

Custos e despesas no setor público: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica

Marcos PANDINO FERREIRA (COMAER) - pandino223@yahoo.com.br

Mariana Guerra (UnB) - mariguerra_mg@yahoo.com.br

Lucas Oliveira Gomes Ferreira (UnB/UFPB/UFRN) - lucasogf@gmail.com

Resumo:

Não é raro encontrar na mídia ou até mesmo no âmbito do serviço público a informação de que os custos de determinada atividade ou órgão são representados por seus empenhos, o que conceitualmente é um equívoco. Este estudo teve por objetivo analisar as diferenças entre custos e despesas no Setor Público, verificando o grau de correlação entre essas duas variáveis, bem como analisando se há similaridade no comportamento dos custos e das despesas entre organizações que realizam atividades afins. Para tanto, foram observados os custos e as despesas empenhadas das Unidades Gestoras Executoras (UGE) do Comando da Aeronáutica localizadas na cidade do Rio de Janeiro, no período de 2008 a 2013. Como instrumento, foram utilizadas a análise horizontal e vertical para ambas as variáveis, bem como calculados o coeficiente de correlação e o coeficiente de determinação. Os resultados apontaram que, para a quase totalidade das unidades, os custos sempre estiveram acima das despesas empenhadas ao longo do período observado, também evidenciaram que mesmo unidades que desempenham atividades similares apresentaram um comportamento distinto, tanto para os custos quanto para as despesas empenhadas. Com isso, há indícios de que o orçamento executado por meio das despesas empenhadas não esteja sendo suficiente para custear as atividades finalísticas da maioria das UGE daquela localidade.

Palavras-chave: Custos. Despesas. Comando da Aeronáutica. Orçamento. Setor Público.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Custos e despesas no setor público: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica

Resumo

Não é raro encontrar na mídia ou até mesmo no âmbito do serviço público a informação de que os custos de determinada atividade ou órgão são representados por seus empenhos, o que conceitualmente é um equívoco. Este estudo teve por objetivo analisar as diferenças entre custos e despesas no Setor Público, verificando o grau de correlação entre essas duas variáveis, bem como analisando se há similaridade no comportamento dos custos e das despesas entre organizações que realizam atividades afins. Para tanto, foram observados os custos e as despesas empenhadas das Unidades Gestoras Executoras (UGE) do Comando da Aeronáutica localizadas na cidade do Rio de Janeiro, no período de 2008 a 2013. Como instrumento, foram utilizadas a análise horizontal e vertical para ambas as variáveis, bem como calculados o coeficiente de correlação e o coeficiente de determinação. Os resultados apontaram que, para a quase totalidade das unidades, os custos sempre estiveram acima das despesas empenhadas ao longo do período observado, também evidenciaram que mesmo unidades que desempenham atividades similares apresentaram um comportamento distinto, tanto para os custos quanto para as despesas empenhadas. Com isso, há indícios de que o orçamento executado por meio das despesas empenhadas não esteja sendo suficiente para custear as atividades finalísticas da maioria das UGE daquela localidade.

Palavras-chave: Custos. Despesas. Comando da Aeronáutica. Orçamento. Setor Público.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

É comum, ao se perguntar qual o custo de uma atividade desenvolvida por uma organização da Administração Pública, obter-se como resposta os valores empenhados por essa unidade, oriundos do orçamento recebido em determinado exercício. Todavia, pode-se afirmar que não é possível exercer uma adequada gestão pública sem o devido conhecimento da diferença entre esses dois conceitos: despesas e custos.

A Contabilidade de Custos é um ramo das Ciências Contábeis, cujo principal foco é propiciar informações que conduzam os gestores de uma organização a tomar as decisões mais adequadas possíveis, no que tange ao uso de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.) que estejam à sua disposição. No Brasil, o uso do conhecimento sobre Custos nas instituições privadas ocorre há décadas, porém no âmbito da Administração Pública, em geral, começou a ganhar vulto mais recentemente, carecendo de maiores pesquisas.

Na prática, nas economias menos desenvolvidas, segundo Silva Filho e Costa (2003), não existe ainda uma cultura definida de apuração, controle e redução de custos no setor público. Academicamente, no país, os estudos sobre Custos, como subtema de Contabilidade Gerencial, ainda não atingiram o mesmo patamar em comparação com outras áreas estudadas.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) elaboraram um estudo sobre o perfil das pesquisas em Contabilidade de Custos apresentadas no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) no período de 1998 a 2003, chegando a resultados interessantes. Segundo os autores, em 1998 os estudos relativos à área de Contabilidade e Controle Gerencial aceitos no EnANPAD atingiram 4,8% do total de estudos aprovados. Para 2003, o percentual foi de 8,89%. Ao se observar a área de Custos, em 1998 o percentual de estudos aceitos no Encontro foi de 0,4% em relação ao total, tendo se elevado

para 0,95% em 2003. Os resultados encontrados por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) corroboram o fato de ainda serem muito incipientes as discussões acadêmicas sobre custos em nosso país. Vale ressaltar que dentre as áreas de aplicação de custos elencadas na pesquisa, a área governamental/pública sequer é citada.

Analisando os trabalhos aceitos no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), desde sua primeira edição que ocorreu em 1995 até o último ocorrido em 2013, aqueles classificados como sendo afetos à temática governamental/pública representam aproximadamente 9,7% do total de todos os trabalhos. Em quatro das edições do referido Congresso (1995, 1997, 1998 e 2003), nenhum trabalho voltado à Administração Pública foi aceito, deixando uma lacuna de discussão no evento daqueles anos. Outra questão possível de se observar ao longo das edições do CBC é que, entre a 13^a (2009) e a 17^a (2013) edições, o percentual de trabalhos aceitos identificados como relativos aos temas público/governamental variou entre 13% e 14% do total de trabalhos aceitos, o que denota uma melhora, todavia com crescimento estabilizado.

Dada a importância do uso de Custos como ferramenta de subsídio na tomada de decisão, bem como a necessidade de maiores estudos sobre o tema, principalmente no âmbito da Administração Pública, surge a seguinte questão problema: as instituições públicas no Brasil fazem uso das informações de custos para a alocação de recursos por meio de seu orçamento? Em consequência a essa questão, vêm à tona outros questionamentos: (a) qual o grau de correlação existente entre a despesa empenhada e o custo apropriado em dada organização pública?; e, (b) existe similaridade na evolução da despesa empenhada e dos custos entre organizações que desempenham atividades similares?

O objetivo geral deste trabalho é analisar a diferença entre custos e despesas na execução do orçamento público, especificamente no Comando da Aeronáutica (COMAER). Para tanto, verificou-se a existência de: (i) relação entre o valor do orçamento alocado (despesa empenhada) e os custos incorridos nas organizações do COMAER, ao longo de um determinado período (2008 a 2013); e (ii) similaridade no comportamento (tendência) da despesa empenhada e dos custos incorridos entre organizações deste Comando que desempenham atividades similares.

Além desta introdução, o trabalho subdivide-se ainda em outras quatro partes. Na segunda parte, tem-se a fundamentação teórica, em que são apresentados os conceitos necessários à discussão sobre custos versus despesas e, na terceira, a metodologia utilizada para desenvolvimento da pesquisa. Por fim, na quarta e quinta seções, são evidenciados os resultados alcançados e feitas as considerações finais, respectivamente.

2 Referencial teórico

2.1 O conceito de Custos

Para uma melhor delimitação do trabalho, é importante discorrer sobre os conceitos de custos já consolidados na literatura nacional e internacional, tanto na esfera da gestão de entidades privadas, quanto na gestão da coisa pública. Maher (2001, p. 64) é sucinto ao dizer que custo é “um sacrifício de recursos”. Já Souza e Diehl (2009, p. 10) entendem que custo é a agregação de parte do gasto ao resultado de um processo produtivo (bens ou serviços).

Leone (1997, p. 34), ao se reportar à Contabilidade de Custos de uma empresa industrial, informa que os custos para esse tipo de entidade são a soma dos materiais, da mão de obra e das despesas gerais voltados à produção de suas mercadorias. Para Souza e Clemente (2007, p. 12), custo é “o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços”. Todavia, esses autores alertam que tal conceito é tradicional, sendo muito focado à atividade fabril.

Segundo Martins (2003, p. 17), custo “é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na

produção de outros bens ou serviços”. Ainda segundo esse autor, o custo somente tem seu reconhecimento no momento em que bens e serviços são consumidos com a finalidade de gerar (produzir) outros bens ou serviços. Martins (2003, p. 18) ainda faz outra observação a respeito do conceito de custos, entendendo que, apesar da gênese da terminologia ter ocorrido na indústria, é perfeitamente aplicável a outras organizações, tais como empresas comerciais, financeiras e prestadoras de serviços em geral, pois essas produzem utilidades, independentemente de existir uma fase de estocagem. Corroborando com esse entendimento, Romão (2007, p. 5) esclarece que uma empresa de serviços “pode ser definida como aquela que vende ou produz conhecimento, suporte e apoio a qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica”. Para Maher (2001, p. 65), quando se analisa uma organização prestadora de serviços, os custos desta recaem significativamente sobre a mão de obra, incluindo tudo o que foi faturado diretamente ao cliente e os demais itens que não foram faturados ao cliente entram como custos de vendas ou administrativos. Já para Atkinson *et al.* (2011, p. 147), uma característica que diferencia uma organização prestadora de serviços de uma fábrica são os outputs, que na primeira são menos palpáveis e de mensuração difícil, principalmente porque a maioria dos custos atribuídos são indiretos.

Apesar de o conceito de custos ser oriundo da área fabril, não se encontra na literatura a evidência de que não é possível sua aplicação para a área de prestação de serviços. Na verdade, o que se encontram são desafios a um maior aprofundamento de estudos em tal área, tendo em vista suas peculiaridades, tais como a preponderância de mão de obra sobre o emprego de materiais e um menor nível de materiais em estoque. Alves (2012, p. 89), nesse sentido, esclarece que analisar custos, em quaisquer entidades, é um processo multidisciplinar que faz uso de fundamentos das áreas da economia e contabilidade, o que provoca entendimentos variados sobre o tema.

Mais especificamente, uma vez que o presente trabalho analisa informações sobre custos no setor público, é fundamental verificar o entendimento desse termo na aplicação governamental. De forma geral, a expressão custo tem ligação com o sacrifício de algo para a consecução de um benefício, podendo ser associado à ideia de um processo de produção em que são alocados recursos (financeiros, humanos, tecnológicos etc.), cujo objetivo final é proporcionar um resultado desejado (ALVES, 2012, p. 90). A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 21 uma série de obrigações estatais, a cargo da União, que têm por finalidade proporcionar o desenvolvimento nacional e conseqüentemente o bem-estar da sociedade brasileira, o que somente é possível por meio do sacrifício de recursos, gerando, por conseqüência, custos.

Para Ferreira (2012, p. 5), os custos na área pública têm a sua ocorrência voltada à manutenção de um órgão ou atividade, cuja finalidade precípua é a prestação de um serviço à sociedade. Complementarmente, Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 428), ao tratarem do Sistema de Contabilidade Federal, enumeram uma série de evidenciações contábeis que esse Sistema deve proporcionar, sendo os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal citados nessas evidências.

2.2 A aplicação do conceito de custos na Administração Pública

Há consolidada comprovação de que as ferramentas proporcionadas pelo estudo dos custos podem melhorar o planejamento da organização, fornecendo subsídios para a tomada de decisão. Considerando ser possível a aplicação do conceito de custos, bem como sua apuração, na execução das atividades de quaisquer entidades, sejam privadas ou públicas, faz-se necessário descrever como seria essa aplicação deste conhecimento em âmbito governamental.

Em um estudo sobre o foco dos manuais de Contabilidade de Custos no período de

1945 a 1970, Horngren (1989, *apud* CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007, p. 180) observou uma queda da ênfase dada à avaliação de estoques e um aumento no destaque dado à tomada de decisão gerencial. Por sua vez, Atkinson *et al.* (1997) realizaram uma análise sobre um relatório divulgado em 1995, cuja produção se deu pelo Comitê de Pesquisa da Seção de Contabilidade Gerencial, no qual foram apontadas várias temáticas que tinham potencial de estudo na década de 90 no âmbito da Contabilidade Gerencial. Dentre os temas, os considerados fundamentais para serem estudados naquela década foram “o papel da Contabilidade Gerencial nas mudanças organizacionais”, “a interação de Contabilidade e estrutura organizacional” e “o papel da informação contábil no apoio à tomada de decisão”.

Relacionando esses temas à aplicação do conceito de custos, destaca-se o entendimento de Vianna e Mesquita (2003), para quem o conhecimento a respeito de custos possibilita a tomada de decisão sobre qual política de saúde pode ser adotada no tratamento de determinada doença. Atkinson *et al.* (2011) também entendem que as informações sobre custos ajudam aos gerentes na tomada de decisões. Mauss e Souza (2008, p. 1) afirmam que a Contabilidade de Custos dá suporte à tomada de decisões no âmbito da gestão pública, bem como oferece referências que embasam o planejamento e a medição dos resultados daquela gestão. A partir desses autores, percebe-se que, independente da área de atuação do conhecimento sobre a qual o entendimento de custos é aplicado, sua principal função é apoiar a decisão.

Alonso (1999, *apud* MACHADO, 2002, p. 3) informa que não há disponibilidade de levantamentos a respeito das experiências de apuração de custos no âmbito da Administração Pública, quanto aos serviços prestados, porém há registros de que o Ministério da Aeronáutica possui um sistema de custos desde 1970. O fato de existirem poucos estudos que tratem sobre o tema Custos na Administração Pública reforça a necessidade de se discutir o assunto. Além disso, instâncias de controle, tanto internos quanto externos, como os tribunais de contas, as controladorias-gerais, o Ministério Público, o Legislativo e a própria sociedade têm o dever de fiscalizar, acompanhar e verificar quais são os resultados produzidos pelo Poder Público com os recursos que lhe são postos à disposição (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013). Uma vez que decidir sobre como, onde e quando o dinheiro público será aplicado não é apenas uma questão legal, mas também gerencial; conhecer Custos torna-se uma necessidade premente, e não apenas uma agregação de conhecimento.

Para que a tomada de decisão seja a mais acertada possível, além de informações que propiciem subsídios, é importante existir planejamento. Machado e Holanda (2010, p. 793) entendem que a associação das políticas públicas às informações que a Contabilidade de Custos proporciona deveria ser o alicerce para a consecução da proposta orçamentária, uma vez que o orçamento é o instrumento que possibilita a execução das despesas públicas. Os mesmos autores, ao discorrer sobre as finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), complementam informando que as informações de custo contribuem para o processo decisório dos órgãos de planejamento e orçamento, promovendo uma maior eficiência no processo alocativo dos recursos orçamentários (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 797).

Na esfera governamental, o orçamento é um importante instrumento de planejamento. Lima e Castro (2011, p. 9) entendem que “o orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública [...], objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade”. Ressalta-se que o orçamento público está previsto na Lei 4.320/64, tendo sido recepcionado na Constituição Federal de 1988. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (2012, p. 9) esclarece que o orçamento é peça imprescindível de planejamento, independentemente de a entidade ser privada ou pública.

2.3 Custos X Despesas na Administração Pública

Para que haja um melhor entendimento do uso das informações de custos na esfera pública, é necessário fazer distinção sobre custos e despesas. Para tanto, apresentam-se as fontes conceituais que podem dar suporte para a compreensão e distinção desses dois conceitos na Contabilidade (*i.e.*, custos e despesas). O MCASP (2012, p. 5) observa que a receita e a despesa no âmbito da Administração Pública são, respectivamente, a apropriação de recursos oriundos da sociedade por meio da tributação e sua retribuição aos cidadãos em forma de bens e serviços. É importante notar que para atender ao cidadão, via de regra, o Estado necessitará realizar uma despesa. Maher (2001, p. 64) enfatiza que “despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão”.

Souza e Diehl (2009, p. 48) fornecem um maior esclarecimento quanto às despesas em uma organização. Para esses autores, todos os gastos que não possam ser vinculados aos bens/serviços gerados por uma entidade são classificados como despesas. Ainda, trazem à reflexão que as despesas não possuem ligação direta com o negócio da instituição, mas ocorrem ao longo de um período, pela simples existência daquela. Por fim, esses autores afirmam que algo classificado como despesa para uma entidade pode ter sua classificação como custo para outra, ficando essa classificação dependente do tipo de negócio que cada uma delas opera. Em outras palavras, é possível afirmar que a despesa pode ocorrer sem que haja a contrapartida da ocorrência do custo, a depender não só do negócio principal da organização, mas também do período da ocorrência da despesa, que pode ser distinto do da ocorrência do custo.

Em âmbito internacional, vários autores analisaram o aspecto de custos governamentais (MELESE *et al.*, 2007; HYNDMAN; CONNOLLY, 2011; COHEN; LEVENTIS, 2013; BECKER; JAGALLA; SKAERBAEK, 2014; TANG; TANG; LEE, 2014). A despesa na Administração Pública, conforme normativo legal, é executada por meio de três momentos: o empenho, a liquidação e o pagamento (BRASIL, 1964). No presente estudo, o foco é dado na primeira fase da despesa pública, o empenho, que, segundo a Lei 4.320/64, é o momento em que o Estado, por meio de autoridade competente, cria para si a obrigação de pagar por um produto adquirido ou serviço contratado. Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 312) afirmam que o empenho da despesa é a representação de parte da dotação orçamentária comprometida com um gasto específico, estando nele já especificados o credor e o montante do gasto. Para que o empenho possa existir, anteriormente uma condição precisa estar satisfeita na Administração Pública Federal, que é a disponibilidade de créditos orçamentários. Os créditos orçamentários podem ser entendidos como uma autorização legislativa prévia para que a entidade pública execute suas despesas. Salienta-se que esses créditos são de natureza econômica e não monetária, pois esta está vinculada aos recursos financeiros (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013).

O segundo passo para que a despesa ocorra é a liquidação, que é o ato de verificação do direito de receber por parte do credor do Estado (BRASIL, 1964). Também, é o ateste feito pela Administração da real entrega da mercadoria ou prestação do serviço por quem foi contratado, obrigando ao Estado a realizar o efetivo pagamento (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 24). Uma vez que o contratado pelo Governo cumpre com sua obrigação e esta é confirmada, reconhece-se seu direito ao pagamento, que é o terceiro e último instante da despesa, configurando-se na efetiva transferência financeira dos cofres públicos para o contratado.

Considerando as fases da despesa pública, e, na tentativa de se diferenciar os conceitos de custos e despesas em organizações públicas, é preciso fazer aqui um esforço reflexivo. Como dito anteriormente, para que ocorra o empenho é necessário que créditos orçamentários tenham sido disponibilizados a determinada organização pública. Para que isso também aconteça, é preciso que se tenha previsto/planejado o montante de créditos que a organização

receberá em determinado exercício financeiro, ou seja, é preciso que se tenha feito o Orçamento Público (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013).

No momento em que os créditos são empenhados, começa a realização da despesa pública, sem, contudo, iniciar-se a apropriação dos custos que decorrerão de tal despesa. Essa inferência decorre dos conceitos de custos referenciados no presente estudo, que sustentam que sua ocorrência se dá no momento do efetivo consumo de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.). No caso da organização pública, como demonstrado, crédito não pode ser considerado recurso, mas apenas uma autorização. Mauss e Souza (2008, p. 22) corroboram esse entendimento quando dizem que, por não se tratar de uma obrigação líquida e certa para o Estado, o empenho não seria o fato gerador adequado para o lançamento dos custos, sendo a fase da liquidação a mais indicada. Todavia, há que se observar que a fase de liquidação, por si só, também não habilita a apropriação de custos para todas as despesas, pois, por exemplo, a compra de materiais para estoque e a aquisição de bens de uso permanente também não poderiam ter seus custos apropriados na fase de liquidação, pois tais materiais somente poderiam ser consumidos ao longo do tempo e não de imediato. Os mesmos autores (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 17) salientam que, apesar de existir a determinação legal quanto ao uso da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública, não há uma norma de alcance geral que especifique como aquela deva ser processada. Logo, fica a cargo de cada entidade buscar suprir essa lacuna normativa para que suas apropriações de custos sejam corretas e padronizadas.

Assim como na Contabilidade voltada às organizações privadas, na Contabilidade Pública, o custo só é reconhecido para os dispêndios relacionados à atividade fim (produção) e no momento em que são efetivamente consumidos. Vale ressaltar que praticamente todos os gastos públicos são relacionados a sua atividade fim, qual seja: o atendimento das necessidades dos cidadãos. Porém, esses gastos não se transformam necessariamente em custo no momento da realização do empenho (MAUSS; SOUZA, 2008).

A apropriação (reconhecimento) dos custos se dá quando do efetivo consumo do bem que foi adquirido, da utilização do serviço prestado ou do lançamento mensal da depreciação do bem móvel (Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica nº 172-4, S/D). Para melhor esclarecer esse procedimento, consideram-se, por exemplo, três situações distintas: a compra de resma de papel para estoque; a compra de uma mesa; a contratação de serviços de limpeza. Nas três situações, a despesa pública terá seu início quando da emissão do respectivo empenho ao que se pretende adquirir ou contratar, todavia, o reconhecimento dos custos se dará em momentos distintos.

Na primeira, supondo que foram adquiridas 100 resmas para estoque a um custo unitário de R\$ 10,00, o valor total do empenho e conseqüentemente da despesa será de R\$ 1.000,00. No entanto, ainda não haverá custo, pois o material fora adquirido para estocagem. No momento em que um determinado setor fizer uma requisição de 5 resmas para uso, então ter-se-á um custo efetivo apropriado (reconhecido) de R\$ 50,00. Este será o valor a ser consumido na produção da organização, cujo produto final será o atendimento ao cidadão.

Na segunda, tem-se que o valor do empenho da mesa foi de R\$ 400,00. Logo, o valor da despesa será igual ao total do empenho. Supondo que a vida útil dessa mesa seja de 8 anos, então o valor a ser depreciado será de R\$ 50,00 anualmente. No momento da baixa pela depreciação é que o custo dessa mesa será apropriado à organização.

Na última situação, suponha-se que os serviços sejam de conservação e limpeza, cujo empenho total para o ano tenha sido de R\$ 12.000,00, a serem pagos mensalmente. Neste caso, há uma despesa de R\$ 12.000,00, mas o custo somente será apropriado quando o serviço referente a um mês for prestado e a fatura no valor de R\$ 1.000,00 for liquidada (confirmado o direito de pagamento ao credor). Assim, o custo total somente será reconhecido em um intervalo de tempo de um ano.

3 Metodologia

A pesquisa, classificada como um estudo de caso (YIN, 2010), tem foco no contexto da Administração Pública, especificamente no COMAER. A escolha por essa instituição deveu-se à acessibilidade às informações internas e ao reconhecimento do Comando por suas práticas de apropriação de custos, que são referência para os demais órgãos da Administração Pública.

No COMAER, foram analisadas todas as Unidades Gestoras Executoras (UGE) da Guarnição de Aeronáutica do Rio de Janeiro, alcançando um total de 21 (vinte e uma) Organizações Militares (OM) de um total de 54 (cinquenta e quatro), o que representa 39% de todas as UGE do COMAER, no Brasil. As UGE são uma categoria de Unidade Gestora (UG), em que se realiza todo o ciclo da despesa pública (FERREIRA, 2012, p. 8), ou seja, empenham, liquidam e pagam. O motivo pelo qual a Guarnição do Rio de Janeiro foi selecionada resulta da realidade orçamentária, no âmbito do COMAER, daquela localidade, uma vez que é a responsável pela execução de mais de 50% de todo o orçamento anual da instituição. Em 2014, por exemplo, as UGE do Rio de Janeiro foram contempladas com aproximadamente 26% de todo o orçamento do COMAER, referente aos Grupos de Despesa “3 – Outras Despesas Correntes”, “4 – Investimentos” e “5 – Inversões Financeiras”.

Os dados da execução da despesa (valores empenhados) foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), em seu módulo gerencial, tendo sido consideradas apenas as despesas classificadas nos seguintes Grupos de Despesa: “3 - Outras Despesas Correntes”; “4 – Investimentos”; e “5 – Inversões Financeiras”. Esses grupos de despesa são os que possibilitam um grau de discricionariedade maior no momento do planejamento, da proposta orçamentária e da execução orçamentária, podendo o gestor público decidir sobre como, onde, quando e quanto alocar de recursos. O demais Grupos de Despesa propiciam uma discricionariedade bem menor ao gestor nesses mesmos momentos.

Os dados referentes à apropriação dos custos das UGE foram retirados do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Foram considerados os exercícios financeiros de 2008 a 2013, para que se pudesse observar a evolução tanto da despesa quanto dos custos por um período de cinco anos. Todos os dados foram tratados por meio da utilização de planilhas eletrônicas do software Microsoft Excel®, separados por exercício e por UGE. Posteriormente, procedeu-se às análises vertical e horizontal, tanto das despesas quanto dos custos, para cada UGE. Silva (2005, p. 225) afirma que essas duas análises propiciam uma valorosa ajuda na interpretação da estrutura e da tendência dos números de uma organização. A análise vertical visa a demonstrar qual a participação relativa de um item (valores de uma UGE, no caso deste estudo) em relação ao um todo referenciado (soma de todos os valores de todas UGE observadas). Já a análise horizontal tem por objetivo auxiliar o exame da evolução dos valores ao longo de um período, para cada item (UGE, no presente caso).

Ainda, para subsidiar tais análises, foram realizados cálculos estatísticos de correlação linear simples e o coeficiente de determinação. A correlação é medida por meio do coeficiente de Pearson (r), que busca quantificar o grau de relação existente entre duas variáveis aleatórias (X e Y) (TOLEDO; OVALLE, 1995, p. 412). A correlação linear pode ser classificada como:

- positiva ($0 < r < 1$) – quando os valores crescentes e decrescentes de X estiverem associados aos valores crescentes e decrescentes de Y , respectivamente;
- negativa ($-1 < r < 0$) – quando os valores crescentes de X estiverem associados aos valores decrescentes de Y , ou os valores decrescentes de X estiverem associados

aos valores crescentes de Y;

- nula ($r = 0$) – quando não houver relação entre os valores de X e de Y;
- perfeitamente positiva ($r = 1$) – quando todos os valores de X estiverem associados a todos os valores de Y, no mesmo sentido (se X aumenta, Y aumenta; se X diminui, Y diminui); e
- perfeitamente negativa ($r = -1$) – quando todos os valores de X estiverem associados a todos os valores de Y, em sentido contrário (se X aumenta, Y diminui; se X diminui, Y aumenta).

O modelo matemático que descreve a relação entre as variáveis X e Y é chamado de regressão ($Y = f(X) + e$). Esse modelo prevê a existência de um ajuste (e), que seriam as alterações ocorridas na variável Y que não fossem por influência da variável X. O coeficiente de determinação (R^2) tem por objetivo avaliar a “qualidade” desse ajuste, ou seja, informa qual é a proporção da variação total da variável Y que pode ser explicada pela variação da variável X (TOLEDO; OVALLE, 1995, p. 430). Para o cálculo desses dois coeficientes (r e R^2) foram utilizadas as ferramentas “CORREL” e “RQUAD”, da função estatística do software Microsoft Excel ®.

4 Resultados

4.1 Análises horizontal e vertical

Na análise horizontal (ver Tabela 1), os percentuais representam a variação do exercício analisado em relação ao exercício de 2008, que foi tomado como base. As evoluções que mais chamam à atenção são descritas a seguir e referem-se a: o III Comando Aéreo Regional, a Base Aérea de Santa Cruz, o Depósito Central de Intendência, o Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA), o Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro (GAP RJ), o Hospital Central da Aeronáutica, o Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos, o Parque de Material Bélico da Aeronáutica e o Parque de Material Aeronáutico do Galeão.

Com base na Tabela 1, é possível analisar a similaridade ou diferença na evolução das despesas e dos custos, ao longo do período, entre as organizações que desempenham atividades afins. Para as Bases Aéreas a semelhança está apenas no fato de os custos estarem o tempo todo acima das despesas. Tem-se, ainda, que enquanto as despesas das Bases Aéreas dos Afonsos e de Santa Cruz demonstram um comportamento ascendente, as da Base Aérea do Galeão estão decrescendo. Entre os hospitais, observa-se um movimento mais estável, tanto para despesas quanto para custos, para o Hospital Central da Aeronáutica; um movimento decrescente em ambas as variáveis para o Hospital de Aeronáutica dos Afonsos e um movimento crescente de despesas e custos para o Hospital de Força Aérea do Galeão.

Para as duas organizações voltadas ao controle do espaço aéreo (o DECEA e a Comissão de Implantação do Sistema de Controle do Espaço Aéreo – CISCEA) a similaridade mais preponderante reside no fato de as despesas estarem, na maior parte do período, acima dos custos, o que é aceitável tendo em vista a preocupação constante com a realização de investimentos na área de controle do espaço aéreo, que demanda equipamentos modernos e com alta tecnologia agregada. Todavia, há dois picos de despesas em exercícios distintos (2011 e 2013), porém de valores bem próximos, conduzindo a questionar o motivo dessa ocorrência.

Os parques de material, conforme Tabela 1, apresentaram seus custos sempre acima das despesas e uma tendência decrescente tanto para despesas quanto para custos, com exceção ao Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica (PAME), que teve em um único exercício (2009) as despesas superiores aos custos e uma tendência crescente para ambas as

variáveis. A diferença dos demais parques para o PAME, provavelmente, deve-se ao fato de os equipamentos os quais esse promove manutenção serem oriundos da atividade de controle do espaço aéreo, pois além de caros, não podem permanecer por muito tempo fora de operação, tendo em vista a importância da atividade. Soma-se a isso o fato de a atividade aérea no Brasil estar em crescimento, o que demanda mais equipamentos e, conseqüentemente, mais manutenção.

Tabela 1 – Variação horizontal das despesas e dos custos por unidade

ORGANIZAÇÃO MILITAR	Variável	Var 2008-2009 (%)	Var 2008-2010 (%)	Var 2008-2011 (%)	Var 2008-2012 (%)	Var 2008-2013 (%)
III Comando Aéreo Regional	Despesas	212,10%	41,07%	121,94%	20,22%	19,96%
	Custos	6,32%	393,78%	351,72%	18,09%	6,40%
Base Aérea dos Afonsos	Despesas	27,22%	46,56%	11,27%	33,72%	52,12%
	Custos	32,70%	116,31%	36,61%	42,10%	60,33%
Base Aérea do Galeão	Despesas	58,59%	17,95%	10,02%	2,13%	12,69%
	Custos	54,79%	-46,51%	-39,90%	-64,89%	-76,23%
Base Aérea de Santa Cruz	Despesas	35,64%	39,75%	10,63%	-34,04%	-17,38%
	Custos	4,73%	25,71%	127,40%	81,88%	22,69%
Depósito Central Intendência	Despesas	-7,81%	113,09%	71,02%	82,08%	211,46%
	Custos	831,59%	244,24%	49,80%	60,90%	49,53%
Centro de Transp. Logístico da Aeronáutica	Despesas	61,01%	185,89%	367,41%	15,61%	63,58%
	Custos	42,59%	104,79%	171,38%	122,41%	41,33%
Departamento de Controle do Espaço Aéreo	Despesas	-5,41%	-16,60%	25,49%	27,48%	117,78%
	Custos	-6,76%	-17,66%	-14,62%	-23,41%	2,95%
Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro	Despesas	24,11%	15,20%	1,59%	0,73%	-7,00%
	Custos	56,66%	18,23%	59,02%	68,01%	88,28%
Hospital Central Aeronáutica	Despesas	-10,27%	-5,80%	-5,05%	7,78%	-4,40%
	Custos	-4,24%	-22,19%	4,61%	-1,48%	-1,37%
Hospital de Aeronáutica dos Afonsos	Despesas	10,06%	11,01%	-16,52%	-19,83%	-31,16%
	Custos	-6,50%	-9,71%	-18,00%	-26,62%	-28,40%
Hospital de Força Aérea do Galeão	Despesas	34,46%	54,46%	50,51%	75,70%	82,60%
	Custos	11,68%	8,56%	39,84%	35,26%	56,42%
Lab. Químico-Farmacêutico da Aeronáutica	Despesas	22,72%	3,06%	-13,15%	-23,92%	-35,36%
	Custos	16,44%	-14,14%	-40,56%	-62,35%	-17,79%
Prefeitura de Aeronáutica do Galeão	Despesas	95,92%	6,35%	38,57%	33,37%	10,36%
	Custos	84,85%	53,73%	56,71%	28,31%	69,35%
Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos	Despesas	-49,12%	-34,05%	-29,72%	-15,28%	-26,91%
	Custos	27,63%	36,82%	140,28%	73,67%	-75,28%
Parque de Material Bélico da Aeronáutica	Despesas	-7,93%	-20,95%	-0,85%	6,80%	-12,25%
	Custos	103,99%	-19,59%	-28,33%	62,51%	-56,72%
Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica	Despesas	210,06%	198,82%	254,56%	230,48%	354,24%
	Custos	67,01%	111,80%	152,34%	141,90%	241,28%
Parque de Material Aeronáutico do Galeão	Despesas	1,57%	3,42%	-24,71%	-33,95%	-32,51%
	Custos	31,01%	44,52%	82,15%	78,09%	-65,56%
Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos	Despesas	-3,33%	61,50%	112,51%	124,43%	157,33%
	Custos	112,74%	90,62%	239,98%	158,84%	245,32%
Universidade da Força Aérea	Despesas	34,36%	-8,62%	25,88%	48,10%	29,62%
	Custos	31,94%	22,07%	73,10%	75,03%	47,54%
Casa Gerontológica da Aeronáutica Brig. Eduardo Gomes	Despesas	-15,19%	126,15%	-4,10%	7,20%	-17,47%
	Custos	-6,96%	67,89%	61,35%	6,96%	-6,43%
Comissão de Implant.do Sist.de Contr.do E Aer	Despesas	36,41%	81,48%	149,79%	79,21%	108,46%
	Custos	-12,79%	42,87%	94,12%	-21,39%	-28,14%

Fonte: elaborada pelos autores.

Ainda com base na Tabela 1, a Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos demonstrou um

comportamento ascendente para custos e despesas enquanto a Prefeitura de Aeronáutica do Galeão demonstrou uma tendência mais estável ao longo do período. Essas duas unidades têm por atribuição a manutenção e conservação dos imóveis residenciais que estão sob sua responsabilidade. Seria compreensível que os montantes das variáveis custos e despesas fossem diferentes, por conta das características singulares de cada uma dessas organizações, porém a tendência evolutiva deveria ter um comportamento mais próximo, visto que suas atividades são praticamente as mesmas. Por isso, questiona-se o que poderia ter provocado essa distinção.

Com base na análise horizontal das unidades, é possível inferir que os custos das Unidades Gestoras Executoras da Guarnição do Rio de Janeiro têm permanecido acima das despesas empenhadas, estas representando o orçamento que é distribuído no exercício para cada uma delas. Outra conclusão possível é que unidades que desempenham atividades similares não apresentaram comportamento similar, tanto para despesas quanto custos. Por fim, apenas os Parques de Material Aeronáutico do Galeão e dos Afonsos demonstraram comportamentos similares, o que conduz a refletir sobre os porquês de unidades afins não demonstrarem comportamentos próximos para despesas e custos.

Na análise vertical (ver Tabela 2), os percentuais representam a participação do valor da unidade, seja das despesas ou dos custos, em relação ao valor total da guarnição. Observando-se as participações ao longo do período analisado, foi possível identificar quais as unidades estão realizando mais despesas e as que estão custando mais, proporcionalmente em relação aos somatórios de toda a guarnição. As participações que mais chamam à atenção são o III Comando Aéreo Regional, a Base Aérea dos Afonsos, a Base Aérea de Santa Cruz, o Departamento de Controle do Espaço Aéreo, a Comissão de Implantação do Sistema de Controle do Espaço Aéreo, o Parque de Material dos Afonsos e o Parque de Material Aeronáutico do Galeão.

Tabela 2 – Variação vertical das despesas e dos custos por unidade

ORGANIZAÇÃO MILITAR	Variável	2008	2009	2010	2011	2012	2013
III Comando Aéreo Regional	Despesas	2,26%	5,47%	2,36%	3,04%	1,87%	1,50%
	Custos	2,23%	1,92%	8,52%	6,45%	2,21%	2,63%
Base Aérea dos Afonsos	Despesas	1,03%	1,02%	1,12%	0,70%	0,95%	0,87%
	Custos	4,01%	4,32%	6,72%	3,51%	4,78%	7,13%
Base Aérea do Galeão	Despesas	2,46%	3,03%	2,15%	1,65%	1,73%	1,53%
	Custos	11,56%	14,52%	4,79%	4,45%	3,41%	3,05%
Base Aérea de Santa Cruz	Despesas	2,28%	2,40%	2,36%	1,53%	1,03%	1,04%
	Custos	2,68%	2,28%	2,61%	3,90%	4,09%	3,64%
Depósito Central Intendência	Despesas	0,64%	0,46%	1,01%	0,66%	0,80%	1,10%
	Custos	0,52%	3,91%	1,38%	0,50%	0,70%	0,86%
Centro de Transp. Logístico da Aeronáutica	Despesas	0,71%	0,89%	1,50%	2,01%	0,56%	0,64%
	Custos	0,86%	0,99%	1,36%	1,49%	1,60%	1,35%
Departamento de Controle do Espaço Aéreo	Despesas	26,50%	19,46%	16,39%	20,22%	23,28%	31,89%
	Custos	15,49%	11,72%	9,87%	8,48%	9,96%	17,69%
Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro	Despesas	1,90%	1,83%	1,62%	1,17%	1,32%	0,97%
	Custos	1,06%	1,35%	0,97%	1,08%	1,49%	2,21%
Hospital Central Aeronáutica	Despesas	8,34%	5,81%	5,82%	4,81%	6,20%	4,41%
	Custos	4,78%	3,72%	2,88%	3,21%	3,96%	5,23%
Hospital de Aeronáutica dos Afonsos	Despesas	4,88%	4,17%	4,02%	2,48%	2,70%	1,86%
	Custos	3,29%	2,50%	2,30%	1,73%	2,03%	2,61%
Hospital de Força Aérea do Galeão	Despesas	8,75%	9,14%	10,02%	8,01%	10,60%	8,83%
	Custos	6,23%	5,65%	5,24%	5,59%	7,08%	10,81%
Lab. Químico-Farmacêutico da Aeronáutica	Despesas	0,66%	0,63%	0,50%	0,35%	0,34%	0,23%
	Custos	1,06%	1,00%	0,70%	0,40%	0,33%	0,96%
Prefeitura de Aeronáutica do Galeão	Despesas	2,01%	3,06%	1,59%	1,70%	1,85%	1,23%

	Custos	1,00%	1,50%	1,19%	1,00%	1,08%	1,88%
--	--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Fonte: elaborada pelos autores.

Cont, Tabela 2 – Variação vertical das despesas e dos custos por unidade

ORGANIZAÇÃO MILITAR	Variável	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos	Despesas	2,15%	0,85%	1,05%	0,92%	1,25%	0,87%
	Custos	8,22%	8,51%	8,71%	12,66%	11,99%	2,25%
Parque de Material Bélico da Aeronáutica	Despesas	0,87%	0,62%	0,51%	0,53%	0,64%	0,42%
	Custos	1,02%	1,68%	0,63%	0,47%	1,39%	0,49%
Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica	Despesas	4,34%	10,44%	9,61%	9,35%	9,88%	10,88%
	Custos	4,05%	5,49%	6,64%	6,55%	8,23%	15,33%
Parque de Material Aeronáutico do Galeão	Despesas	2,01%	1,58%	1,54%	0,92%	0,91%	0,75%
	Custos	15,01%	15,96%	16,79%	17,52%	22,44%	5,73%
Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos	Despesas	0,80%	0,60%	0,95%	1,03%	1,23%	1,13%
	Custos	0,36%	0,61%	0,52%	0,77%	0,77%	1,36%
Universidade da Força Aérea	Despesas	2,14%	2,24%	1,45%	1,64%	2,19%	1,54%
	Custos	1,70%	1,82%	1,60%	1,88%	2,49%	2,77%
Casa Gerontológica da Aeronáutica Brig. Eduardo Gomes	Despesas	1,18%	0,78%	1,98%	0,69%	0,87%	0,54%
	Custos	0,68%	0,52%	0,89%	0,71%	0,61%	0,71%
Comissão de Implant.do Sist.de Contr.do E Era	Despesas	24,10%	25,53%	32,43%	36,60%	29,77%	27,77%
	Custos	14,20%	10,05%	15,70%	17,66%	9,37%	11,31%

Fonte: elaborada pelos autores.

Com base na Tabela 2, observa-se que as Bases Aéreas mantêm um comportamento parecido com o apresentado na análise horizontal, sendo a participação nos custos maior que nas despesas. Também permanece o comportamento diferenciado da Base Aérea do Galeão em relação às outras duas, repetindo a tendência descendente de despesas e custos na participação total da guarnição, o que leva ao questionamento do porquê essa Base se diferenciar das demais.

As unidades da área de controle do espaço aéreo são as que têm a maior participação nas despesas, pois representam juntas aproximadamente metade das despesas totais das UGE da guarnição. Já quanto aos custos, estes se mantiveram mais baixos, o que era de se esperar por serem unidades que realizam grandes investimentos.

Os Parques de Material Aeronáutico também apresentaram comportamento similar na evolução das participações, destacando-se o fato de suas parcelas de despesas serem pequenas em relação ao todo, porém seus custos serem mais significativos, apresentando uma redução drástica no último exercício. Essa redução repentina é inquietante, sugerindo que possa ter ocorrido uma queda no nível de atividade de ambas as unidades.

Da análise vertical, depreende-se que não há uma padronização quanto ao quinhão que cada unidade recebe de orçamento no âmbito da guarnição, pois o percentual de participação nas despesas empenhadas de cada uma delas varia com o passar do tempo. Também é possível verificar que a variação na participação das despesas não é proporcional à variação na participação dos custos, tendo cada unidade um comportamento distinto da outra, mesmo quando desempenham atividades similares.

5 Análise dos coeficientes

Os coeficientes de correlação e de determinação (Quadro 1) foram calculados para com a finalidade de análise quanto a alteração de uma variável influencia na outra (despesas e custos), bem como o quanto essa variação pode ser explicada.

Dez organizações (47,62%) apresentaram coeficiente de correlação igual ou superior a 0,70 ($0,70 \leq r < 1$), tendo nove delas apresentado um coeficiente de determinação acima de

50%. Isso significa, para essas UGE, que existe uma correlação significativa entre as despesas empenhadas e os custos apropriados, podendo mais de 50% das alterações de uma variável ser explicadas pelas alterações da outra variável. Não é possível concluir que o grau de correlação dessas unidades esteja diretamente relacionado às suas atividades, tendo em vista que não necessariamente as UGE que desempenham atividades similares apresentaram correlação parecida. Há casos em que os coeficientes r são bastante distintos entre UGE afins, como por exemplo o Hospital Central da Aeronáutica em relação aos demais hospitais; o Parque de Material de Eletrônica em relação aos demais parques e a Base Aérea de Santa Cruz em relação às demais bases.

Quadro 1 – Coeficientes de correlação e de determinação

Organização Militar	(r)	(R²)	Organização Militar	(r)	(R²)
III Comando Aéreo Regional	0,09	1%	Lab. Químico-Farmacêutico da Aeron.	0,71	51%
Base Aérea dos Afonsos	0,79	62%	Prefeitura de Aeronáutica do Galeão	0,62	38%
Base Aérea do Galeão	0,73	53%	Parque de Material Aeron. dos Afonsos	-0,10	1%
Base Aérea de Santa Cruz	-0,29	9%	Parque de Material Bélico da Aeronáutica	0,36	13%
Depósito Central Intendência	-0,44	20%	Parque de Mat. de Eletrônica da Aeron.	0,94	88%
Centro de Transp. Logístico da Aeron.	0,77	59%	Parque de Material Aeron. do Galeão	0,02	0%
Depart. de Controle do Espaço Aéreo	0,45	20%	Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos	0,84	71%
Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro	-0,27	7%	Universidade da Força Aérea	0,76	58%
Hospital Central Aeronáutica	0,24	6%	Casa Gerontológica da Aeronáutica Brig. Eduardo Gomes	0,70	49%
Hospital de Aeronáutica dos Afonsos	0,86	74%	Comissão de Implant. do Sist. de Contr. do E Aer	0,54	29%
Hospital de Força Aérea do Galeão	0,82	67%			

Fonte: elaborado pelos autores.

Sete organizações (33,33%) apresentaram coeficiente de correlação menor que 0,70 e maior que 0 ($0 < r < 0,70$) e seus coeficientes de determinação foram inferiores a 40%, o que significa que das alterações sofridas por uma variável, menos da metade pode ser explicada pelas alterações da outra variável.

Quatro organizações (19,05%) apresentaram coeficiente de correlação menor que 0 e maior que -0,5 ($-0,5 < r < 0$), sendo o coeficiente de determinação dessas UGE inferior a 25%, denotando que das poucas alterações que uma variável sofre, um percentual baixo pode ser explicado pelas alterações inversas da outra variável.

Assim como para as UGE que apresentaram correlação mais próxima de 1 não foi possível inferir que isso decorre do tipo de atividade por elas desempenhadas, também não é possível concluir que a correlação mais baixa das demais unidades é consequência de seu tipo de atividade.

6 Conclusões

O presente trabalho teve por objetivo analisar as diferenças entre custos e despesas no âmbito do COMAER, especificamente nas Unidades Gestoras Executoras localizadas na Guarnição da cidade do Rio de Janeiro - RJ. No contexto do COMAER, a pesquisa se mostrou importante, pois buscou apresentar uma reflexão a respeito dos rumos do seu orçamento, a partir da compreensão da diferença entre as despesas empenhadas e os custos apropriados, bem como de suas tendências ao longo do tempo. Para a Administração Pública como um todo, a importância está em contribuir para o conhecimento a respeito da aplicação da ferramenta de custos, o que propicia, também, uma melhor gestão de recursos.

Com base nos resultados apresentados, é possível concluir que no COMAER despesas e custos são conceitos que estão bem distinguidos no momento da execução orçamentária. Também foi possível inferir que não houve um padrão de comportamento, tanto para as

despesas quanto para os custos, no período observado, tendo cada UGE apresentado uma tendência distinta para ambas as variáveis. Outra conclusão possível é que não necessariamente unidades que desempenham atividades similares apresentam comportamento também similar, tanto para as despesas quanto para os custos, o que denota uma ausência de padrão para organizações afins, seja na realização de suas despesas, seja na apropriação de seus custos.

O fato de os custos estarem sempre acima das despesas indica que, ou as unidades não estão apropriando corretamente os custos, ou o orçamento recebido não tem sido suficiente para suportar todos os custos incorridos. Tomando-se como verdadeira a segunda premissa, então a maioria da UGE da Guarnição do Rio de Janeiro está se degradando, conduzindo a pensar que a missão que cada uma desempenha pode não estar sendo cumprida com a qualidade que se deseja, correndo-se o risco de se atingir um nível tal de degradação que tornará seu funcionamento impraticável.

Dentre as questões que surgiram durante as análises, pode-se destacar o porquê unidades localizadas na mesma guarnição, desempenhando atividades similares, apresentam comportamentos distintos tanto para as despesas quanto para os custos. Sugere-se que sejam realizados estudos mais aprofundados no sentido de se buscar responder a esses questionamentos.

Referências

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. volume 1. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D., KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D., KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BECKER, Sebastian D.; JAGALLA, Tobias; SKAERBAEK, Peter. The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, 2014, p. 324–338.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 de agosto de 2014.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 20 de agosto de 2014.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Rev. Adm. Contemp.**, Curitiba, v. 11, n. 3, set. 2007. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65522007000300009&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 20 de agosto de 2014.

COHEN, Sandra; LEVENTIS, Stergios. An Empirical Investigation of Audit Pricing in the

Public Sector: The Case of Greek LGOs. **Financial Accountability & Management**, v. 29(1), February 2013, p. 0267-4424.

FERREIRA, M. P. **A diferença entre despesa e custo no orçamento do COMAER**. 2012. 18 f. Trabalho de conclusão de curso (MBA em Gestão Pública e Emprego da Força Aérea) – Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais da Aeronáutica, Universidade da Força Aérea, Rio de Janeiro, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HYNDMAN, Noel; CONNOLLY, Ciaran. Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, 2011, p. 36–45.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Rev. Adm. Pública [online]. 2010, v.44, n.4, pp. 791-820. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>>. Acesso em: 20 de agosto de 2014.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MCASP – **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 5. Ed. Brasília: MF/STN, 2013. Anual. ISBN 978-85-87841-49-0. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Artigos/Parte_I_-_PCO.pdf> Acesso em: 20 de agosto de 2014.

MCA 172-4 – **Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica**. S/D. Disponível em: http://www.sefa.intraer/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=127 Acesso em: 20 de agosto de 2014.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas 2008.

MELESE, F.; FRANCK, R.; ANGELIS, D.; DILLARD, J. Applying Insights from Transaction Cost Economics to Improve Cost Estimates for Public Sector Purchases: The

Case of U.S. Military Acquisition. *International Public Management Journal* .v. 10, issue 4, 2007.

ROMÃO, J. D. **Proposta de precificação de serviço público**. 2007. 131 f. Dissertação (Mestrado-Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Área de Concentração em Economia, Organizações e Gestão do Conhecimento) – Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2007.

SILVA, J. P. **Análise Financeira da Empresas**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA FILHO, J. C.; COSTA, M. A. E. Redução de custo em um hospital público de grande porte através da gestão da mão de obra terceirizada. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8., Punta del Este, 2003. **Anais...** Punta del Este: [On-Line], 2003. p. 1-14.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

TANG, R.; TANG, T.; LEE, Z. The efficiency of provincial governments in China from 2001 to 2010: measurement and analysis. **Journal of Public Affairs**, v. 14, n. 2, pp. 142-153, 2014.

TOLEDO, G. L.; OVALLE, I. I. **Estatística Básica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

VIANNA, D.; MESQUITA, E. T. Economia da saúde: ferramenta para a tomada de decisão em Medicina. **Revista da Sociedade de Cardiologia do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 4, p. 258-261, out/nov/dez, 2003. Disponível em: <<http://www.ppge.ufrgs.br/GIACOMO/arquivos/cd%20curso%20extensao%20ats/artigos/viana-mesquita-2003.pdf>> Acesso em: 20 de agosto de 2014.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.