

Aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública - Experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira.

Roberto Pinto de Araujo (FAF-UERJ) - betopint@gmail.com

Lino Martins da Silva (UERJ) - smartins@uninet.com.br

Resumo:

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. A importância do tema Custos no Serviço Público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo nas últimas décadas e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. Este trabalho objetiva apresentar duas experiências implementadas por instituições públicas federais no sentido de apurar os custos de seus bens e serviços produzidos, bem como mostrar as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando, relacionadas ao acompanhamento da criação e da utilização de indicadores, relatórios e outras ferramentas gerenciais que possibilitem melhorias significativas para a eficácia e qualidade dos bens e serviços prestados. As experiências analisadas são as do Comando da Marinha, nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), e do Comando da Aeronáutica. A retratação dessas experiências pode oferecer referências para o desenvolvimento e aplicação da contabilidade de custos em outras organizações governamentais.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custos, Sistema de Custos, e Administração Pública*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública - Experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira.

RESUMO

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. A importância do tema Custos no Serviço Público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo nas últimas décadas e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. Este trabalho objetiva apresentar duas experiências implementadas por instituições públicas federais no sentido de apurar os custos de seus bens e serviços produzidos, bem como mostrar as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando, relacionadas ao acompanhamento da criação e da utilização de indicadores, relatórios e outras ferramentas gerenciais que possibilitem melhorias significativas para a eficácia e qualidade dos bens e serviços prestados. As experiências analisadas são as do Comando da Marinha, nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), e do Comando da Aeronáutica. A retratação dessas experiências pode oferecer referências para o desenvolvimento e aplicação da contabilidade de custos em outras organizações governamentais.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos, Sistema de Custos, e Administração Pública.
Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1. INTRODUÇÃO

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas. Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços ganha importância.

A importância do tema Custos no Serviço Público pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em todo o mundo nas últimas décadas e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada.

Na esfera do governo federal, esse tema possui destacada relevância, em função do Plano Plurianual PPA 2008-2011, cuja orientação para o desenvolvimento das práticas gerenciais apresenta entre suas referências a responsabilidade por custos e resultados.

Na administração pública contemporânea, há um amplo espaço para o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos, visando capacitar o gestor público a perceber:

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

Este trabalho objetiva retratar duas experiências implementadas por instituições públicas federais no sentido de apurar os custos de seus bens e serviços produzidos, bem

como mostrar as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando, relacionadas ao acompanhamento da criação e da utilização de indicadores, relatórios e outras ferramentas gerenciais que possibilitem melhorias significativas para a eficácia e qualidade dos bens e serviços prestados.

As experiências analisadas são as do Comando da Marinha, nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), e do Comando da Aeronáutica.

A retratação dessas experiências pode oferecer referências para o desenvolvimento e aplicação de sistemas de custos em outras organizações governamentais.

2. ASPECTOS DA APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1. Contabilidade de Custos e Qualidade do Gasto Público

A partir dos anos oitenta, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Dada a impossibilidade política de aumentar a carga tributária, especialmente a tributação direta, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos. A política de corte de gastos atravessou a década de oitenta e entrou na década atual, alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI).

Estes organismos internacionais vêm propugnando pela qualidade do gasto público, e não simplesmente pelo corte do gasto público. Ambos têm se empenhado em introduzir a questão da qualidade do gasto público na agenda de Reforma do Estado de diversos países, entre eles o Brasil.

Como as informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar, em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da Administração Pública.

Assim, a redução de gastos com melhora de desempenho tornou-se uma alternativa impraticável, ainda que necessária. Ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesa comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional e das empresas, dado o caráter sistêmico da competitividade.

No Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou um formidável avanço a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significou uma verdadeira revolução na gestão das finanças públicas no Brasil. O avanço foi tão significativo que o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais.

Não obstante os avanços, o SIAFI, como se sabe, tinha por objetivo controlar a execução da despesa. Este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo. Daí a oportunidade de se propor sistemas de custos na presente Reforma.

A diferença conceitual entre despesa e custo tem particular interesse no contexto atual. Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, 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). Como ilustração da distinção entre despesa e custo, basta observarmos que quando a Administração Pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas:

- 1) despesa com material de consumo (despesa), e
- 2) estoque de material de consumo (ativo).

A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização do gasto como custo requer a apropriação deste a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade). Por ora, basta lembrar que as despesas mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar — despesa com pessoal, despesa com material de consumo, despesa com equipamento e material permanente, despesa com serviços de terceiros, despesas financeiras, etc. — enquanto os custos mostram como o governo financia seus resultados - custo de uma aula, custo de uma consulta médica, custo de um serviço administrativo, custo de uma operação de fiscalização, etc.

Com os sistemas de informação existentes, incluído o SIAFI, segundo AFONSO (1999) “o governo não sabe precisar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos”. Mais ainda, o governo não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais.

O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para o atingimento de uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Conforme afirma BRAGA (1995), “Um exemplo clássico de atividade que consome volumes substanciais de recursos e que não agrega valor aos usuários de serviços públicos é a atividade de controle (administrativo, interno ou externo)”. Tecnicamente tais atividades não agregam valor pois, caso fossem suspensas, não impediriam a prestação de serviços ou alterariam a satisfação do cliente ou usuário do serviço. Assim, ainda que tais atividades devam ser executadas, por imposição legal, elas podem e devem ser racionalizadas, até porque não agregam valor ao usuário dos serviços públicos.

Pelo acima exposto não há dúvidas que o tema “custos no serviço público” é extremamente oportuno e deverá ter importância crescente para a Administração Pública.

2.2. Contabilidade de Custos e Governo de Resultados

O esgotamento do modelo de gestão (tradicional ou burocrático) da Administração Pública, no Brasil e no exterior, constitui um diagnóstico bem estabelecido na literatura especializada e na experiência internacional de Reforma do Estado. Enquanto o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei, os modelos de gestão que vêm sendo propostos e desenvolvidos em programas de reforma da Administração Pública enfatizam a melhora do desempenho

ou simplesmente resultados. É o que OSBORNE (1994) denominou de “Governo de Resultados”.

Para que os recursos e as energias da Administração Pública estejam orientados para resultados, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação. Se os modelos de gestão governamentais não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a Reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa, qual seja: os custos.

2.3. Contabilidade de Custos e Competição Administrada

Ao longo dos últimos anos vem sendo muito destacada a perspectiva de se introduzir mecanismos competitivos na Administração Pública, de modo a melhorar seu desempenho. Trata-se do conceito de “competição administrada”, ou o que OSBORNE (1994) denominou de “governo competitivo”. Entretanto, a introdução de mecanismos competitivos não significa que a estratégia competitiva irá impregnar todas as atividades governamentais. Sem dúvida, a estratégia cooperativa poderá ser bem mais eficaz em muitas ações de governo. O sucesso de novos modelos de gestão da Administração Pública será determinado pela integração adequada das estratégias competitiva e cooperativa.

Como se sabe, para a maioria das atividades do serviço público não prevalece a lógica de mercado. Por esta lógica, o mecanismo de preços orienta os agentes econômicos nas suas decisões de comprar ou vender bens (e serviços) privados. Quando o preço sobe é porque há excesso de demanda pelo produto. Em caso de excesso de oferta, o preço cai.

Para PINHEIRO et al, (1999) “no caso dos serviços públicos, não há como regular a produção e o consumo “via preços”. É possível conceituar a oferta, mas não a demanda”. De fato, os cidadãos atribuem importância (utilidade) aos serviços públicos, mas, na acepção dos supracitados autores, “não revelam sua preferência”. Este é o caso dos programas governamentais que promovem melhoria da qualidade ambiental. Claramente os cidadãos de uma cidade poluída estarão dispostos a pagar pela melhoria da qualidade do ar. Entretanto, os que não pagarem não têm como serem excluídos do consumo de ar mais limpo. Ou seja, o consumo de bens públicos é não-excludente. Além disso, o consumo de mais ar limpo por um cidadão não reduz o consumo de ar limpo dos demais. Ou seja, o consumo bens públicos é não-rival.

Em resumo, os bens ou serviços públicos apresentam consumo não-excludente e não-rival, razão pela qual fica difícil estimar o preço que o usuário estaria disposto a pagar pelo serviço público. Em outras palavras, não é possível determinar a curva de demanda por estes bens. São exemplos de bens públicos: os serviços de segurança nacional prestados pelas forças armadas, os serviços de segurança pública, serviços judiciários, entre outros.

A oferta dos bens públicos, por outro lado, é bem definida, pois, em princípio, é possível estimar o custo dos serviços públicos. Trata-se, portanto, de um “mercado sem o lado da demanda”. Consequentemente, não há sinalização de preços ao mercado. Isto não significa, entretanto, que não seja possível instituir mecanismos competitivos no provimento dos serviços públicos.

A competição “via preços” poderia ser substituída pela comparação de performances “via indicadores de desempenho”. A comparação de desempenho poderia envolver unidades prestadoras de serviços similares, processos de trabalhos similares,

etc. A competição administrada alcança também os programas de terceirização e de concessão de serviços de utilidade pública. Assim, ainda que não se possa aplicar a regra de mercado, é possível otimizar resultados no setor público. Neste caso, os indicadores de desempenho, entre eles os indicadores de custos, fariam o papel de “variável *proxy*” dos preços de mercado.

Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias na Administração Pública com instituições comunitárias, privadas, com outras esferas de governo, e muito, de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o praticado pela Administração Pública ou por instituições não governamentais, até porque as parcerias quase sempre utilizam recursos públicos, e estes estão sujeitos ao (novo) princípio constitucional da eficiência. Ou seja, a concepção moderna de parceria pressupõe uma adequada gestão de custos.

2.4. Por que apurar o Custo dos Serviços Públicos?

Como já foi observado acima, a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a Reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações na gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhora substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios.

Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e do custo de obtê-los.

A medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na Administração Pública Federal. Porém, com relação à medição de custos a situação é ainda mais precária, pois há pouca tradição em se medir custos no serviço público. Em muitos casos, perguntas básicas ainda ficam sem resposta:

1. Quanto custa uma aula?
2. Quanto custa um determinado serviço de saúde?
3. Quanto custa a gestão de pessoal?
4. Quanto custa a gestão de compras?
5. Quanto custam as auditorias governamentais?
6. Quanto custam os serviços jurídicos?
7. Quanto custa a gestão de políticas públicas?
8. Quanto custam os processos de trabalho no governo?
9. Quanto custa atender cada cliente de uma organização governamental?
10. Quais atividades agregam valor nos processos de trabalho governamentais?
11. Qual é o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?
12. Qual é a eficiência de cada organização do governo?

O Governo e a Sociedade não sabem, como regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não se aplica a contabilidade de custos, inexistente medida de custos, também não há medida de eficiência na Administração Pública, dado que a eficiência é a relação entre resultados e o custo de obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos a Administração Pública abre margem para encobrir ineficiências.

Como já foi ressaltada anteriormente, a inexistência de medidas de desempenho é, por si só, uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo. Sem dúvida é possível promover ações que melhorem o desempenho das organizações do governo

sem indicadores de custos, valendo-se, para tanto, do “*feeling*” dos gerentes e das equipes. Entretanto, a utilização sistemática de indicadores tem como uma de suas vantagens, propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar nas práticas organizacionais o “compromisso com resultados” e o “valor pelo dinheiro”.

A experiência nacional e internacional tem demonstrado que a apuração e a divulgação de medidas de desempenho constituem um poderoso instrumento nos processos de mudança organizacional, até porque a intensidade da mudança depende da percepção da mudança. Assim, a coleta, apuração e divulgação dos indicadores de resultado e de custos serve de guia para a mudança organizacional e, ao mesmo tempo, de poderoso incentivo para os agentes de mudança, ao materializar a percepção da mudança. As medidas de desempenho prestam-se, entre outros, para os seguintes objetivos:

- Promover a redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados;
- Instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos;
- Servir de guia para avaliar o impacto efetivo das decisões tomadas;
- Tornar claro para toda a organização (e seus clientes) a percepção de melhora no desempenho, que é um importante fator de motivação;
- Promover a mudança da cultura organizacional, introduzindo a dimensão de “*accountability*” e de “*value of money*”;
- Subsidiar o processo orçamentário (no conceito original de orçamento-programa);
- Subsidiar a avaliação de planos de reestruturação e melhoria de gestão; e
- Servir de parâmetro para a “competição administrada” entre unidades prestadoras de serviços similares.

A experiência internacional e a literatura especializada são claras e afirmam não ser possível falar seriamente em Qualidade sem falar em Custos. Assim, a adoção de sistemas de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de Programas de Qualidade. Há melhora na qualidade dos serviços prestados quando a Administração Pública provê os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores. Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações.

Assim, os sistemas de custos desempenham papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. No Setor Privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ótima a ser produzida e sobre o corte dos produtos não rentáveis. No Setor Público, assume-se que o critério relevante não é o da rentabilidade. Mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres, etc.) poderá orientar a Administração Pública sobre a necessidade de ações de melhoria ou mesmo a reestruturação de processos (terceirização, concessão, parceria, descentralização, contratos de gestão, etc.).

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são também poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

De fato, observa-se que um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e controle externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. Desta forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

3. METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos e as técnicas adotadas na pesquisa, descritos e abordados a seguir.

3.1 Método de pesquisa

Para VERGARA (2003), “o leitor deve ser informado sobre o tipo de pesquisa que será realizada, sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica”.

De acordo com COLLIS et al (2005), os diversos tipos de pesquisa podem ser classificados de acordo com:

- O **objetivo** da pesquisa – motivos da realização da pesquisa;
- O **processo** de pesquisa – maneira pela qual os dados são coletados e analisados;
- A **lógica** da pesquisa – se a pesquisa se move do geral para o específico ou vice-versa; e
- O **resultado** da pesquisa – se está se tentando resolver um determinado problema ou fazer uma contribuição geral para o conhecimento.

Assim, a presente pesquisa se caracteriza conforme descrito a seguir:

- a) Quanto ao objetivo: pesquisa exploratória;
- b) Quanto ao processo: pesquisa qualitativa;
- c) Quanto à lógica: dedutiva; e
- d) Quanto ao resultado: aplicada.

Esta pesquisa pode ser classificada quanto ao seu objetivo como exploratória, pois busca um padrão de mensuração de custos que possa ser aplicado na Administração Pública. Segundo COLLIS et al (2005), este tipo de estudo busca padrões, idéias ou hipóteses, ao invés de testar ou confirmar uma hipótese.

Pode-se ainda afirmar que este estudo é exploratório. GIL (2002) afirma que as pesquisas exploratórias têm como objetivo propiciar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou constituir hipóteses, tendo planejamento bastante flexível e assumindo a forma de pesquisa bibliográfica. Nesse sentido, pode-se dizer que é preciso, inicialmente, “conhecer as características de um fenômeno para procurar, posteriormente, explicações das causas e conseqüências de dito fenômeno” (RICHARDSON, 1999, p.326).

Para COOPER et al (2003), o primeiro passo em um estudo exploratório “é a busca de literatura secundária, sendo que os estudos feitos por terceiros, com objetivos próprios, representam dados secundários.” Assim, o primeiro estágio da pesquisa foi um exame da literatura existente sobre a Contabilidade de Custos, Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e a Administração Pública. Foi realizada pesquisa bibliográfica em revistas especializadas, livros, artigos, dissertações, teses, trabalhos apresentados em congressos e disponíveis na rede mundial de computadores (internet) e, ainda, nas normas internas da Marinha do Brasil (MB) e do Comando da Aeronáutica como fonte para o desenvolvimento das idéias centrais e como referência às principais informações utilizadas ao longo deste estudo, uma vez que a pesquisa bibliográfica se caracteriza por ser um “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas” (VERGARA, 2003, p.48).

O exame da literatura concentrou-se em diversas áreas – em primeiro lugar, a Contabilidade de Custos, seu conceito, sua visão dentro da Academia, seu estágio atual no país, sua gestão e a importância da divulgação dos custos incorridos nas ações desenvolvidas por uma organização prestadora de serviço; em segundo, o Sistema OMPS, sua origem, definição, objetivo, e seus usuários; e, em terceiro, a Administração

Pública, sua missão, finalidade, competências, estrutura organizacional e as ações operacionais que desenvolve.

Quanto à abordagem qualitativa, RICHARDSON (1999) considera que “além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

Já COLLIS et al (2005) citam que este método “é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”. No caso da presente pesquisa, procurou-se entender o Sistema OMPS e a forma de acumulação de custos para aplicá-la como instrumento do processo de avaliação de desempenho na MB. Na análise qualitativa, houve alguns momentos que foram feitas quantificações, fato que pode ser compreendido como uma complementação da abordagem, sem que isso implique em análises estatísticas mais profundas.

A lógica desta pesquisa é dedutiva, pois “há a necessidade de se desenvolver a estrutura conceitual para posteriormente se testar o modelo proposto de curso” COLLIS et al, 2005, p.72).

No que concerne ao resultado, esta pesquisa é aplicada, pois como afirmam COLLIS et al (2005), “a pesquisa aplicada é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente”. Neste caso, formular um modelo de apuração de custos para a MB e Comando da Aeronáutica que sirva como instrumento do processo a outros prestadores de serviços na Administração Pública.

3.2 Estudo de caso

O estudo de caso é definido por COLLIS et al (2005) como “um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse.” Seu objetivo é o de verificar a adequação do modelo preliminar (definido a partir de análise teórica, baseada neste caso concreto no modelo proposto de apuração de custos, possibilitando revisões e alterações no mesmo).

De acordo com GIL (1995) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

LÜDKE et al (1986) citam as características ou princípios freqüentemente associados ao estudo de caso:

- Os estudos de caso visam à descoberta;
- Os estudos de caso enfatizam a “interpretação do contexto”;
- Os estudos de caso buscam retratar a realidade de forma completa e profunda;
- Os estudos de caso usam uma variedade de fontes de informação;
- Os estudos de caso revelam experiência vicária e permitem generalizações;
- Estudos de caso procuram representar os diferentes e, às vezes, conflitantes pontos de vista presentes numa situação social; e
- Os relatos do estudo de caso utilizam uma linguagem e uma forma mais acessível do que os outros relatórios de pesquisa.

Quanto ao método de coleta de dados num estudo de caso, “podem ser verificadas a análise documental, as entrevistas e a observação” (COLLIS et al, 2005, p. 73).

Na presente pesquisa, foram utilizadas todas estas três técnicas.

3.3 Unidade de análise - A Marinha do Brasil e a Força Aérea Brasileira

“Uma unidade de análise é o tipo de caso ao qual as variáveis ou fenômenos estão

sendo estudados e o problema da pesquisa se refere, e sobre o qual se coletam e analisam dados” (COLLIS et al, 2005, p. 73). Segundo estes autores, numa abordagem de estudo de caso há somente uma unidade de análise, como por exemplo, uma organização ou mais.

A unidade de análise escolhida foi o Sistema OMPS, em função da sua representatividade para a Marinha do Brasil e o sistema de custos implantado segundo a norma IMA 172-1 Apropriação dos Custos, bem como pela disposição em fornecer os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa.

Outro motivo relevante foi o fato do primeiro pesquisador ter trabalhado em várias OMPS, tendo assim maior facilidade para coletar dados.

4. AS EXPERIÊNCIAS NA MARINHA DO BRASIL E NA FORÇA AÉREA BRASILEIRA

4.1. Contabilidade de Custos, Sistemas de Custos e Sistemas de Informações Gerenciais

4.1. 1. Comando da Marinha

O Comando da Marinha criou o Sistema OMPS com o propósito de instituir uma mudança de cultura de gestão, aumentar a eficiência e melhorar a produtividade das OMs prestadoras de serviço. Esse processo tem como base a apuração e apropriação de custos por intermédio do SIAFI e de sistemas internos de informações gerenciais, de forma a tornar as OMs mais adaptadas aos seus ambientes de operação.

O sistema OMPS foi criado em 1994, amparado no dispositivo legal da lei no 4.320/64, mais especificamente no art. 85: “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros...” e no art. 99: “ Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.”

Anteriormente à implantação do sistema de custos, a apuração dos resultados e avaliações patrimoniais eram realizadas com a finalidade de controle, não sendo utilizadas efetivamente como ferramenta gerencial, possuindo uma orientação contábil. Adicionalmente, ocorriam distorções oriundas da transferência de recursos financeiros entre as OMs, gerando a dupla execução do mesmo recurso.

No intuito de resolver deficiências relacionadas à dupla execução da despesa e ao desconhecimento das posições econômico-patrimoniais, o Comando da Marinha, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adaptou o plano de contas criado para o SIAFI e, em 1994, criou o Sistema de Moedas Virtuais.

Neste sistema, as denominadas Fontes de Recursos Escriturais (FREs) passaram a ser utilizadas como unidades monetárias de circulação interna entre as organizações militares para a efetuação dos pagamentos e somente serão convertidas em moeda corrente no momento do pagamento aos fornecedores.

A implantação do sistema de custos foi iniciada pelas OMPS industriais, em função do perfil de suas atividades, similares às de empresas industriais e com maior disponibilidade em termos de acervo bibliográfico e de capacitação técnica. Esse processo ocorreu em duas etapas.

Na 1ª etapa iniciou-se a implantação da contabilidade de custos, do próprio sistema de custos e o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais; na 2ª etapa houve a implantação da contabilidade gerencial utilizada como apoio ao planejamento estratégico, minimizando conseqüentemente o grau de incerteza do processo decisório.

Não foi necessário criar nenhuma unidade específica para coordenar o processo de implantação; a Secretaria-Geral da Marinha (SGM), que coordena todo o processo contábil, financeiro e orçamentário da instituição, foi mantida como o órgão gestor máximo e responsável pela coordenação e fiscalização da implantação do sistema de custos em nível macro, embora tenham sido alocados gerentes para efetuar a implantação, controle e administração nas OMPS.

Por ocasião da modelagem do sistema de custos houve a necessidade de se observar os seguintes itens:

- 1) Que dados serão coletados para subsidiar as apropriações de custos;
- 2) Que setores serão responsáveis pela tarefa de coleta de dados;
- 3) A oportunidade e a periodicidade dessa coleta;
- 4) Forma de coleta dos dados (formulários, mapas, planilhas etc.) e se a qualidade dos mesmos irá permitir a confiabilidade das informações para planejamento e tomada de decisões; e
- 5) Que setor(es) será(ão) responsável(is) pela análise e classificação dos dados coletados.

4.1.2. 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, pela Portaria no R-027/GM6, o plano de contas foi aprovado 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, estando em vigor atualmente.

A implantação do sistema de custos nas unidades militares 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: o processo de implantação foi comandado, em 1973, pela Diretoria de Intendência (DIRINT), no Rio de Janeiro. Atualmente, o controle do sistema de custos é efetuado pela Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), sediada em Brasília.

A responsabilidade pela Contabilidade de Custos está dividida entre diversas unidades com competências definidas. A estrutura da contabilidade de custos apresenta, como órgãos centrais, a SEFA e a SUCONT, além dos seguintes órgãos executivos:

- a) Divisão de Contabilidade de Custos;
- b) Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF);

- c) Serviços, Divisões, Esquadrões ou Esquadrilhas de Intendência das OMPS;
- d) Setores de Apropriação de Custos, sediados nas Unidades Gestoras (UGs),
- e) Setores de Finanças, Pessoal, Licitações, Transportes de Superfície, Serviços de Material e Intendência, Aprovisionamento, Saúde e Ensino; e
- f) outros setores: Bombeiros, Comunicações, Tráfego Aéreo, Processamento de Dados, Estatística, e todos e quaisquer setores onde ocorra consumo ou aplicação de bens e serviços.

A SEFA, órgão setorial do sistema de controle interno do Poder Executivo do governo federal para o Comando da Aeronáutica, efetua o controle do sistema de custos. Cabe a esse órgão a verificação da utilização regular e racional dos recursos e bens públicos, a avaliação dos resultados alcançados pelos administradores e a prestação de orientação quanto à racionalização da execução da despesa e à eficiência da gestão dos órgãos subordinados e entidades vinculadas. O acompanhamento da contabilidade sintética das unidades e a coordenação da execução dos trabalhos de auditoria também são atribuições da SEFA.

A SUCONT, unidade integrante da SEFA, desempenha funções relacionadas às atividades de controle interno do Comando da Aeronáutica destinadas a evidenciar a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens do Comando da Aeronáutica. Suas atribuições abrangem:

- a) apuração de custos dos projetos e atividades de forma a evidenciar os resultados da gestão; e
- b) emissão de análises e ensaios de contabilidade de custos, destinados ao assessoramento do processo decisório do Comando da Aeronáutica, da Subsecretaria de Planejamento (SUPLAN), planejamento orçamentário, e da Subsecretaria de Auditoria (SUAUD).

A Divisão de Contabilidade de Custos (SUCONT-1) é o órgão integrante da SEFA responsável pelo desenvolvimento, atualização, aperfeiçoamento, ensaios e testes envolvendo atividades de contabilidade de custos. Apresenta entre suas competências:

- a) coordenação e controle das atividades dos demais órgãos executivos de contabilidade de custos;
- b) análise dos relatórios de custos das UGs; e
- c) encaminhamento para aprovação de modificações no plano de contas para a contabilidade de custos.

É na SUCONT-1, onde são analisados e consolidados os dados gerados e fornecidos pelos órgãos executivos, para elaboração de relatórios de custos. Os relatórios internos mensais contêm informações sobre os custos em termos globais e setoriais, por atividades específicas, bem como de relatórios de análises mensais e anuais. Adicionalmente, esse órgão elabora as metodologias de cálculo dos custos do Comando da Aeronáutica e os demonstrativos dos custos verificados nas áreas específicas de operações aéreas, ensino, saúde, transportes de superfície e outras que venham a ser de interesse da administração.

Aos grupos de serviço de base, divisões de Administração, ou órgãos equivalentes compete:

- a) supervisionar, orientar e controlar as atividades do setor de apropriação de custos;
- b) coordenar as atividades dos órgãos participantes do processamento dos dados de custos; e
- c) diligenciar junto aos órgãos executivos de contabilidade de custos de sua organização para que a geração do mapa PC-013 e seu encaminhamento ocorram conforme o calendário estabelecido pelo agente de controle interno.

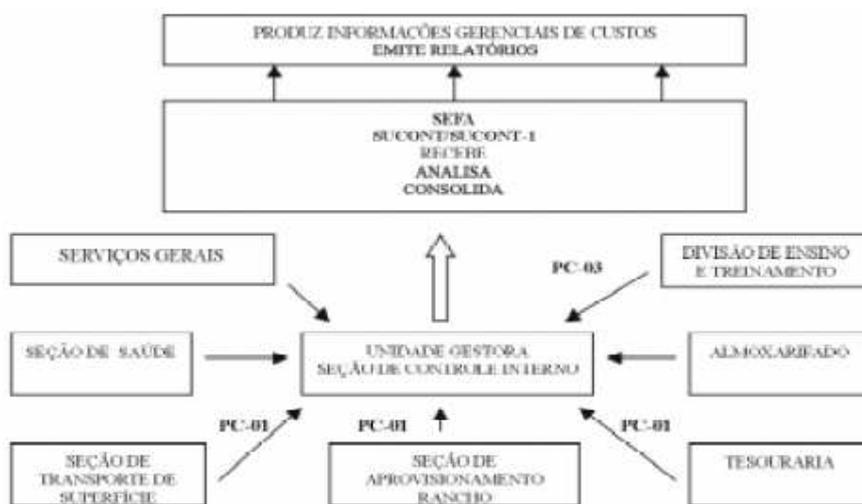
Os Setores de Apropriação de Custos, sediados nas UGs, são responsáveis pelo recebimento da documentação identificadora de custos, conferência e complementação da apropriação de custos constantes dos documentos identificadores de custos antes da transcrição para o relatório de distribuição e classificação de custos PC-034.

Suas outras atribuições incluem:

- a) diligenciar para que os detentores de suprimento de fundos apresentem seus balancetes para a apropriação de custos;
- b) apropriar a documentação dos balancetes de suprimento de fundos; e
- c) preencher o mapa PC-03, mensalmente, consolidando os mapas PC-01 emitidos pelos diversos órgãos executivos de contabilidade de custos e remeter à SEFA (SUCONT-1).

A Subdiretoria de Pagamento de Pessoal (SDPP) realiza a apropriação de custos de pessoal civil e militar, por meio das informações das unidades extraídas do mapa PC-025 e lançadas em Folhas de Alterações (FAT), para processamento eletrônico. As unidades envolvidas no processamento de custos na Aeronáutica e a sua interrelação podem ser visualizadas no Quadro no 1.

Quadro n.º1 Fluxograma do sistema de apropriação de custos



Obs.: Todas as seções (departamentos) da unidade militar enviam os seus gastos apropriados devidamente nos mapas de apropriação de custos PC-01, para Seção de Controle Interno da unidade militar que consolida tudo e envia para a Secretaria de Economia e Finanças na forma de mapas PC-03.

Fonte: Comando da Aeronáutica, Ministério da Defesa.

No momento, está em processo de implantação um novo sistema, segundo o método ABC. Com esse novo método, será proporcionado um aprimoramento do planejamento orçamentário, sendo esperado que ele permita melhorar a gestão das informações econômicas, financeiras e gerenciais. Uma das metas refere-se à integração entre o novo sistema de custos e o sistema orçamentário do Comando da Aeronáutica.

Para o desenvolvimento do novo projeto do sistema baseado no método ABC, estão sendo visitadas instituições que tenham sido bem-sucedidas na implantação dos seus sistemas de custos (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária — EMBRAPA, Hospitais das Pioneiras Sociais — Rede Sarah); essas visitas permitem o aproveitamento de contribuições técnicas e gerenciais dessas experiências.

4.2. Desafios Vivenciados

As duas experiências de implantação de sistemas de custos enfrentam desafios relacionados à criação de um ambiente favorável ao desenvolvimento de uma cultura de gestão de custos na instituição e nas atividades relacionadas à coleta e processamento de dados.

No Comando da Marinha, dada a dificuldade de consolidação de uma cultura de gestão de custos, foram adotadas estratégias tais como: a normatização de procedimentos, a sensibilização do pessoal quanto à necessidade de mudança; e, para resolver o problema de carência de pessoal mais especializado, foi feita a contratação e capacitação de pessoal técnico para apuração e análise dos resultados a serem obtidos.

No Comando da Aeronáutica, embora tenham ocorrido vantagens e reduções nos gastos da organização, ainda persiste o desafio de desenvolver uma cultura de apuração, medição e classificação desses ganhos em termos globais.

Na Marinha do Brasil, embora o atual funcionamento do sistema de custos esteja atendendo satisfatoriamente às necessidades da instituição, são necessários ajustes nos procedimentos de lançamento dos dados, corrigindo a necessidade da dupla digitação (para o suporte de dados das OMPS e para o SIAFI) existente atualmente.

Na questão relacionada à coleta e processamento de dados, o funcionamento do sistema de custos do Comando da Aeronáutica apresenta como desafio a melhoria na confiabilidade nos dados contábeis apurados e o aprimoramento dos processos de gestão de informações de custos. As grandes distâncias geográficas existentes entre as unidades militares acarretam atraso no seu processamento.

Outro desafio da Aeronáutica refere-se ao aprimoramento do seu Manual de Normas, visando torná-lo mais claro e objetivo, de acordo com as novas metas institucionais referentes à mudança do método de custeio.

Adicionalmente, esforços devem ser direcionados para que os gestores das unidades militares tenham maior conhecimento dos resultados obtidos nos relatórios econômicos e financeiros que são gerados na SEFA, visando a ampliação da percepção sobre a qualidade e eficiência da gestão e sobre o cumprimento das metas.

4.3. Gestão Estratégica de Custos

No Comando da Marinha, os relatórios gerenciais para o acompanhamento do desempenho econômico e financeiro das OMPS, conhecidos como Análises Gerenciais das OMPS, precederam a instituição dos indicadores de desempenho, pois tornaram visíveis aspectos relevantes que fogem ao padrão de normalidade e desempenho desejado nas OMPS. Esses relatórios analisam os atos praticados pelos agentes das OMPS consubstanciados em registros contábeis do SIAFI e nos documentos comprobatórios encaminhados aos Órgãos de Controle (Comandos Imediatamente Superiores – ComImSup, Diretoria de Finanças da Marinha - DFM e Diretoria de Contas da Marinha –DCoM). São submetidos trimestralmente à apreciação da Alta Administração Naval, para efeito de avaliação do quadro geral das OMPS, em termos de desempenho e produtividade.

O plano de contas de resultado, Demonstrativo de Resultados (DRE), utilizado para verificar a situação de seu desempenho financeiro, é enviado para o órgão controlador do Comando da Marinha, por exemplo, o Órgão de Finanças, Auditoria e Tomada de Contas, que monitora o desempenho das OMs por meio do DRE e também o utiliza para fazer comparações com outras OMs que sejam semelhantes.

A criação de uma mentalidade de custos serviu como um importante incentivo para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro, principalmente relativos a contratos de autonomia de gestão que as OMPS desenvolvem internamente ao Comando da Marinha. Esses indicadores de desempenho

são analisados de acordo com a realidade de cada unidade militar, embora exista um indicador padrão utilizado como parâmetro de índices mínimos e máximos para toda instituição.

No Comando da Aeronáutica, a busca por uma eficiente gestão estratégica de custos fez com que a instituição investisse na remodelação e adaptação do sistema de custos, visando o aprimoramento de mecanismos que propiciem 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).

Atualmente, um grupo de trabalho está desenvolvendo, na SEFA, estudos que possibilitem maior aprimoramento, modernização e melhor adequação da atual contabilidade de custos às novas demandas por informações gerenciais consistentes. O sistema de custos está sendo revisto, de forma a incorporar novas tecnologias de comunicação e processamento de dados. Os dados contábeis nas unidades militares de todo o país passarão a ser obtidos por meio do SIAFI, gerando um enorme ganho de confiabilidade para os dados apurados.

A apuração dos custos das atividades, projetos e produtos desenvolvidos é de fundamental importância para o bom planejamento orçamentário e financeiro do Comando da Aeronáutica. Existe a expectativa de que se torne um importante indicador gerencial e de monitoramento dos custos, que possibilite o Comando da Aeronáutica atingir as suas metas e objetivos com eficiência e eficácia.

O Comando da Aeronáutica pretende promover 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.

4.4. Recursos Humanos

Para a implantação do sistema de custos no Comando da Marinha, houve o investimento em capacitação de profissionais na área de Contabilidade e em outros cursos de conteúdo gerencial. Outros cursos de aperfeiçoamento (pós-graduação) na área de Contabilidade de Custos também foram oferecidos em parceria com a Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Não houve a necessidade de contratação de empresas de consultoria para a instalação do projeto.

No Comando da Aeronáutica a capacitação dos funcionários que implantaram o sistema de custos ocorreu por meio de visitas e cursos ministrados nos Comandos Aéreos Regionais (COMARs) existentes por todo país, 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 novo (ABC).

O planejamento e a execução do novo sistema (ABC) está sendo feito com o próprio pessoal do Comando da Aeronáutica que vem desenvolvendo tanto a metodologia e aplicação do método de custeio, quanto a elaboração dos *softwares* que vão dar suporte a esse projeto.

4.5. Resultados Obtidos

A implantação do sistema de custos propiciou uma grande contribuição para um melhor gerenciamento das duas instituições.

No Comando da Marinha, destaca-se a difusão da engenharia de processos, com a existência de normas que orientam os procedimentos referentes ao sistema OMPS. A melhor racionalização dos recursos consumidos e as melhorias gerenciais obtidas, em

decorrência do conhecimento mais transparente dos custos e de todos os recursos consumidos no processo produtivo, permitiu, por exemplo, a obtenção de um maior controle dos estoques, por meio do acompanhamento de demandas, o que possibilitou a realização de compras mais racionais e planejadas.

Na Marinha do Brasil adotam-se práticas orientadas para a otimização dos lotes de produtos estocados, que foram mensurados por meio do acompanhamento histórico das requisições de materiais aos almoxarifados. Com isso, evita-se imobilizar desnecessariamente grandes quantias de recursos financeiros em compras de materiais que não são muito demandados ou, caso contrário, não ter o mínimo necessário de um determinado material para poder trabalhar.

Adicionalmente, ocorreu a otimização dos recursos comprados, devido ao maior controle e gerenciamento dos estoques de materiais.

A implantação do sistema de custos permitiu a redução nos gastos em algumas instituições, bem como a detecção de desperdícios com gastos referentes à mão-de-obra; ocorreu inclusive a extinção de unidades que não estavam apresentando padrões satisfatórios de eficiência, tendo sido consideradas não-estratégicas para o Comando da Marinha.

Os estudos para a viabilidade das terceirizações foram facilitados com o conhecimento mais detalhado e preciso dos custos de determinadas atividades ou áreas.

O Comando da Marinha denomina essa flexibilidade administrativa como Terceirização Racional, que consiste em uma relação de parceria com outras instituições.

Já no Comando da Aeronáutica, resultados satisfatórios vêm sendo obtidos no gerenciamento de insumos, particularmente energia elétrica. Ocorreram melhorias também na gestão orçamentária, com o aprimoramento da apuração dos custos de vôo das aeronaves e dos gastos com despesas correntes, e do monitoramento dos estoques dos materiais bélicos, o que permitiu o desenvolvimento de séries históricas do consumo das OMs.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No governo federal vêm sendo implantadas modificações administrativas e gerenciais que, aplicadas em conjunto, visam facilitar e otimizar a atuação dos gestores públicos. A apuração mais consistente dos custos das atividades desenvolvidas pelas instituições públicas agrega valor ao processo gerencial ao fornecer ferramentas para proporcionar uma utilização mais racional dos recursos, facilitar o desenvolvimento e cumprimento das metas, criar indicadores para a mensuração do desempenho organizacional e viabilizar a construção de um planejamento orçamentário que traduza com clareza e objetividade os programas e projetos da instituição.

A implantação de sistemas de gestão de custos proporcionou resultados significativos no aperfeiçoamento gerencial das instituições analisadas.

Nas experiências apresentadas, verificam-se casos concretos de:

- ✓ Redução de consumo;
- ✓ Melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos;
- ✓ Melhoria no monitoramento e controle de estoques;
- ✓ Otimização do uso do espaço físico e do transporte de cargas;
- ✓ Aperfeiçoamento da estratégia de novos produtos;
- ✓ Ampliação da flexibilidade na definição de preços e produtos;
- ✓ Descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto;
- ✓ Oferta de tratamento customizado aos clientes;

- ✓ Criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho;
- ✓ Realização de compras mais racionais e planejadas;
- ✓ Identificação de áreas em que existe ociosidade de mão-de-obra;
- ✓ Identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não-estratégicas; e
- ✓ Verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.

Adicionalmente, a análise dos sistemas de custos implantados realizada neste texto, embora tenha um caráter bastante preliminar, fornece algumas indicações sobre os cuidados a serem tomados no seu desenvolvimento:

- a) a importância da montagem de um sistema de custos conjugado a um fluxo de informações previamente estabelecido como na Marinha, que envolva as etapas de planejamento até a busca dos dados, desde as fontes até o sistema de custos. O sistema de custos pode ser entendido como um fluxo de captação de dados em diversos pontos, processando-os e emitindo relatórios em uma etapa posterior. Sendo assim, esses relatórios não têm qualidade superior à dos dados fornecidos no início do processamento;
- b) a necessidade de padronização na área de informática da linguagem de programação e dos bancos de dados como na Marinha, visando a integração e otimização do aproveitamento de programas ou módulos já testados;
- c) a definição de unidades responsáveis e respectivas competências para a apuração dos custos, como na Aeronáutica, e padronização dos procedimentos de forma clara, objetiva e compreensível a todos os envolvidos;
- d) paralelamente à definição de responsáveis e procedimentos deve ser realizado um trabalho de sensibilização do pessoal como nas duas experiências apresentadas quanto à necessidade do sistema de custos de forma que todos os envolvidos forneçam dados confiáveis nos prazos estabelecidos nos cronogramas;
- e) as informações relativas a custos devem ser disponibilizadas aos gestores das unidades de forma que estes possam acompanhar e aperfeiçoar o próprio desempenho, que passarão a ter um interesse direto no fornecimento de informações confiáveis para o sistema. Os custos não devem ser controlados e acompanhados apenas centralizadamente;
- f) a importância de a contabilidade de custo ser utilizada como uma ferramenta gerencial como na Marinha, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de desempenho;
- g) a necessidade de um planejamento adequado do processo de implantação do sistema de custo, como o adotado na Força Aérea Brasileira, tendo em vista a necessidade inicial de coleta de informações e a integração entre sistemas, atividades que envolvem diversas pessoas;
- h) quanto ao sistema de custos a ser adotado, não existem fórmulas prontas que se adaptem perfeitamente às necessidades de cada instituição. Cabe aos gestores públicos avaliarem suas condições financeiras, humanas e tecnológicas para definir o método mais compatível com as suas realidades, em que muitas vezes são escassos os recursos humanos e materiais necessários para desenvolver seus trabalhos rotineiros, além de faltar mão-de-obra capacitada para lidar com a área de custos.

É importante que se tenha essas dificuldades em mente para que sejam definidas claramente as condições e expectativas que se possam ter com relação ao método de custeio a ser implantado.

Mesmo sabendo de todos os benefícios que o método ABC apresenta com relação ao método tradicional, tais como: uma visão mais ampla do processo produtivo, ou seja, maior detalhamento das atividades envolvidas no processo de produção dos bens e serviços, maior facilidade em se detectar quais as atividades que agregam ou não valor

ao produto e outras vantagens discutidas anteriormente, é importante ressaltar que esse método não apresenta uma forma de implantação das mais fáceis, principalmente, pelo grande volume de trabalho envolvido, profissionais bem capacitados e conhecedores desse novo método, elevado nível de informatização devido ao grande número de cálculos realizados periodicamente etc.

O método tradicional por absorção implantado pelo Comando da Marinha está atendendo com bastante eficiência o atual sistema de custos, mesmo porque a implantação desse método de custeio ocorreu inicialmente nas OMPS industriais (1994), em seguida nas OMPS hospitalares (1998) e por fim nas OMPS de ciência e tecnologia (2000) que apresentam grande semelhança com os trabalhos desenvolvidos nas empresas da iniciativa privada e que possuem sistemas de apuração de custos, em sua grande maioria, segundo o método de custeio tradicional.

Tal fato mostra que o método tradicional não deve ser esquecido, podendo vir a contribuir eficientemente como método de apuração de custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

A apuração dos custos de produtos e serviços das organizações é requisito fundamental para a melhoria da eficiência na prestação dos serviços públicos.

Essas duas experiências de gestão de custos representam um exemplo da diversidade de soluções e formas de implementação adotadas, embora tenham em comum o resultado na melhoria da gestão da instituição, constituindo iniciativas pioneiras na quebra de velhos hábitos e na criação de uma nova mentalidade na administração pública.

7. Referências

AFONSO, Roberto A. E. , “**A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público**”. III Prêmio de Monografia do Tesouro Nacional, 1999.

ALLORA, Valério; GANTZEL, Gerson. (1996), **Revolução nos Custos — Os Métodos ABC e UP e a Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta para a Competitividade**. Editora Casa da Qualidade, Salvador, 1996.

BRAGA, Roberto. *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira*. 9ª Edição: Ed. Atlas, São Paulo, 1995.

BRASIL, Ministério da Defesa. **Manual de Instruções de Apropriação de Custos IMA-172**, Comando da Aeronáutica.

_____. Marinha do Brasil. **Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade – SGM 301**, Secretaria-Geral da Marinha, Brasília, 2008.

_____. *SGM-304 Normas sobre Contabilidade das OMPS*, volume I. 1ª Edição: Secretaria Geral da Marinha, Brasília, 2008.

COGAN, Samuel. , **Activity Based Costing (ABC) — A Poderosa Estratégia Empresarial**. Editora Pioneira, São Paulo, 1994.

_____. , **Modelos ABC/ABM: Inclui Modelos Resolvidos e Metodologia Original de Reconciliação de Dados para o ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark, Rio de Janeiro, 1997.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de Pesquisa em Administração*. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003

- CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial*. 3ª Edição: Ed. Atlas, São Paulo, 2004.
- FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 7ª Edição: UFMG, 2004.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição: Ed. LTC, São Paulo, 2000.
- HORNGREEN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5ª Edição: Ed. LTC, São Paulo, 2000.
- KAPLAN, Robert., “**Dos Custos a Performance**”. *Revista HSM Management*, março/abril, 1998.
- LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. *Pesquisa em Educação: abordagem qualitativa*. São Paulo: Editora Pedagógica Universitária, 1986.
- MARTINS, Eliseu. , **A Contabilidade de Custos: Inclui o ABC**. Editora Atlas, São Paulo, 1998.
- _____. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição: Ed. Atlas, São Paulo, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. , **ABC Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Editora Atlas, São Paulo, 1994.
- OSBORNE, D. e Gaebler, T., **Reinventando o governo**. Brasília: ENAP. 1994
- PESQUISA BAIN & COMPANY. , “**Alta Gerência – Ferramentas para Vencer**”. *Revista HSM Management*, janeiro/fevereiro, n.6, 1998.
- PINHEIRO, Armando C., GIAMBIAGI, Fábio; GOSTKORZEWICZ, Joana. (1999), *O Desempenho Macroeconômico do Brasil nos Anos 90*, Rio de Janeiro:BNDES p. 11 – 41
- PLAYER, S., KEYS, D., LACERDA, R., **ABM — Activity Based Management: Lições do Campo de Batalha**. Makron Books, São Paulo, 1997.
- PRÊMIO HELIO BELTRÃO. (1999), **O Sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços)**, 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal, Comando da Marinha, Ministério da Defesa.
- REVISTA DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL. “**As Raízes do Desequilíbrio Fiscal**”, entrevista com o economista Raul Veloso, SEAP — MOG, maio/junho. 1999.
- RIBEIRO, Osni M. (1997), *Contabilidade de Custos Fácil*. São Paulo: Editora Saraiva.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- SALGADO, Fernando; MURICY, Marcelo. (s/d) “**Apostila de Custos**”, **Cursos de Administração de Empresas — CADEMP**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (FGV – RJ).2000.
- TRIPODI, T; FELLIN, P; MEYER, H. *Análise da Pesquisa Social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade Gerencial*. 6ª Edição: Ed. Pioneira Thomson Laerning, São Paulo, 2001.