pelo vulto do porte administrativo, mas principalmente pela enormidade e diversificação das atividades nelas desenvolvidas. Diante dessa diversidade de atividades é necessário definir as responsabilidades de cada gestor para que a apropriação de custos seja feita de forma eficiente.

Antes de definir as atribuições de cada gestor, conforme destacadas na Instrução do Comando da Aeronáutica (ICA 172-1), devem-se ressaltar algumas observações que devem ser seguidas pelos gestores das organizações militares da aeronáutica, no momento da apropriação de custos:

- especial atenção deve ser dada à definição da “UGR beneficiária” pelos apropriadores de custos. Sendo assim, é importante ressaltar que a UGR

beneficiária é aquela em favor da qual é entregue um material a ser consumido, ou prestado um serviço de qualquer natureza. A ela devem ser vinculados os custos desse material ou serviço, expressos por seus valores monetários.

- Caso a UGE não distribua corretamente os custos pelas UGR a quem presta apoio, terá sobre si mesma uma carga de custos mais elevada, além de não permitir aos órgãos de controle a correta visão da distribuição dos custos do Comando da Aeronáutica.

### **3.3.1 Agente de Controle Interno**

É o principal responsável pelos lançamentos dos custos na UG, devendo zelar para que não ocorram impropriedades ou quaisquer omissões nos lançamentos de custos.

### **3.3.2 Gestor de Material**

É o responsável pelos lançamentos dos seguintes custos:

- a) nas baixas de materiais dos estoques;
- b) nas liquidações para consumo imediato (materiais de consumo e permanente/serviços de terceiros);
- c) na reclassificação dos suprimentos de fundos;
- d) no ato do recebimento das faturas de serviços públicos;

### **3.3.3 Gestor de Material Aeronáutico**

É o responsável pelos lançamentos dos custos referentes às baixas de estoque de material aeronáutico consumido ou aplicado em um Projeto.

### **3.3.4 Gestor de Finanças**

É o responsável pela apropriação das diárias e pelo lançamento dos custos referentes às indenizações de serviços médicos, prestados por terceiros.

### **3.3.5 Gestor de Registros**

É o responsável pelos lançamentos dos custos referentes às incorporações de bens móveis adquiridos por Códigos de Depósitos (CD). Porém, o custo dos bens móveis adquiridos por via orçamentária será apropriado pelo gestor de material no momento da liquidação da despesa.

### **3.3.6 Gestor de Subsistência**

É o responsável pelos lançamentos dos custos (sempre na UGE que presta o apoio de alimentação) com a atividade de subsistência. Deverá, também, informar os dados estatísticos de seu setor, com a data do último dia do mês em curso, antes do fechamento contábil do SIAFI, ao agente de controle interno.

### **3.3.7 Gestor de Transportes de Superfície**

É o responsável por informar mensalmente ao gestor de material os custos referentes às baixas de estoque, inclusive de combustível automotivo, e ao agente de controle interno os dados estatísticos referentes aos serviços de transporte de superfície, com a data do último dia do mês em curso, antes do fechamento contábil do SIAFI.

### **3.3.8 Gestor de Pessoal**

É o responsável pela implantação e atualização dos registros de subcentros de custos vinculados aos locais de trabalho, cadastrados no Sistema de Informações Gerenciais de Pessoal do Comando da Aeronáutica.

### **3.3.9 Chefe do Setor de Infra-Estrutura**

É o responsável por informar, até o último dia do mês em curso, ao agente de controle interno os dados estatísticos referentes à carga instalada em quilowatts, por UGR, o número de ramais habilitados para ligações externas, por UGR, e a quantificação das áreas que foram cobertas com os serviços de asseio e limpeza, por meio de contrato.

## **3.4 Apropriação de Custos no Comando da Aeronáutica**

A finalidade de uma apropriação de custos não só na Aeronáutica como em qualquer outro ente governamental é mensurar o consumo dos bens e os dispêndios monetários da Administração, através de contratações de compras, serviços e obras, visando possibilitar a execução de programas, desdobrados em atividades, projetos e operações especiais.

Muitos são os objetivos a serem atingidos com essa sistemática de apropriação, porém os principais são:

- aumentar a confiabilidade na captação dos dados financeiros;
- simplificar os processos de captação e transmissão de dados financeiros, otimizando o trabalho;
- disponibilizar a informação em tempo hábil para a tomada de decisão; e
- dotar o órgão central de controle interno, a SEFA, de informações gerenciais, referentes aos custos das unidades administrativas, necessárias para a elaboração de análises, propostas de ajustes, emissão de relatórios, visando propor o emprego adequado dos recursos destinados ao Comando da Aeronáutica.

Verifica-se que os principais objetivos estão voltados para as necessidades gerenciais da Aeronáutica com ênfase na tempestividade para a obtenção de informações dirigidas ao apoio na tomada de decisões.

A seguir será destacada a estruturação do plano de conta de custos da Aeronáutica, pois visa registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos e identificar o custo das atividades e dos produtos mais significativos.

### **3.4.1 Plano de Contas de Custos da Aeronáutica**

Os custos apropriados, através de um plano de contas de custos, devem também mensurar o desempenho administrativo nas Organizações, possibilitando verificar se os recursos, postos à disposição, foram aplicados em consonância com os objetivos da Aeronáutica, bem como propiciar a seleção das informações mais relevantes, que possam auxiliar Comandantes, Chefes ou Diretores no processo decisório.

O plano de contas de custos da Aeronáutica é constituído de Centros de Custos (CC), Subcentros de Custos (SC) e Subcentros Estatísticos (SE) e está dividido em três grandes áreas que são:

- a) atividades fim (CC-01 a CC-29) ;
- b) atividades administrativas e de apoio (CC-30 a CC-59); e
- c) atividades assistenciais (CC-60 a CC-69).

Os Centros de Custos (CC) são áreas homogêneas em relação às suas atividades, cujos recursos humanos, materiais e financeiros são orientados para atingir um mesmo objetivo. São unidades básicas de planejamento. Identificam uma macro atividade do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Exemplo:

CC 01.00 OPERAÇÃO DE AERONAVES

CC 31.00 ADMINISTRAÇÃO E INTENDÊNCIA

Os Centros de Custos dividem-se em duas espécies: principais e auxiliares. Os centros principais recebem os custos diretos e os centros auxiliares recebem os custos indiretos. Os custos indiretos serão posteriormente realocados pela SEFA, aos centros principais, por meio de técnicas de rateio e direcionadores de custos.

Os Subcentros de Custos (SC) são subdivisões dos Centros de Custos, que permitem descer a um maior nível de detalhamento da informação. Representam uma atividade específica.

Exemplo:

SC 01.19 C-98 CESSNA CARAVAN

SC 31.22 ATIVIDADES DOS SERVIÇOS DE MATERIAL DE INTENDÊNCIA  
(ALMOXARIFADOS)

Os Subcentros Estatísticos (SE) são códigos indicativos de grandezas físicas (iniciados sempre pela letra “E”), que servirão para direcionar os custos, ou seja, realocar custos indiretos aos diretos, para chegar-se ao custo real de cada atividade.

Exemplo:

SE E3346 CARGA INSTALADA POR UG Unid: KW

SE E3351 KM RODADO/1000 (POR UG APOIADA) Unid: Km/1000

A seguir será destacada a função das contas do setor objeto de estudo.

#### CC – 31.00 ADMINISTRAÇÃO E INTENDÊNCIA

A função deste CC é apropriar os custos ocorridos com pessoal, material permanente e de consumo, serviços de terceiros, obras e aquisição de imóveis, aplicados no Serviço de Administração e Intendência, de acordo com os subcentros a seguir:

#### SC - 31.22 - Atividades dos Serviços de Material de Intendência (Almoxarifados)

A função deste SC é apropriar os custos com pessoal (militar e civil), material e serviços aplicados no funcionamento dos Serviços de Material de Intendência (almoxarifados).

Vale ressaltar que os registros contábeis são baseados na apropriação e liquidação da despesa feita no SIAFI (referente a material de consumo, permanente, serviços de terceiros e de pessoal). Os lançamentos serão sempre registrados ao nível de subcentros e consolidados nos centros de custos correspondentes.

Cabe somente à SEFA o cadastramento e a manutenção do plano de contas de custos (PCC) com a inclusão, exclusão ou alteração de centros e subcentros de custos para o SIAFI.

O sistema de custos é alimentado diretamente pelas UG no SIAFI, por meio da transação nota de sistema (NS). Os eventos são gerados automaticamente pelo CPR, fazendo os devidos registros contábeis da apropriação dos custos, no momento da liquidação de

eventuais despesas com materiais de consumo para aplicação imediata, todas as despesas com serviços de terceiros, e todas as despesas com material permanente.

Na fase da liquidação de despesa não é permitida a apropriação de custos de qualquer material destinado a estoques. A apropriação dos custos desses materiais, fornecidos pelos almoxarifados, depósitos e reembolsáveis, é realizada, exclusivamente, no momento da baixa dos estoques.

Vale ressaltar que existem as contas contábeis de acompanhamento dos valores referentes às apropriações de custos que são as seguintes:

- a) 5.6.X.X.XX.YY – CUSTOS E DESPESAS. Nesta conta, os valores referentes às apropriações de custos estarão distribuídos em Contas-Correntes que correspondem aos subcentros de custos. As letras X e Y serão substituídas, respectivamente, pelos números correspondentes ao código da conta contábil de natureza de despesa (exceto os dois primeiros números) e pelos números correspondentes ao código do subelemento de despesa, utilizados na apropriação/liquidação da despesa;
- b) 5.6.9.1.0.00.00 – CUSTOS DE PRODUÇÃO. Esta conta concentra os valores das apropriações de todos os custos orçamentários; e
- c) 5.6.9.2.0.00.00 – OUTROS CUSTOS E DESPESAS ADMINISTRATIVAS. Nesta conta concentram-se os valores das apropriações de custos não orçamentários, originários das despesas realizadas através de Códigos de Depósito (CD).

A seguir, será apresentada a apropriação de custos realizada no almoxarifado da BAFL.

### **3.4.2 Apropriação de Custos no Almojarifado da Base Aérea de Florianópolis**

Cada setor da Base Aérea de Florianópolis possui uma rotina para apropriação de seus custos, conforme determina a ICA 172-1, de 15 de maio de 2001, que trata da apropriação de custos no Comando da Aeronáutica.

Cabe destacar que os custos do almojarifado são todos os gastos com pessoal (militar e civil), material e serviços aplicados no seu funcionamento.

Antes de apresentar a sistemática de apropriação de custos é importante destacar a diferenciação entre custo e despesa. Conceitua-se custo todo e qualquer consumo de recursos sob diferentes formas (pessoal, material, serviços, etc.). A despesa é todo e qualquer gasto justificado de numerário, ou seja, nem toda despesa é custo.

Assim, pode-se dizer que: quando se adquire bens destinados ao estoque, houve despesa, porém não houve custo; porém, quando se retirou um material do estoque e o empregou não houve despesa, mas houve custo.

Vale ressaltar que qualquer pedido de material ao Almojarifado deve ser feito através de documentos próprios (parte, ou solicitação interna, ou qualquer outro documento utilizado na UGE), sendo que deverá ser explicitado, no documento, além da informação o local onde será aplicado o material, o código do Subcentro de Custos – SC correspondente.

Porém, caberá ao Agente de Controle Interno a responsabilidade de diligenciar, junto aos setores requisitantes, no sentido de que toda e qualquer solicitação de material, tenha, claramente identificado, pelos próprios setores requisitantes, o código do Subcentro de Custos, correspondente à aplicação do material, e o código SIAFI da UGR que se beneficiará com o fornecimento.

### 3.4.2.1 Apropriação de Custos na Fase da Liquidação da Despesa (Orçamentária)

Sempre que um bem ou serviço for destinado a consumo imediato, o Gestor de Material das unidades Gestoras Executoras, além dos registros normais de apropriação/liquidação das despesas, deverá apropriar os custos correspondentes.

Assim, no momento da apropriação/ liquidação de despesa e apropriação dos custos, cada setor deverá seguir uma rotina exigida pelo subsistema de Contas a Pagar e a Receber.

Vale lembrar que o CPR é um subsistema do SIAFI desenvolvido de forma a otimizar o processo de programação financeira dos órgãos ligados ao sistema e que o plano de contas de custos da Aeronáutica está integrado ao SIAFI, proporcionando informações em nível analítico e gerencial.

A seguir será apresentado um exemplo de apropriação de custo na liquidação da despesa: despesas correntes com serviço sem contrato (manutenção da copiadora do Almoxarifado). Portanto, o primeiro passo do setor na apropriação/liquidação de despesa e apropriação de custos é a entrada de dados no CPR, de forma a cadastrar as informações solicitadas pelo sistema.

A Figura 3 apresenta os campos iniciais a ser preenchido pelo operador:

<b>SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)___</b>	
<b>04/03/05 15:00</b>	<b>USUARIO : PONTES</b>
<b>UG/GESTAO EMITENTE : 120073 / 1 ___</b>	<b>NUMERO : 2005 NP ___</b>
<b>EMITENTE DOC.ORIGEM: 16404113000192</b>	<b>GESTAO : 1 ___</b>
<b>NUMERO DOC. ORIGEM : NF 6452 ___</b>	
<b>PF1=AJUDA PF3=SAI PF4=COPIA PF6=ADITIVO</b>	

**Figura 3.** Tela 1 - atualização de documento hábil no CPR  
Fonte: SIAFI.

A UG/Gestão emitente é a Base Aérea de Florianópolis (120073) e a gestão utilizada pela mesma é a Gestão do Tesouro Nacional (01). No campo emitente do documento de origem, bem como do número do documento de origem: será inserido o CNPJ da empresa que forneceu o serviço, e o número do documento de origem será o n.º do documento, neste exemplo o documento é uma Nota Fiscal;

No campo número será inserido o documento hábil que será gerado. Neste exemplo, o documento a ser gerado será uma Nota de Pagamento (NP).

A figura 4 apresenta o cadastramento dos dados básicos para pagamento do credor:

SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)		
04/03/05 15:02	DADOS BASICOS - PAGAMENTO	USUARIO : PONTES
OPCAO	: I - INCLUSAO	
SITUACAO	: P01	
DATA EMISSAO	: 04Mar05	NUMERO : 2005 NP _____
UG/GESTAO EMITENTE	: 120073/ 1 _____	
UG PAGADORA	: _____	
BCO: _____ AG: _____		C/C: _____
CREDOR	: 16404113000192	GESTAO : _____
BCO: 341 AG: 1576		C/C: 000739 _____
EMITENTE DOC. ORIGEM	: 16404113000192	GESTAO : _____
NUMERO DOC. ORIGEM	: NF6452 _____	DATA EMISSAO ORIGEM: 04MAR05
PROCESSO	: PAG 1981/BAFL/05 _____	DATA DE ATESTE : _____
VALOR TOTAL	: 1000 _____	DATA VENCIMENTO : 05Abr05
OBSERVAÇÃO:	_____	
PF1=AJUDA PF3=SAI PF5=DOM CRED PF6=REGISTRA PF7=DADOS BASICOS PF8=COMPROMISSO PF9=DADOS CONTABEIS PF10=DEDUCAO PF11=TRAMITE PF12=RETORNA		

**Figura 4.** Tela 2 – cadastramento dos dados bancários no CPR  
Fonte: SIAFI.

Quanto às informações solicitadas na Figura 4, o operador deverá atentar para uma informação muito importante, que é a situação, pois esta pode exigir apropriação de custos.

O campo da situação exige a codificação do ato ou fato que está sendo registrado. Neste exemplo, a situação é a P01 – despesas com serviços e exige apropriação de custos.

Na próxima tela são cadastrados os dados contábeis. Nesta tela são informados os subitens da despesa, o número de empenho e o valor. E como a situação P01 exige apropriação de custos, o operador vai solicitar a tela de apropriação de custos (PF2).

A Figura 5 apresenta a tela dos dados contábeis.

SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR) \_\_\_\_\_  
04/03/05 15:13 DADOS CONTABEIS - PAGAMENTO USUARIO : PONTES  
OPCAO : I - INCLUSAO NUMERO : 2005NP  
UG/GESTAO EMITENTE : 120073/ 00001 - BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS  
CREDOR : 16404113000192 - MEKO COMERCIO REPRESENTACOES E SERVICO  
VALOR TOTAL : 1.000,00  
INSCRICAO2 : \_\_\_\_\_  
UG DOC. REFERENCIA : 120073

SUB-ITEM	CLASSIFICACAO 2	NUMERO DOC. REF.	VALOR
01	_____	2005NE000043	100000
—	_____	_____	_____
—	_____	_____	_____

**É CUSTO? TECLÉ PF2**

PF1=AJUDA PF2=CENTRO DE CUSTO PF3=SAI PF4=LIMPA PF6=REGISTRA PF7=DADOS BASICOS  
PF8=COMPROMISSO PF10=DEDUCAO PF11=TRAMITE PF12=RETORNA

Contabilidade de Custos

**Figura 5.** Tela 3 – cadastramento dos dados contábeis no CPR  
Fonte: SIAFI.

Já a Figura 6 apresenta a apropriação de custos do serviço prestado ao Almojarifado. O Centro de Custo lançado é o 31.22 (Administração e Intendência- atividades dos serviços de material de intendência). No campo setor, foi lançado a conta de acompanhamento – Custo de Produção, pois esta concentra os valores de todas as apropriação de custos orçamentários.

SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR) \_\_\_\_\_  
04/03/05 15:13 DADOS CONTABEIS - PAGAMENTO USUARIO : PONTES

OPCAO	EMITENTE	CREDOR	VALOR TOTAL	INSCRICAO2	RELACAO DE SETOR	UG/GESTAO
: I +	: 1	: 1	:	: _		
					CONTA	TITULO
					569100000	CUSTO DE PRODUCAO
+-----+						
CENTRO DE CUSTO	SETOR	UG BENEFICIADA	VALOR			
3122	569100000	120073	1000			
+-----+						
PF1=AJUDA		PF12=RETORNA				
+-----+						
PF7=DADOS BASICOS		PF8=COMPROMISSO		PF10=DEDUCAO		PF11=TRAMITE PF12=RETORNA

**Figura 6.** Tela de apropriação de custos orçamentários no CPR  
Fonte: SIAFI.

Após a inclusão e confirmação dos dados, o sistema apresentará o número do documento hábil, o número da NS que contém o registro contábil da liquidação da despesa e o número da NS que contém a apropriação de custo.

A figura 7 apresenta a tela das Notas de Serviços:

**SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)**  
**04/03/05 15:19** **USUARIO : PONTES**

**UG EMITENTE** : 120073 – BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS  
**GESTAO EMITENTE** : 00001 - TESOURO NACIONAL  
**NUMERO** : 2005NP000400

**AS NS'S GERADAS FORAM CONTABILIZADAS COM DATA DE LANÇAMENTO: 04Mar05**  
**1 COMPROMISSO(S) INCLUIDO(S)**  
**TECLE <ENTER> PARA INCLUIR OUTRO DOCUMENTO**  
**DOCUMENTO CENTRO DE CUSTOS**  
**NS'S GERADAS:** 120073 00001 2005NS002004 120073 00001 2005NS002005

**PF1=AJUDA PF2=DETALHA PF3=SAI PF4=ESPELHO PF6=COMPROMISSOS**

**Figura 7.** Tela das notas de serviços  
 Fonte: SIAFI.

A figura 8 apresenta o registro contábil realizado automaticamente pelo SIAFI. Observa-se que os eventos da classe 50 (50.0.XXX) não podem apresentar-se de forma individual numa NS, porque são eventos representativos de partida contábil de débitos (51, 53, 55) e de créditos (52 e 56).

De acordo com Piscitelli et al. (2004) os eventos 51.0.XXX são utilizados sempre que a despesa for reconhecida, esteja ou não em condições de pagamento. Estes eventos exigem a contrapartida os eventos 52.0.XXX para o caso de registro de obrigação e/ou retenção na Nota de Sistema.

**SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)**  
**04/13/05 15:20** **NS - MES NORMAL** **USUARIO : PONTES**

**DATA EMISSAO** : 04Mar05 **VALORIZACAO** : 04Mar05 **NUMERO** : 2005NS002004  
**UG/GESTAO EMITENTE:** 120073 / 00001 – BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS  
**FAVORECIDO** : 16404113/0001-92 - MEKO COMERCIO REPRESENTACOES E SERVICOS  
**TITULO DE CREDITO** : 2005NP000400 **DATA VENCIMENTO** : 05Mar05  
**INVERTE SALDO** : NAO

**OBSERVACAO**  
**EVENTO INSCRICAO 1 INSCRICAO 2 CLASSIF.1 CLASSIF.2 VALOR**  
 511001 2005NE000043 333903001 1.000,00  
 521214 2005NE000043 1.000,00  
**LANÇADO POR** : 52104010659 - PONTES **UG** : 120073 **04Mar05 15:25**

**PF1=AJUDA PF3=SAI PF12=RETORNA**

**Figura 8.** Tela do registro contábil  
 Fonte: SIAFI.

A Figura 9 apresenta a Nota de Serviço que registra a apropriação de custos. Segundo Piscitelli et al. (2004) os eventos 54.0.XXX são utilizados de forma individual e se destinam à realização de registros contábeis diversos.

__ SIAFI2005SE-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR) __					
04/13/05 15:21	NS - MES NORMAL	USUARIO : PONTES			
DATA EMISSAO : 04Mar05	VALORIZACAO : 04Mar05	NUMERO : 2005NS002005			
UG/GESTAO EMITENTE: 120073 / 00001 - BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS					
FAVORECIDO : 16404113/0001-92 - MEKO COMERCIO REPRESENTACOES E SERVICOS					
TITULO DE CREDITO : 2005NP000400		DATA VENCIMENTO : 05Mar05			
INVERTE SALDO : NAO					
OBSERVACAO					
EVENTO	INSCRICAO 1	INSCRICAO 2	CLASSIF.1	CLASSIF.2	VALOR
541609	120073	3122	333903001	569100000	1.000,00
LANCADO POR : 52104010659 - PONTES UG : 120073 04Mar05 15:27					
PF1=AJUDA PF3=SAI PF12=RETORNA					

**Figura 9.** Tela do registro da apropriação de custos  
Fonte: SIAFI.

Portanto, este é o procedimento de apropriação de custos no almoxarifado, sempre que um bem ou serviço for destinado a “consumo imediato”. Caso o material seja destinado ao estoque, o custo só será apropriado quando do seu consumo.

É importante evidenciar que o SIAFI capta e transmite os dados e o extrator Tempus alimenta a base de dados de custos na Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA).

Todo o controle e análise de custos são feitos pela SEFA, através da Subsecretaria de Contabilidade, que analisa e produz relatórios, estudos especiais, gráficos etc. As Organizações Militares fornecem os dados (custos diretos e indiretos) e, posteriormente, recebem os relatórios de custos.

### 3.4.3 Análise da Metodologia de Apropriação de Custos da Aeronáutica

A metodologia de apropriação de custos do Comando da Aeronáutica é marcada pela influência do custeio por atividades ou *ABC*, devido à própria flexibilidade que o método traz em si de adaptação a diversas entidades com os mais variados fins.

Para a utilização do método *ABC* é necessário antes de tudo definirem-se as atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores que serão utilizados na alocação dos custos indiretos às atividades.

De acordo com Mevellec (1994) a elaboração do custeamento baseado em atividades pode ser decomposta em quatro fases:

- a) análise das atividades;
- b) pesquisa dos indutores de custos;
- c) determinação dos centros de reagrupamento;
- d) cálculo do custo unitário dos indutores e, finalmente, o cálculo de custo dos componentes e do produto final.

A análise das atividades trata-se de construir uma matriz, em que as colunas são constituídas pelos centros de análise e as linhas representam as atividades realizadas no âmbito destes centros. O grau de acabamento da análise dependerá, por sua vez, da precisão e da capacidade de caracterizar a atividade por um volume.

O custo total de cada centro de análise, ou por centro de responsabilidade ou, ainda, UGE ou UGR como no caso da Aeronáutica, é distribuído entre as atividades, com base em um estudo das demonstrações financeiras ou feitos concomitantemente com os demais lançamentos contábeis como no caso em evidência.

A fase de determinação dos indutores é considerada a mais importante. É aquela que permite estabelecer uma causalidade entre a consumação dos recursos dentro da entidade e uma noção de produção. Aqui, diferentemente do enfoque tradicional, esta produção não é constituída pelos produtos terminados, e sim pela produção de cada atividade realizada nos centros de análise, tornando a produção uma forma de transação: por exemplo logística (recepção, movimentação, etc.), de distribuição (ordem de fabricação, comprometimento de pessoal, etc.).

Deve-se evidenciar as atividades em consonância com a definição do motivo gerador desta atividade – e que define sua causa – sendo esse escolhido para indutor de custos.

A dificuldade se apresenta menos com a identificação do indutor que com a capacidade de se mensurar seu volume. Os atuais sistemas de informação controlam muito bem tudo que é volumétrico, porém costumam ignorar totalmente as transações.

Entretanto, a experiência demonstra que estas informações sobre as transações costumam já existir no sistema de informação central, podendo ser obtidas com algumas modificações em sistemas já implantados, como é o caso do SIAFI.

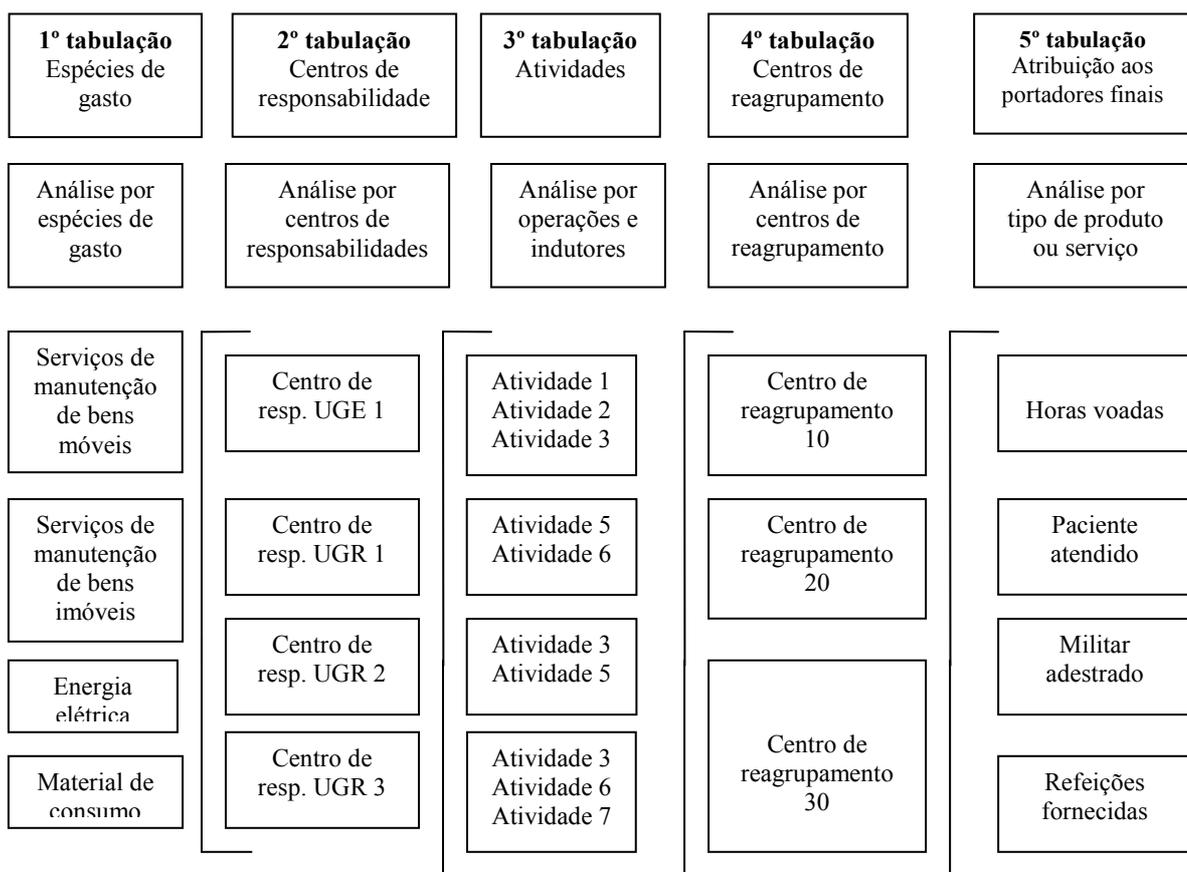
A pesquisa dos indutores de custos para cada tipo de atividade demonstra que algumas delas, disseminadas por diversos centros de análise de responsabilidade, obedecem ao mesmo indutor, permitindo inclusive o cálculo do custo unitário destes.

Ao tecer comentários acerca das atividades e os indutores de custos, Rocchi (1995 apud FARIAS, 2005) justifica que os Sistemas de Apuração e Análises de Custos (SAACs) podem ser monofásicos, tal como as técnicas de custeamento baseadas em Gráfos Sagitais, bifásicos como o Método de Custeio Variável, trifásicos como o Método das Seções Homogêneas e os Sistemas de Custeamento Baseados no Mapa de Localização de Custos e pentafásicos como o Sistema de Custeamento Baseado em Atividades (*ABC*).

O SAACs pentafásicos são assim denominados pelas cinco tabulações sucessivas que demandam, conforme demonstrado na Figura 10, ocorrendo da seguinte maneira:

- a) por espécies de gastos (análise por tipos de custos);
- b) pelo local da ocorrência dos custos (análise por centros de responsabilidade);
- c) distribuição dos custos das atividades entre os centros de reagrupamento; e
- d) imputação dos custos reagrupados na fase anterior aos objetivos de custeamento.

A Figura 10 apresenta as tabulações do custeamento por atividades:



**Figura 10.** Tabulações do custeamento por atividades  
Fonte: Baseado em FARIAS (2005).

Percebe-se que no caso da BAFL, a existência da aeronave C-98 num Centro de Responsabilidade (UGR) explica as atividades de operação da mesma. Se, por outro lado, a atividade de suprimento e manutenção de aeronaves explica-se pelas necessidades de suporte da mesma, poder-se-ão reagrupar e remanejar o custo total sobre o número de aeronaves ou, então, sobre o número de horas voadas pela aeronave no período.

Da mesma maneira, a existência de pacientes na BAFL (UGE) explica as atividades de saúde desenvolvidas, podendo ser este um centro de reagrupamento único, cujo custo total remanejado sobre o número de pacientes atendidos ou hospitalizados evidenciará o custo unitário dos mesmos.

Certamente, o número de reagrupamentos irá depender da exatidão procurada e da complexidade da organização, podendo inclusive haver centros de reagrupamento de caráter

volumétrico e não volumétrico, como atividades dos serviços de material de intendência (almoxarifados).

Depois de realizado o trabalho de reagrupamento e medido o volume do indutor, nada mais resta fazer que a redistribuição entre os custos reagrupados e este volume, para se obter o custo unitário do indutor e, finalmente, o cálculo de custo dos componentes e do produto final.

## **4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **4.1 Conclusões**

A administração pública gerencial, antes um ideal meramente teórico e de difícil aplicação prática no Brasil, vem se consolidando como prática de gestão em alguns órgãos governamentais. Tanto a Constituição Federal, quanto a Lei Complementar nº 101/00, apresentam dispositivos que implicitamente tornam obrigatória a utilização de seus princípios na gestão pública. Entretanto, práticas exigíveis em lei como o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários encontra-se em estágio embrionário.

Ao longo da explanação, pôde-se verificar como se processa a sistemática de apropriação de custos, particularmente no Almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis, mas que se aplica a todos os setores e Organizações do Comando da Aeronáutica, pois integra seu subsistema de custos aos demais subsistemas da contabilidade pública inseridos no universo do SIAFI, ou seja, o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação.

O SIAFI, como se observou, é um ferramental de suma importância nessa integração, uma vez que não só permite a captação de dados financeiros na fase da liquidação da despesa pública, como também consolida essa informação das mais diversas formas, disponibilizando-a em tempo real à setorial contábil, a SEFA.

Buscou-se destacar na abordagem dos fundamentos de operação do SIAFI sua utilidade como meio de captação de dados financeiros e o seu potencial, ainda, pouco utilizado no âmbito das instituições governamentais por vários motivos, tais como, desconhecimento dos gestores ou resistências internas a instrumentos de controle.

Nesse ponto, a Aeronáutica vislumbrou a oportunidade de integrar seu plano de contas de custos ao SIAFI com todas as vantagens já verificadas, em especial, a importância da contabilidade de custos como instrumento essencial ao usuário da informação contábil para a tomada de decisão na definição de diretrizes governamentais, dada as peculiaridades desse órgão da administração direta.

Verificou-se que a contabilidade de custos, no Comando da Aeronáutica, visa registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos e identificar o custo das atividades e dos produtos mais significativos.

Do estudo realizado no Almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis, identificou-se como custo deste setor: os gastos com pessoal (militar e civil), material e serviços, aplicados no seu funcionamento.

Notou-se ao examinar o sistema de custeio em evidência que este foi pautado no *ABC*, devido às flexibilidades de adaptação que o mesmo encerra a qualquer realidade institucional, trazendo algumas vantagens de análise sobre as informações em relação aos métodos tradicionais, devido a uma melhor sistematização e interação entre a contabilidade e as atividades administrativas.

Muito se pode fazer com a implantação de um subsistema de custos dessa natureza nos mais diversos órgãos governamentais, não só pela especificidade e o tecnicismo envolvidos na solução da Aeronáutica, mas pelos fundamentos a serem aproveitados que uma implantação desse porte traz em si mesma, pois, esta sistemática constitui um importante instrumento de tomada de decisão e tempestividade na obtenção de informações contábeis.

Num futuro próximo, essa experiência poderá ser utilizada, ampliada e melhorada por administradores de outros órgãos governamentais que buscam eficiência e eficácia no trato da coisa pública.

## **4.2 Recomendações**

Recomenda-se, em futuros trabalhos, a difusão da idéia de implantação de sistemas de custos no setor público, nos seguintes aspectos:

- estudos adaptativos e propostas de projetos pilotos para diferentes instituições públicas interessadas em adotar sistemas de custos;
- estudo do sistema de custos apresentado e adaptação para outros setores;
- difusão da idéia de implantação de um sistema de custos no setor público, através de artigos científicos, para que este assunto seja equacionado e não esquecido.

## 5 REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto Alexandre Elias. Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos. *Informe-SF*. Brasília, n. 18, agosto. 2000. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf\\_18.pdf](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_18.pdf). Acesso em: 12 maio 2005.

\_\_\_\_\_. *A contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público*. III Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 1999.

\_\_\_\_\_. *O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do estado*. IV Prêmio STN de Monografia. Brasília: ESAF, 2000.

ALONSO, Marcos. *Custos no serviço público*. Texto para discussão, n. 31. Brasília: ENAP, 1998.

BORNIA, Antonio C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

\_\_\_\_\_. *Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno*. 1995. 176 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da república federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 200/67.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 10 maio 2005.

\_\_\_\_\_. Comando da Aeronáutica. *Instrução do comando da aeronáutica 172-1: apropriação de custos*. Brasília, 2001.

\_\_\_\_\_. Comando da Aeronáutica. *Manual do comando da aeronáutica 172-2: introdução à contabilidade pública para administradores da aeronáutica*. Brasília, 1998.

\_\_\_\_\_. Comando da Aeronáutica. *Norma de sistema de administração financeira de contabilidade e auditoria*. Rio de Janeiro, 1972.

\_\_\_\_\_. Escola Superior de Administração Fazendária. *Manual do CPR*. Brasília, 2004.

CASTRO, Domingos Poubel; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTRO, Róbison Gonçalves; LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema ABC – Activity-Based Costing. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 97, jan./fev. 1995.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividade*. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da. (coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. O método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária ao setor público. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v.8, n. 1, p.33-42, jun. 1997.

DUARTE, Reinaldo Boeira. *Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal*. 2002. 176 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FARIAS, Helder Alexandre de Ávila. Gestão estratégica de custos: análise da metodologia da aeronáutica. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXXI, n. 138, p.56-67, nov./dez. 2002.

FARIAS, Helder Alexandre de Ávila; MADRUGA, Sérgio Rossi. Gestão estratégica de custos: análise da metodologia da aeronáutica. *Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM*. Santa Maria, v. 1, n. 2, p.72-90, dez 2004/fev.2005.

FILHO, Rivaldo Pinheiro; MALMEGRIN, Maria Leonídia. Custo e eficiência: uma abordagem organizacional. 2004. Disponível em: [http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fCusto\\_e\\_eficiencia\\_texto\\_02\\_Maria\\_Leonida.pdf](http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fCusto_e_eficiencia_texto_02_Maria_Leonida.pdf) f. Acesso em: 08 set. 2005.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

INÁCIO FILHO, Geraldo. *A monografia nos cursos de graduação*. 2. ed. Uberlândia, EDUFU, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KASHIWAKURA, Helder Kiyoshi. *A contabilidade gerencial aplicada ao orçamento-programa como instrumento de avaliação de desempenho*. II Prêmio de Monografia. Brasília: ESAF, 1998.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 2.ed. São Paulo: Futura, 2000.

LAGE, Walmir M.; GONÇALVES, Maione M. *Gestão de custos: instrumento de alavancagem gerencial da administração pública*. 2001. Disponível: <<http://www.mspr.com.br/tr140.htm>. Acesso em: 20 jun. 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas, 1986.

LEONE, George S. G. *Custos um enfoque administrativo*. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MASI, Domenico de. *O ócio criativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Sextante, 2001.

MAWAD, Ana Paula de Barros. *Sistema de informação e cidadania: um desafio na gestão de recursos públicos*. VI Prêmio de Monografia. Brasília: ESAF, 2001.

MEIRELLES, Ely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MEVELLEC, Pierre. Custeamento integral baseado em atividades: um estudo comparativo. Tradução de Carlos Antonio De Rocchi e Helena de Oliveira De Rocchi. *Revista do Conselho de Contabilidade do RS*. Porto Alegre, v. 23, n.79, p. 39-48, out./dez. 1994.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

NASSUNO, Mariane et al. *Gestão de custos no setor público*. Texto para discussão, n. 41. Brasília: ENAP, 2001.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. Vilchez. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

\_\_\_\_\_. *Curso moderno de contabilidade*. São Paulo: Lisa, 1997.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene F.; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

REMOND, René. *O século XIX: 1815-1914*. São Paulo: Cultrix, 1981.

SÁ, A. Lopes de e Ana Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, Roberto Vantan dos. Modelagem de sistemas de Custos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*. São Paulo, n. 119, p.36-48, set./out. 1999.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. II Prêmio de Monografia. Brasília: ESAF, 1998.

\_\_\_\_\_. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXVIII, n. 119, p.36-48, set./out. 1999.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

STRUETT, Mirian A. Micarelli; SOUZA, Antônio Artur; RAIMUNDINI, Simone Letícia. Análise da aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades em um hospital público. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v.15, n. 2, p.85-105, ago. 2004.

## APÊNDICE

### **Roteiro utilizado para entrevistar o responsável pela contabilidade do almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis**

- 1) Quando e como surgiu a necessidade de implantação de um sistema de custos no Comando da Aeronáutica (COMAER)?
- 2) Quais foram os motivos que levaram o COMAER a mudar o método de apropriação de custos?
- 3) Como se processa a contabilidade de custos nas Organizações Militares (OM's)?
- 4) Por que a Aeronáutica integrou seu plano de contas de custos ao SIAFI?
- 5) Como é alimentado o sistema de custos no SIAFI?
- 6) Quando e por que a Aeronáutica começou a utilizar o CPR na apropriação de custos?
- 7) Quais foram as vantagens apresentadas pelo CPR?
- 8) Quais os conceitos mais importantes que o usuário do CPR deve levar em consideração quando da utilização do CPR?
- 9) Qualquer ato ou fato registrado no CPR deve ter apropriado o custo?
- 10) Quais foram as modificações que o CPR introduziu no SIAFI que refletiu na apropriação de custos?
- 11) A BAFL executa diversas atividades. Como esta OM divide as responsabilidades para que seja feita uma apropriação de custo eficiente?
- 12) Qual a finalidade de apropriação de custos no Comando da Aeronáutica?
- 13) Quais os objetivos que o sistema de custos implantado na BAFL busca atingir?
- 14) Como os custos são apropriados pelas OM's?
- 15) Como está constituído o plano de contas de custos da Aeronáutica?
- 16) De que forma é realizada a apropriação de custos no Almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis?
- 17) Quais são os passos que o responsável pela apropriação de custos do almoxarifado deve seguir?