



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

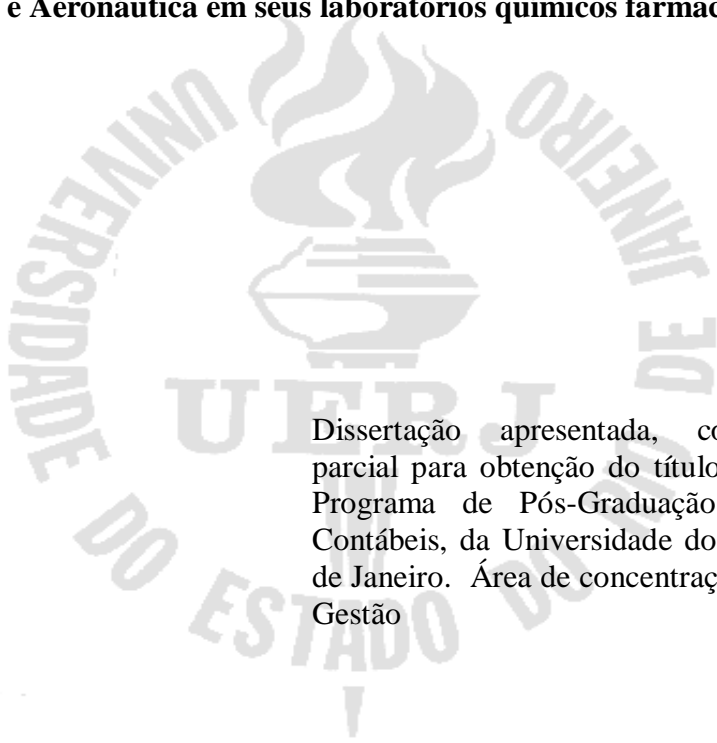
Paulo César Soares

**Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira
um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha,
Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos**

Rio de Janeiro
2007

Paulo César Soares

**Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira
um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha,
Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão

Orientador: Prof Dr Josir Simeone Gomes

Rio de Janeiro
2007

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/CCS/B

S676 Soares, Paulo César
Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira: um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha, Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos / Paulo César Soares. – 2007.
112 f.

Orientador: Josir Simeone Gomes
Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. XXX.

1. Laboratórios - Custos - Teses. 2. Contabilidade de custo - Teses. 3. Orçamento público - Teses. I. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. II. Gomes, Josir Simeone. III. Título.

CDU 657.4

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Paulo César Soares

**Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira
um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha,
Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão

Aprovada em 08 / 03/ 2007

Banca Examinadora:

Prof Dr Josir Simeone Gomes (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof LD Lino Martins da Silva
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof Dr Samuel Cogan
Universidade Federal do Rio de Janeiro UFRJ

Rio de Janeiro
2007

DEDICATÓRIA

A Deus por proporcionar esta conquista.

A minha mãe pela dedicação de sua vida para permitir um futuro melhor para mim.

A minha companheira Karen, por sua força, compreensão e paciência

A minha filha Thamiris motivos de orgulho e alegria

AGRADECIMENTOS

A DEUS, mentor da minha vida, que me deu sabedoria, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Ao Professor Dr. Josir Simeone Gomes, que acompanhou o desenvolvimento desta dissertação, pela confiança em mim depositada ao me orientar num tema pouco explorado, pela valiosa orientação e pela paciência com que me apoiou e atendeu.

Ao corpo docente e funcionários do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, pela atenção.

Ao Cel Pedrozo, Chefe da 1ª Inspeção de Finanças do Exército, pelo apoio e incentivo.

Aos Cel Padrão e Brito, pelo esforço e apoio para que eu pudesse realizar este sonho.

Aos Diretores dos Laboratórios da Marinha, Exército e Aeronáutica e aos integrantes das seções de custos, pelo apoio durante esta pesquisa.

Aos meus chefes diretos pela paciência e apoio.

A todos os colegas da 1ª Inspeção de Finanças do Exército, que de uma forma direta ou indireta me auxiliou nessa jornada.

A todos meu MUITO OBRIGADO!

RESUMO

SOARES, Paulo César. *Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira: um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha, Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos*, 2007. 112f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis.) - Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.

Este trabalho busca fazer um estudo comparativo dos sistemas de custeio utilizado pelos laboratórios químico farmacêutico da Marinha, Exército e Aeronáutica, Organizações Militares industriais das Forças Armadas, pertencentes à Administração Pública Direta. O desenvolvimento deste trabalho se faz por meio de um estudo de caso realizado nos laboratórios citados, com a finalidade de verificar quais os sistemas de custeio que utilizam, se estão de acordo com os referenciais teóricos, com que finalidade utilizam esses sistemas, quais informações geradas para tomada de decisão e se os sistemas utilizados estão de acordo com os já em funcionamento em outros órgãos da administração pública e se é o recomendado pelos especialistas. Neste estudo são levantadas as importâncias da utilização da contabilidade de custos na administração Públicas, a experiência em outros órgãos da administração e a implantação do Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTO).

Palavras-chave: Sistema de Custeio, Laboratório, Marinha, Exército e Aeronáutica.

ABSTRACT

This work has the aim of a comparative study of the costing systems used by the pharmaceutical chemical laboratories of the Navy, Army and Aeronautics, Industrial Military organizations of the Armed forces, belonging to the Direct Public Administration. The development of this work by means of the made in laboratories mentioned before, with the purpose of verifying if the costing systems that use, are according to theoretical reference, with the purpose of using these systems, which information generated to take decisions and if systems used are according to the ones in operation of other organs of public administration and if it is recommended by the other specialist. In these studies are checked the importance of the utilization of the accounting costs in the Public Administration, the experience in other organs and the implantation of the Managerial System of Costs of Army (MSCA).

Key words: Costing Systems; laboratories; Navy, Army and Aeronautics.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Sistema de Informação Gerencial	22
Figura 02	Diferença entre gastos, custos e despesas	26
Figura 03	Esquema básico de custos	31
Figura 04	Esquema de Contabilização de Custos – Departamentalização	34
Figura 05	Esquema Básico do ABC	47
Figura 06	Estrutura da Administração Pública	49
Figura 07	Estrutura Programática do Orçamento Público	56
Figura 08	Como se chega ao custo de um programa de governo	69
Figura 09	Classificação dos Centros de Custos	70
Figura 10	Apropriação de custos	72
Figura 11	Organograma do LFM	74
Figura 12	Organograma do LQFEx	76
Figura 13	Organograma do LQFA	78

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Ponto de equilíbrio	40
Gráfico 2	Ponto de equilíbrio LQFEx	91
Gráfico 3	Análises dos impactos do custos	92
Gráfico 4	Análise de Jote econômico dos produtos do LQFEx	93
Gráfico 5	Comparação anual dos custos do LQFEx	94
Gráfico 6	Margem de Contribuição dos principais produtos	94

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Direcionadores de Atividades	45
Quadro 2	Mapeamento dos Grupos e Centros de Custos.	71
Quadro 3	Principais clientes	79
Quadro 4	Principais Concorrentes e Parceiros	80
Quadro 5	Capacidade Instalada	80
Quadro 6	Mapa de Pré-Rateio	84
Quadro 7	Caracterização do produto a ser fabricado	86
Quadro 8	Cálculo de utilização de equipamentos	87
Quadro 9	Cálculo de custo da de mão de obra	88
Quadro 10	Cálculo de custo de utilização de materiais	89
Quadro 11	Cálculo de custo de embalagem, frete e seguros	90
Quadro 12	Cálculo do custo direto total do produto	90
Quadro 13	Comparação dos Fundamentos dos Sistemas de custos	99

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades – (Activity-Based Costing)
APF	Administração Pública Federal
BC	Banco Central
CC	Centro de Custos
CDS	Centro de Desenvolvimento de Sistemas
CF	Constituição Federal
CGC	Gastos Gerais de Fabricação
CIF	Custos Indiretos de Fabricação
CITEx	Centro Integrado de Telemática do Exército
CLSM	Centro de Logística e Saúde da Marinha
CPEX	Centro de Pagamento do Exército
CPR	Contas a Pagar e a Receber
D Cont	Diretoria de Contabilidade
DAF	Despesas Administrativo-Financeira
DIRSA	Diretoria de Saúde da Aeronáutica
GC	Grupo de Custos
HH	Homem-Hora
HHC	Homem-Hora Custo
ICA	Instrução do Comando da Aeronáutica
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
ILPES	Instituto Latinoamericano de Planificación Económica Y Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LFM	Laboratório Farmacêutico da Marinha
LQFA	Laboratório Químico Farmacêutico da Aeronáutica
LQFEx	Laboratório Químico Farmacêutico do Exército
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MD	Material Direto
MI	Material Indireto
MOA	Mão-de-Obra Administrativa
MOD	Mão-de-obra direta

MOI	Mão-de-Obra Indireta
MTO	Manual Técnico Orçamentário
NL	Nota de Lançamento
OM	Organização Militar
OMPS	Organizações Militares Prestadoras de Serviços
OP	Ordem de Produção
OPE	Ordem de Produção e Embalagem
PEGEB	Programa de Excelência Gerencial do Exército Brasileiro
PLC	Projeto de Lei Complementar
PPA	Plano Plurianual
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIMATEx	Sistema de Material do Exército
SISCUSTOS	Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro
STD	Serviços de Terceiros Direto
STI	Serviços de Terceiros Indireto
TOMO	Taxa Operacional de Mão-de-Obra
TOMS	Taxa Operacional de Material e Serviços
UG	Unidade Gestora
UGE	Unidade Gestora Executora

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	15
1	REFERENCIAL TEÓRICO	19
1.1	Conceitos básicos de Custos	19
1.2.	Os objetivos da Contabilidade de Custos	22
1.3.	Os conceitos básicos: Gastos, Despesas e Custos.	24
1.4	Classificação dos Custos	27
1.4.1	Custos quanto à unidade do produto (ao objeto de custo)	27
1.4.2	Custos em relação ao volume de atividade	28
1.5.	Custos de produção	28
1.5.1	Custos com material direto (MD)	28
1.5.2	Custos de mão-de-obra direta (MOD)	29
1.5.3	Custos indiretos de fabricação (CIF)	29
1.5.4	Custos primários e custos de transformação	29
1.5.5	Custos do produto e custos do período	30
1.6	O Esquema Geral da Contabilidade de Custos	30
1.7.	Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio e Tipos de Custos.	33
1.8	Acumulação e apropriação dos custos	36
1.9	Sistema de Custeio	38
1.9.1	O sistema de custeio tradicional ou por absorção	39
1.9.2.	Sistema de custeio variável ou direto	39
1.9.3.	O sistema de custeio ABC	41
1.9.3.1	Conceitos e terminologia do ABC	44
1.9.3.2	A técnica do ABC	46
1.9.4	Método de Custeio RKW	48
1.10	Estrutura da Administração Pública	48
1.11	A Contabilidade na Administração Pública	49
1.11.1	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)	53
1.12	Orçamento Público	53
1.12.1	Estrutura Programática	55
1.13	Custos na Administração Pública	55
1.14	Importância da contabilidade de custos na Administração Pública	58
1.14.1	Modelagem de um sistema de custos para a Administração Pública	61
1.14.2	Metodologia do Sistema Gerencial de Custos do Exército - SISCUSTOS	67
1.14.3	Classificação de Centros de Custos	69
1.14.4	Importação de dados para o sistema gerencial de custos	71
2	OS LABORATÓRIOS QUIMICO FARMACÊUTICOS DA MARINHA (LFM), DO EXÉRCITO (LQFEX) E AERONÁUTICA (LQFA) – OS CASOS	73
2.1	Laboratório Farmacêutico Da Marinha (LFM)	73
2.1.1	Missão	73
2.1.2	Organização	74
2.2	Laboratório Químico-Farmacêutico do Exército (LQFEx)	74

2.2.1	Missão	75
2.2.2	Organização	75
2.3	Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica	75
2.3.1	Missão	77
2.3.2	Organização	77
2.4	Principais Clientes	79
2.5	Principais Concorrentes e Parceiros	79
2.6	Capacidade Instalada	79
2.7	Sistema de Custeio Utilizado pelo LFM	79
2.7.1	Atividades do LFM como OMPS	81
2.7.2	Sistema de Custeio	82
2.7.2.1	Ordem de Produção e Embalagem (OPE)	82
2.7.2.2	Taxas Operacionais	83
2.7.2.3	Classificação Da Mão-De-Obra	83
2.7.2.4	Critério De Rateio	83
2.7.2.5	Técnica para distribuição dos custos aos objetos de custo	84
2.7.2.6	Apropriação dos custos diretos	84
2.7.2.7	Alocação de Custos Indiretos	85
2.8	Sistema de Custeio Utilizado pelo LQFEx	85
2.8.1	Característica do produto	86
2.8.2	Custo de Utilização de Equipamentos	86
2.8.3	Custo de Utilização de Mão de Obra	87
2.8.4	Custo de Utilização de Materiais	88
2.8.5	Custo de Utilização de Materiais de Embalagem	88
2.8.6	Custo de Fretes e Seguros	89
2.8.7	Custo Direto Total	89
2.9	Sistema de Custeio Utilizado pelo LQFA	95
2.9.1	Objetivos da metodologia de apropriação de custos	95
3	ANÁLISE	97
3.1	Introdução	97
3.2	Objetivos da Informações de Custos	97
3.3	Forma de Custeio	97
3.4	Sistemas de Acumulação de Custos	98
3.5	Sistemas de Custeio Utilizados .	98
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÃO PARA FUTURAS PESQUISAS	100
4.1	Introdução	100
4.2	Conclusões	100
4.2.1	Diferenças com relação aos objetivos da informação de Custos	100
4.2.2	Forma de Custeio	100
4.2.3	Sistemas de Acumulação de Custos	101
4.2.4	Sistema de Custeio	101
4.3	Recomendações	103
4.4	Sugestões para novas pesquisas	104
	REFERÊNCIAS	105
	ANEXO A - Cálculo das taxas operacionais	109
	ANEXO B – Exemplo de Cálculo do Hhc	110
	ANEXO C - Critérios de pré-rateio relacionados as atividades principais	111

INTRODUÇÃO

São poucos os casos de implantação de sistemas de custos no setor público no Brasil. Nos últimos anos, principalmente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC nº101/2000), tem crescido as movimentações em torno da necessidade da implantação desses sistemas pelo setor governamental.

É bem provável que esse setor seja um grande demandante dos serviços de desenvolvimento e implantação dessa ferramenta gerencial. O §3º do art. 50 da LRF dispõe que: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Como interpretar esse dispositivo legal? Não há, ainda, uma sistematização do que seja um sistema de custos. E como implantar um sistema de custos na área pública? Qual o modelo e a metodologia mais adequada em função da cultura organizacional? Uma relevante restrição para obtenção dessas respostas reside na própria característica regulamentar desse setor em relação ao privado, delimitado no Direito Administrativo. Este direciona o gestor público para atuar conforme disposição em lei ou equivalente, o que reduz substantivamente o seu poder discricionário na condução das atividades públicas.

Uma das principais características de um sistema de contabilidade de custos, é exatamente a sua finalidade gerencial, ou seja, o seu uso de caráter interno pelos gestores. Estes teriam maior flexibilidade e até certa informalidade para elaboração de informações, desde que essas possuam utilidade para o processo decisório na condução das diversas operações e atividades das entidades.

Um sistema de custos propiciaria inúmeros benefícios para o setor público. De um lado, ampliando a avaliação de seu desempenho econômico, financeiro e patrimonial, de outro, otimizando a função controle na tentativa de tornar mais transparentes a comunicação de seus relatórios, resultantes de suas gestões.

Este trabalho teve como objetivo apresentar um estudo de caso comparativo sobre os sistemas de custeio utilizada pela Marinha, Exército e aeronáutica, em seus laboratórios Químicos Farmacêuticos

O que se pretendeu levantar e destacar é se o sistema de custeio utilizado por esses laboratórios atendem ao referencial teórico existentes e quais as informações geradas pelos sistemas de custeio utilizados.

Foi realizado um estudo exploratório e descritivo sobre o tema e efetuada uma revisão bibliográfica, onde são comparadas as metodologias aplicadas aos setores privados e também os recomendados para o setor público, para implantação de um sistema de custos. O estudo de caso foi realizado nos três laboratórios Químicos Farmacêuticos das Forças Armadas.

O problema

A Lei de Responsabilidade Fiscal, aprovada pela Lei Complementar Nr 101, de 04 de maio de 2000, resgatou a preocupação com a limitação de gastos e com a implantação de uma contabilidade de custos no setor público. Ela determina o controle de alguns gastos específicos como, por exemplo, pessoal e serviço de terceiros, estabelecendo um patamar em relação à receita arrecadada no período. Além disso, ela impõe limites de endividamento da União, Estados e Municípios. Estes limites têm efeito direto sobre o desempenho das contas públicas. Quanto menor a dívida onerosa, provavelmente menor tende a ser os desembolsos para pagamento de juros. No entanto, a Lei informa sobre a doença, mas não indica a cura. Portanto, o trabalho será calcado no estudo comparativo dos métodos de custeio utilizados pela Marinha, Exército e Aeronáutica, em seus laboratórios Químicos Farmacêuticos.

Desta forma, o problema se caracteriza por em verificar se os sistemas de custeio utilizados nos laboratórios das Forças Armadas estão de acordo com a literatura existente e com os sistemas de custeio utilizados em outros órgãos públicos e as recomendações de especialistas.

Objetivo da pesquisa

O objetivo deste trabalho foi fazer um estudo comparativo dos sistemas de custeio utilizados pela administração pública, em particular, nas Unidades Gestoras Industriais, visando uma comparação dos sistemas empregados na Marinha, Exército e Aeronáutica, verificando a qualidade das informações gerenciais prestadas por esses

sistemas.

Delimitação do estudo

A delimitação do campo de estudo focou nos sistemas de custeio utilizados pela Marinha, Exército e Aeronáutica, em seus Laboratórios Químicos Farmacêuticos.

Questões a investigar

Nesta pesquisa foram investigadas as seguintes questões em relação aos laboratórios das Forças Armadas Brasileiras:

- a. Quais os sistemas de custeio utilizados pelas Forças Armadas em seus laboratórios químicos farmacêuticos;
- b. Quais as informações geradas pelos sistemas de custeio utilizados;
- c. Qual a importância das informações geradas, na tomada de decisão dos gestores; e
- d. Os sistemas utilizados estão em conformidade com o referencial teórico.

Relevância do problema

O Governo Federal, já há alguns anos vem buscando, por meio de diversas iniciativas como planos, programas e concursos entre entidades públicas, aprimorar a forma de administrar o Estado. O objetivo maior dessa busca é o de conseguir entrar em sintonia com as diversas reformas implantadas no Brasil, no que se refere à nova concepção de uma administração pública gerencial. Para atingir este objetivo, um dos fatores que tem sido constantemente ressaltado se refere à redução de custos. Todavia, o foco da maioria dos projetos ora em desenvolvimento está voltado somente para novas técnicas de administração, como, por exemplo, a Gestão pela Qualidade Total. A apuração de custos no setor público tem sido constantemente relegada a um segundo plano. Uma constatação deste fato claramente se observa na postura de muitos administradores e contadores públicos federais, que continuam tratando custos como sinônimo das despesas registradas no SIAFI.

A sociedade brasileira, por sua vez, já não aceita com a mesma complacência de outrora, o ineficiente controle de custos e os desmandos administrativos praticados pelos gestores públicos com o dinheiro a eles confiados.

Dentro deste contexto, realizou-se um estudo comparativo, visando uma comparação dos sistemas de custeio empregados na Marinha, Exército e Aeronáutica, verificando a qualidade das informações gerencias prestadas por esses sistemas.

Metodologia

Buscou-se solucionar o problema apresentado por meio de uma pesquisa teórica, associada à prática de um estudo de caso. Foram apresentados os fundamentos sobre: Contabilidade de Custos; sistemas de custos e seus componentes; a importância dos custos na administração pública e um estudo de casos propriamente dito dos sistemas de custeio utilizados pelos laboratórios das Forças Armadas Brasileiras.

Para Gomes (2006) um caso é uma descrição de uma situação real do mundo dos negócios, experimentado por uma determinada organização ou pessoa, em certo momento, envolvendo um problema, uma decisão, um desafio ou uma oportunidade a ser considerada por alguém. O autor cita Leenders *et al.* (1999), “os casos são também uma excelente ferramenta para testar o entendimento da teoria, conectar a teoria com a prática e para desenvolver avanços teóricos. [...] Os casos oferecem a oportunidade de ver como a teoria é praticada”.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Para se conhecer qualquer sistema é necessário, primeiramente, ter o perfeito entendimento de como cada componente desse sistema contribui para a geração dos resultados por ele produzidos. Partindo-se desta premissa, para se atingir o objetivo proposto por esta pesquisa, comparando os sistemas de custeio utilizados pelas Forças Armadas, em seus laboratórios químicos e farmacêuticos, é primordial que se tenha o entendimento dos conceitos fundamentais de Contabilidade de Custos, isto é, de como é estruturado um sistema de custos e de como funciona cada um de seus componentes na determinação dos custos dos produtos.

Ao final desta revisão bibliográfica e a partir dos conceitos nela apresentados buscou-se comparar os sistemas de custeio utilizados pelas três forças.

1.1 Conceitos básicos de Custos

A Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira, a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade de Custos.

A literatura trata o tema *Gestão de Custos* como um dos modernos fundamentos para a integração das variadas funções organizacionais, na busca de um fortalecimento da empresa e melhoria do seu potencial de competitividade num mundo cada vez mais globalizado (Kaplan & Cooper, 1998). A estratégia indicada pelos autores em geral tem sido a adoção de uma perspectiva integrada da empresa, partindo da formação de um grande banco de dados capaz de fornecer rapidamente a seus dirigentes informações úteis para o processo de tomada de decisão; portanto, trata-se de se construir um Sistema de Custos, com finalidades gerenciais. A utilização desta base de dados para outros fins que não o meramente informativo se constitui num conjunto de práticas conhecido como *Contabilidade Gerencial*, caracterizada por Iudícibus (1988, p.15) como:

(...) um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Padoveze (2004, p.35) cita a seguinte definição da Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos:

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Esse autor sustenta a tese de que os métodos da chamada *Contabilidade Financeira* e da *Contabilidade Gerencial* foram desenvolvidos tendo em vista propósitos diversos, e destinados a diferentes usuários das informações financeiras. Segundo o autor:

[...] a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização (Padoveze, 2004, p.39).

Com podemos observar Contabilidade Geral Financeira é o processo de reconhecimento, apuração, registro e evidenciação dos eventos econômicos que alteram o Patrimônio da Empresa. O objetivo final da Contabilidade Financeira é a divulgação das demonstrações contábeis que servirão de base para tomada de decisão por parte dos usuários externos, como por exemplo, investidores, credores e autoridades governamentais. Os procedimentos de contabilidade financeira são padronizados e regulamentados por autoridade competente, para garantir aos usuários externos a confiabilidade nas demonstrações divulgadas pelas companhias.

Por sua vez Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos e operacionais da empresa. O objetivo final da Contabilidade Gerencial é emitir informações que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão. Por serem direcionadas a usuários internos, as informações emitidas pela contabilidade gerencial não sofrem padronização ou regulamentação. Na verdade, cada empresa opta por adotar o modelo que melhor atenda às necessidades de informação dos administradores com objetivo de atingir as metas organizacionais.

Nesse ponto, cabem algumas considerações sobre os aspectos *normativos* referentes à Contabilidade Geral ou Financeira. Utilizada por praticamente todas as

organizações, a Contabilidade se vale do registro sistemático e metódico das ocorrências dos fatos e atos administrativos que influenciam o patrimônio das mesmas. A adoção de um determinado sistema contábil decorre basicamente de uma imposição legal, obrigando todas as organizações que têm a sua existência regulamentada pelo ordenamento jurídico vigente. A forma deste sistema é igualmente determinada por algum dispositivo normativo específico, de acordo com a natureza jurídica da organização. No Brasil, existem dois diplomas legais básicos que determinam os sistemas contábeis a serem utilizados pelas organizações: A Lei 6.404/76, comumente denominada *Lei das Sociedades por Ações*, que regulamenta as disposições contábeis aplicáveis às empresas privadas; e a Lei 4.320/64, que dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro, estabelecendo as bases da chamada *Contabilidade Pública*, aplicável às entidades da Administração Pública.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) a Contabilidade de Custos mensura e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informação tanto para a contabilidade financeira quanto para a contabilidade gerencial.

Martins (2003, p. 21) observa que "a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração" e que essa "nova visão" (utilização gerencial) remonta a poucas décadas atrás: "nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões". Ao deixar de se preocupar apenas com a valoração dos estoques, a Contabilidade de Custos passou a ter aplicabilidade inclusive nas empresas do setor serviços, com a sua nova utilização como instrumento gerencial.

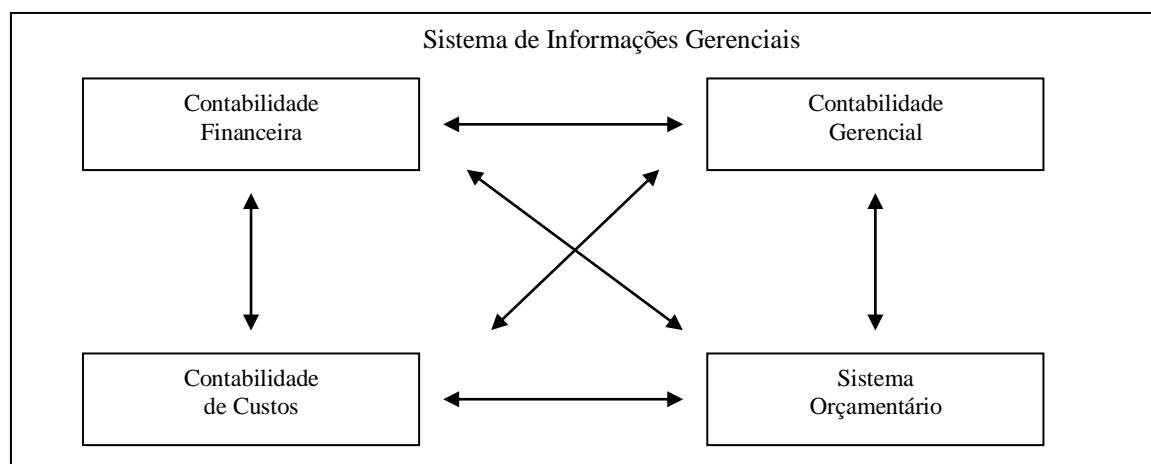
A *Contabilidade de Custos* utiliza uma série de procedimentos técnicos para coletar, organizar e interpretar os dados referentes ao consumo de recursos efetuado por uma determinada organização, no desempenho das suas atividades habituais, na busca de seus objetivos.

A *Gestão de Custos*, por sua vez, pode ser entendida como um desdobramento do uso da Contabilidade de Custos como ferramenta administrativa. Em um trabalho de pesquisa histórica, Kaplan & Johnson (1993) identificam as diversas fases da Contabilidade de Custos nos Estados Unidos, desde o início do século XX. Apontam três momentos distintos da Contabilidade de Custos no tempo: uma primeira fase

caracterizada pelo uso gerencial, voltada para as necessidades de controle do proprietário do negócio; uma segunda fase, em que predominou a utilização da Contabilidade de Custos como fornecedora de informações relevantes sobre os estoques, assumindo uma posição subsidiária da contabilidade financeira e, portanto, limitando seu escopo ao cálculo do valor dos estoques; e uma terceira fase, mais recente, em que se procura libertar a Contabilidade de Custos das exigências legais a que se submete a Contabilidade Financeira, recuperando sua relevância enquanto ferramenta gerencial para o administrador da organização.

Assim, a Contabilidade de Custos é vista pelos autores em geral como uma técnica que agrega novas informações ao conjunto de dados produzidos pela Contabilidade Geral ou Financeira, fornecendo elementos adicionais para fortalecer as funções administrativas de planejamento e controle dos resultados da organização. A figura 1 dá uma idéia de como se situam a Contabilidade Financeira, a de custos e a Gerencial, além do sistema de orçamento, no contexto de um sistema de informação.

Figura 1 - Sistema de Informação Gerencial.



Fonte: Martins (2003, p. 22).

1.2 Os objetivos da Contabilidade de Custos

Quais são de fato os objetivos básicos da Contabilidade de Custos? O que as empresas que adotam esta sistemática procuram? Que tipo de informações estes sistemas podem fornecer às organizações públicas? Para De Rocchi (1999 p. 21) " a Contabilidade de Custos apresenta como seus principais objetivos a apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais - ocorridas, projetadas ou simuladas - pertencentes ao ciclo

operacional interno, com vista à tomada de decisões de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade".

Na mesma linha de raciocínio Leone (2001, p. 18) conceitua a Contabilidade de Custos como:

(...) o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Novamente, nesta definição dos objetivos da Contabilidade de Custos, podem-se notar claramente três aplicações possíveis:

1. Custos para *avaliação dos estoques* e do patrimônio e, conseqüentemente, para determinação do lucro e análise de rentabilidade ;
2. Custos para *controle* das operações relativas ao processo produtivo;
Custos para auxílio ao administrador no processo de *tomada de decisões* de planejamento.

Martins (2003, p. 21) enuncia também três grandes aplicações da Contabilidade de Custos, de modo sintético: *Custos para Avaliação de Estoques*, *Custos para Controle* e *Custos para Tomada de Decisão*. O exame da literatura sobre custos revela que pelo menos uma destas três grandes funções sempre está presente nos trabalhos dos principais autores. Trata-se de uma visão já consolidada no tocante aos objetivos da Contabilidade de Custos e de um Sistema de Custos.

Isso significa que, se o objetivo da entidade for apenas instituir uma forma mais eficaz de avaliação dos seus estoques, o seu Sistema de Custos apresentará uma determinada feição; se por outro lado, o objetivo for o de estabelecer controles sobre o ciclo operacional a conformação do sistema será outra; e finalmente, se a finalidade for a de buscar informações subsidiárias ao processo de tomada de decisão, a configuração final do sistema será específica para isto.

É possível ainda que um Sistema de Custos busque simultaneamente dois ou os três objetivos, e nesse caso se apresentará de outra maneira diferente das anteriores. De fato, ao identificar as principais questões com as quais os autores se defrontam no tocante aos procedimentos de apuração e análise de custos, percebe-se que a discussão sobre qual o melhor método de custeio, por exemplo, se resolve em grande parte diante de um caso concreto, de uma necessidade específica, de um objetivo definido.

Assim, revela-se aqui um dos fundamentos dos Sistemas de Custos: *a sua finalidade potencial tríplice, objetivando alternadamente ou simultaneamente a avaliação dos*

estoques, o controle gerencial e a tomada de decisão. Esse caráter determina que o Sistema de Custos deverá ser projetado numa determinada organização de acordo com os objetivos desejados pela mesma dentre as três grandes formalidades apontadas. Essa escolha, por sua vez, dependerá da própria atividade desenvolvida pela organização, pois a Contabilidade de Custos está profundamente relacionada ao ciclo produtivo da entidade.

Informações de custos de um produto possuem importância vital para gerentes, uma vez que tais valores influenciam, tanto decisões rotineiras, como a determinação de preços de produtos/serviços, quanto decisões não rotineiras, como o fechamento de uma fábrica (Atkinson *et al*, 2000, p. 124-125). Custos servem para que gerentes possam determinar a utilização eficiente dos recursos das empresas (controle) e analisar, cuidadosamente, as opções que possuem no processo de tomada de decisão.

1.3 Os conceitos básicos: Gastos, Despesas e Custos

Com relação à terminologia dos custos organizacionais, procurou-se nesta pesquisa identificar o que se pode compreender como "custo" do ponto de vista de uma determinada organização. Mais uma vez, buscou-se na literatura sobre custos no setor privado alguns subsídios teóricos para se chegar a uma compreensão desse conceito. Os conceitos básicos inerentes ao tema "Custos" nem sempre têm a mesma acepção entre os estudiosos do assunto. Embora o conceito de custos pareça bastante intuitivo, dada a sua larga utilização pelo senso-comum, o vocábulo *CUSTOS* gera entendimentos equivocados sobre o mesmo, na dimensão em que se pretende discutir o assunto na seara pública, pois comumente está associado à idéia de "gasto", ou ainda "desembolso" ou "despesa". Esse uso corrente traz embutido o significado de desembolso financeiro, mas não é esse o sentido que a literatura técnica lhe confere.

Na literatura atual os termos gastos, despesas e custos são tratados de forma muito semelhante. Os economistas, contadores, engenheiros e outras pessoas que se defrontam com problemas de custos criaram conceitos e terminologias de custos de acordo com suas necessidades. Dependendo do enfoque dado ao trabalho em questão, este fato realmente não apresentará maiores problemas. No entanto, para o objetivo perseguido nesta dissertação, é importante definir seus respectivos conceitos.

No desenvolvimento desta pesquisa foram utilizadas, para esses três termos, as definições apresentadas por Martins (2003, p.24-25):

- a) **Gasto** – compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- b) **Custo** – gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
- c) **Despesa** – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Cabe ressaltar que a distinção relevante entre custo e despesa reside no momento da sua ocorrência. *Gasto* é o termo mais amplo, e reflete a aquisição de recursos. Se estes recursos forem consumidos na realização das atividades para as quais a organização está voltada, será considerado *custo*; se forem consumidos nas atividades de apoio será considerado *despesa*.

Na prática os termos *custos* e *despesas* se confundem, especialmente por estarem ambos associados à idéia de consumo de recursos. Alguns autores diferenciam um do outro alegando que custos são recursos ativados, como estoques, que se transformarão em sacrifício no momento da venda.

Nas organizações públicas o conceito de *despesa* se confunde com *gasto*, sendo ainda necessário considerar três momentos ou fase distinta da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento - este último correspondendo ao desembolso propriamente dito.

Leone (2000, p. 46 e 47) ao conceituar *custos*, recorre a uma definição de um dicionário de Economia: “ É o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos. (*The IvlcGrmv-Hill Dictionmy of modern economics*. New York: McGraw-Hill, 1965, p. 121)”. E cita alguns autores que tratam do tema, demonstrando que a diferença entre gastos, custos e despesas se dá na medida em que cada item corresponde a uma das fases do ciclo operacional da empresa, na seqüência a seguir:

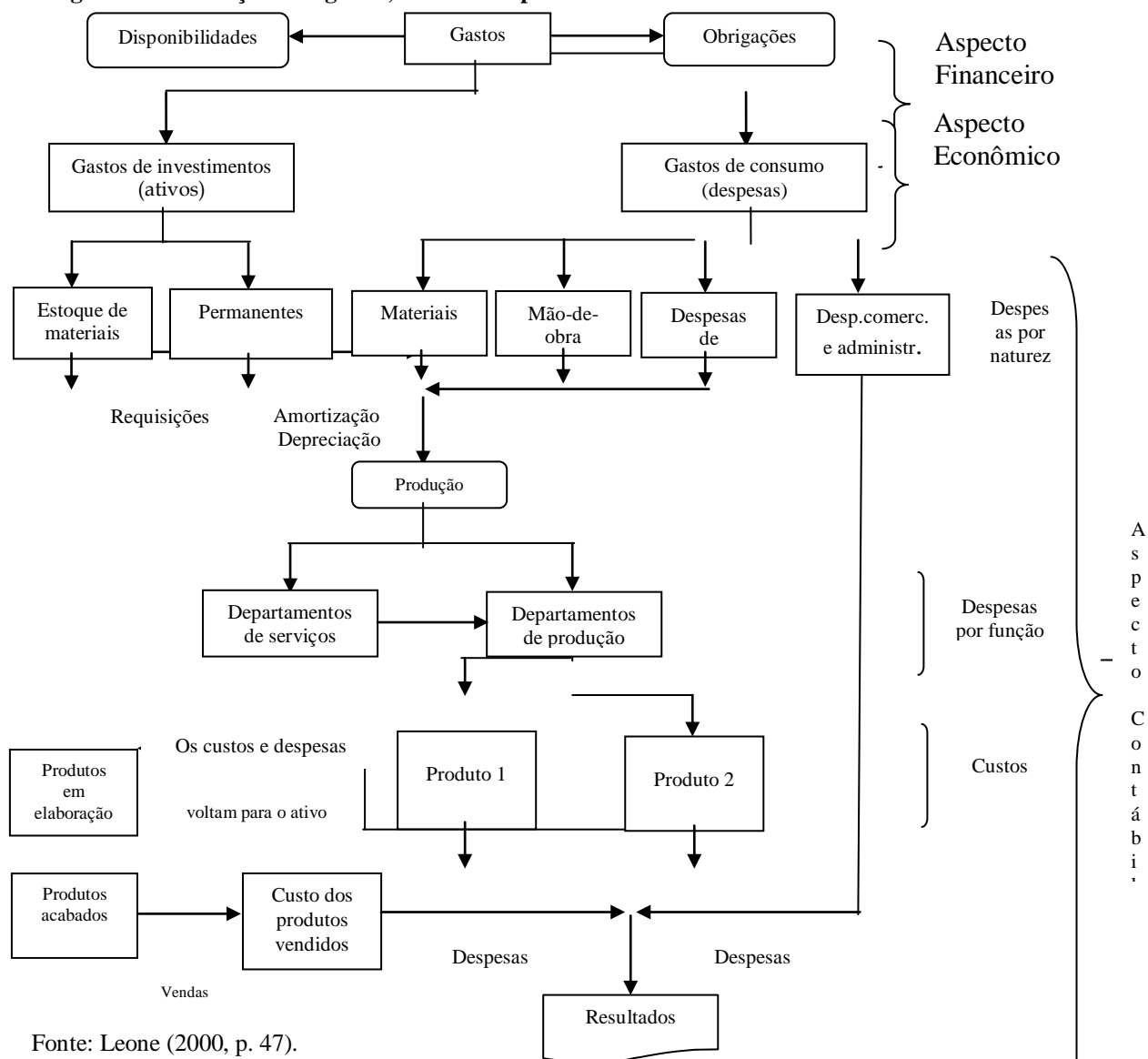
- a) Compra dos recursos - fase dos gastos (com Investimentos - Ativos; ou com consumo - Despesas);
- b) Uso dos recursos - na manutenção das atividades da empresa (despesas) ou na incorporação aos produtos (custos).

Ocorrem, porém, problemas com essa definição, porque os custos se "transformam" novamente em ativos quando do processo de estoque das mercadorias. O próprio Leone (2000, p.48) cita outras situações em que ocorrem essas "transformações" (sob o aspecto contábil-financeiro). De modo resumido, pode-se dizer que *gasto*

corresponde à aquisição do recurso; pode ser um *gasto de investimento* na medida em implique na formação de ativos, ou seja, estoques de fatores de produção ou outros recursos, ou um *gasto de funcionamento*, quando signifique o consumo de um ativo ou recurso. Nesse caso, refere-se a uma *despesa*, que pode ser considerada como *custo* se a mesma se incorporar ao valor do produto ou serviços oferecidos pela organização.

Para melhor visualizarem-se estes conceitos, Leone (2000, p. 47) representa graficamente, conforme apresentado na **Figura 2** a diferença entre gastos, custos e despesas:

Figura 2 - Diferença entre gastos, custos e despesas.



Fonte: Leone (2000, p. 47).

Segundo o autor, é um gráfico auto-explicativo onde apresenta, inicialmente, os gastos. Nesta etapa, denominada de “aspecto financeiro”, os gastos representam uma saída de disponibilidade ou uma assunção de compromisso. Na segunda etapa,

denominada de “aspecto econômico”, os gastos são classificados, pela contabilidade, como: “gastos de investimentos” (ativo) e “gastos de consumo” (despesas). Por fim, na terceira etapa, denominada de aspecto contábil, os gastos de investimentos são consumidos ao longo do tempo, junta-se aos gastos de consumo e, imediatamente, se transformam em despesas. Algumas despesas retornam ao ativo e se transformam, de novo, em investimento.

1.4 Classificação dos Custos

Outro ponto que tem gerado confusão para aqueles que se iniciam na Contabilidade de Custos é a diversidade de formas nas quais os custos podem ser classificados.

A Contabilidade de Custos olha os custos de maneira diferente para produzir informações diferentes que atendam a necessidades gerenciais diferentes (Leone, 2000, p.48). Esta afirmação pode ser confirmada pela frase, diversas vezes citada no livro de Horngren, Foster e Datar: *custos diferentes para objetivos diferentes* (2000, p.31).

1.4.1 Custos quanto à unidade do produto (ao objeto de custo)

Neste tipo de classificação, os custos podem ser divididos em *diretos* e *indiretos*. Custos Diretos são: aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. São os materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta (Conselho Regional de Contabilidade - SP, 2000, p.45).

Custos Indiretos são: aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio. São os materiais indiretos (...), a mão-de-obra indireta (...), e os demais custos de fabricação (Conselho Regional de Contabilidade - SP, 2000, p. 45).

É importante ressaltar o fato de que alguns materiais diretos por natureza, como pregos, cola ou rebites, devido ao seu valor irrelevante ou a sua dificuldade para mensuração são, normalmente, classificados como materiais indiretos.

A classificação acima apresentada de custos diretos e indiretos está relacionada à unidade do produto, contudo, modernamente, essa classificação é usualmente utilizada em relação a um objeto de custo, que pode ser qualquer elemento para a qual se deseja mensurar custos.

1.4.2 Custos em relação ao volume de atividade

A classificação do custo quanto à sua *variabilidade* diz respeito ao seu comportamento em relação ao volume da atividade. Comportamento de custos é o termo geral para descrever se um custo muda quando o nível de produção muda. Dentro desta classificação os custos se dividem em dois grandes grupos: *Custos Fixos* e *Custos Variáveis*.

a) Custos Fixos: são aqueles gastos que não estão relacionados com a oscilação do volume de vendas do negócio. São considerados fixos, porque deverão ocorrer mesmo que não haja atividade comercial ou produtiva (Conselho Regional de Contabilidade - SP, 2000, p. 21).

b) Custos Variáveis: são o montante de gastos de um período que está diretamente relacionado com o volume de vendas. São divididos em duas subclasses: os custos variáveis relacionados com a efetivação da venda, ou custos variáveis da venda, e os custos relacionados com a produção dos produtos e serviços, ou ainda com a aquisição de mercadorias para revenda. (Conselho Regional de Contabilidade - SP, 2000, p. 19).

Horngren, Foster e Datar classificam os custos em fixos e variáveis, em função das variações no direcionador de custos. Direcionador de custos é: (...) *qualquer fator que afeta os custos totais* (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 20).

1.5 Custos de produção

A linguagem da contabilidade de custos possui termos específicos para custos de produção. Os três termos mais comuns são custos de materiais diretos, custos da mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 29).

1.5.1 Custos com material direto (MD)

Custos de materiais diretos são todos os custos de aquisição de todos os materiais que posteriormente se tornam parte do objeto de custo (ou seja, unidades acabadas ou em processos) e que podem ser identificados de forma economicamente viável. Fazem parte, ainda, do custo dos materiais diretos os valores pagos a título de frete, os impostos não recuperáveis e outras taxas de praxe (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.29).

1.5.2 Custos de mão-de-obra direta (MOD)

Incluem a remuneração da mão-de-obra de produção, que está especificamente identificados com o objeto de custo (ou seja, unidades acabadas ou em processo) e podem ser apropriados ao objeto de custo, de maneira economicamente viável. Exemplos são os salários e benefícios pagos aos operadores de máquina e os trabalhadores de linha de montagem (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 29).

1.5.3 Custos indiretos de fabricação (CIF)

São todos os custos de produção considerados como parte do objeto de custos (ou seja, unidades acabadas ou em processo), mas que não podem ser identificados ao objeto de custos de maneira economicamente viável (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.29). Os CIF podem ser subdivididos em mão-de-obra indireta, materiais indiretos e outros custos indiretos de fabricação como, por exemplo, serviços públicos de água e luz para a fábrica, aluguel da fábrica e depreciação dos equipamentos. Alguns autores utilizam o termo Gastos Gerais de Fabricação (GGF) quando se referem aos Custos Indiretos de Fabricação.

1.5.4 Custos primários e custos de transformação

Segundo Martins (2003, p.51) os custos de produção também podem ser classificados em *custos primários*:(a soma de matéria prima e mão-de-obra direta) e *custos de transformação*: soma de todos os custos de produção, exceto, os relativos a

matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa.

1.5.5 Custos do produto e custos do período

Custos do produto são todos os custos que podem ser atribuídos a um produto, e custos do período são aqueles custos que podem ser atribuídos a um intervalo de tempo (Maher, 2001, p.82). Estes também são denominados como *custos não inventariáveis* (não incorporáveis ao estoque), tratados como despesas do período, enquanto aqueles são também designados de *custos inventariáveis* (que são incorporados ao estoque).

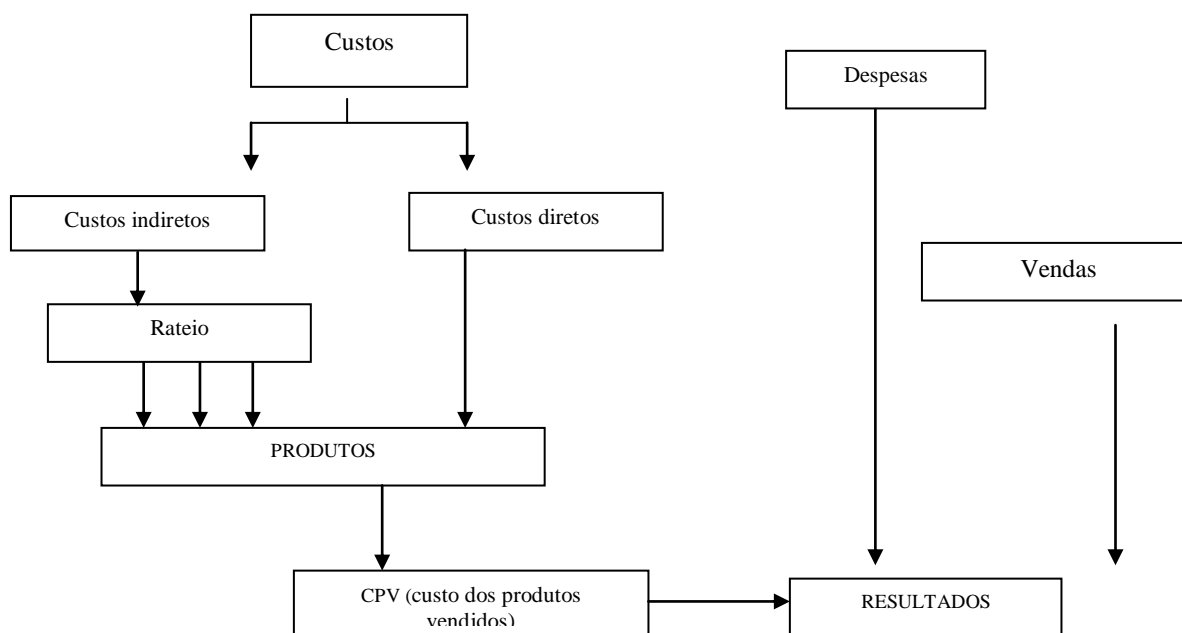
1.6 O Esquema Geral da Contabilidade de Custos

A apropriação dos custos segue um esquema lógico sobre o qual não há divergências significativas entre os autores. O maior debate se situa na escolha do método de custeio mais adequado em função das finalidades pretendidas pelo sistema. É possível, contudo, visualizar um esquema geral de Contabilidade de Custos que nada mais é do que o fluxo de informações necessário aos objetivos de um Sistema de Custos. Nesse sentido, Martins (2003, p. 57) apresenta, resumidamente, o Esquema Geral da Contabilidade de Custos nos seguintes passos:

1. Separação entre Custos e Despesas;
2. Apropriação dos Custos Diretos aos produtos;
3. Apropriação dos Custos Indiretos aos produtos mediante rateio dos mesmos.

A **Figura 3** apresenta o esquema básico de custos.

Figura 3 - Esquema básico de custos.



Fonte: Adaptado de Martins (2003 ,p. 57).

Esse esquema básico merece algumas considerações. Em primeiro lugar, o autor está tratando, nesse esquema, de uma empresa industrial. Os objetos de custos são representados, nesse caso, pelos produtos elaborados. No item 1. o autor está recomendando examinar as contas de despesa da contabilidade geral e identificar aquelas que representam "custo" no sentido de "custo de produção". O passo seguinte é classificar estes itens de custo em diretos ou indiretos em relação aos produtos. No item 2, apropriam-se diretamente os custos diretos, na medida em que se pode estabelecer uma relação da causalidade entre os produtos que consumiram os recursos envolvidos e, no item 3, efetua-se a apropriação dos custos indiretos mediante o emprego de determinadas bases de rateio para estes custos.

Um ponto importante a destacar no esquema básico de Martins é o fato de que a Contabilidade de Custos *busca os dados primários na Contabilidade Geral ou Financeira*. De modo geral, os autores pesquisados compartilham desse entendimento.

Martins (2003, p. 56) reconhece que o processo de rateio dos custos indiretos pode gerar distorções nos números finais, comprometendo os resultados fornecidos pela Contabilidade de Custos. Surge então a figura da *departamentalização*, como, uma

técnica que pretende reduzir as distorções provocadas pelo uso de bases de rateio.

O raciocínio parte da premissa que alguns custos, embora sejam *indiretos em relação aos produtos*, podem ser considerados *diretos em relação aos departamentos funcionais* em que se divide a organização, e pelos quais os custos e despesas transitam no decorrer do processo produtivo. Dessa maneira, introduzindo um passo a mais no esquema geral de apropriações, Martins (2003, p.68) recomenda que após apropriar os custos diretos aos produtos, os custos indiretos sejam em primeiro lugar apropriados aos departamentos e depois, dentro de cada um deles, apropriados aos produtos mediante bases de rateio. As distorções produzidas por rateios arbitrários seriam então dessa forma minimizadas.

Martins (2003, p. 65-66) conceitua um departamento como "a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas".

O conceito de Departamento se associa ao de Centro de Custos, que por sua vez representa uma unidade contábil na qual são acumulados os custos indiretos, para posterior apropriação aos produtos ou mesmo a outros centros de custos.

Martins (2003, p. 67) alerta que "às vezes é possível encontrar empresas com um "Departamento de Custos Comuns" onde estão incluídos Custos Indiretos, tais como Aluguel de Fábrica, Seguros, Energia (quando há um só medidor para toda a planta) etc." Nesse sentido, diferencia os Departamentos de Produção dos Departamentos de Serviços na medida em que os primeiros têm os seus custos atribuídos aos produtos, enquanto que os últimos, por não terem produtos, têm os seus custos repassados para aqueles.

A departamentalização atenua, mas não elimina os problemas causados pelo uso de rateios dos custos indiretos. A grande discussão entre os autores reside neste ponto: como apropriar os custos indiretos. Aqui reside o problema crucial na escolha do método de custeio. Nesse sentido destaca-se o critério ABC de custeio, ou *Activity Based Costing* (Custeio Baseado nas Atividades) que procura reduzir ainda mais as distorções, introduzindo uma técnica baseada no rastreamento de custos que procura tornar os rateios menos arbitrários, empregando vetores conhecidos como *direcionadores de custos* ou *cost -drivers*. Este tema é tratado mais adiante na seção que aborda os Métodos de Custeio

Concluindo, o Esquema completo da Contabilidade de Custos para Martins (2003, p.73-74) assume a seguinte configuração:

1. Separação entre Custos e Despesas;
2. Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos;
3. Apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
4. Rateio dos Custos Indiretos comuns e dos da Administração Geral da produção aos diversos Departamentos, quer de Produção quer de Serviços;
5. Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos;
6. Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos segundo Critérios fixados.

A **Figura 4**, representa o esquema básico de custos por departamentalização.

1.7 Sistemas de Acumulação de Custos, Métodos de Custeio e Tipos de Custos

Além de um Esquema Geral de apropriação, os Sistemas de Custos necessitam de algumas definições básicas na sua construção. Padoveze (2004, p. 315) considera três premissas ou segmentos básicos na elaboração de um sistema geral de contabilidade de custos:

1) *Sistemas de Acumulação de Custos* - indicam os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos. É o segmento estrutural de banco de dados da contabilidade de custos: Pode ser: Produção por ordem, por encomenda, por processo, em massa, por operações (sistemas híbridos) ou por atividades;

Leone (2000, p. 22) afirma que:

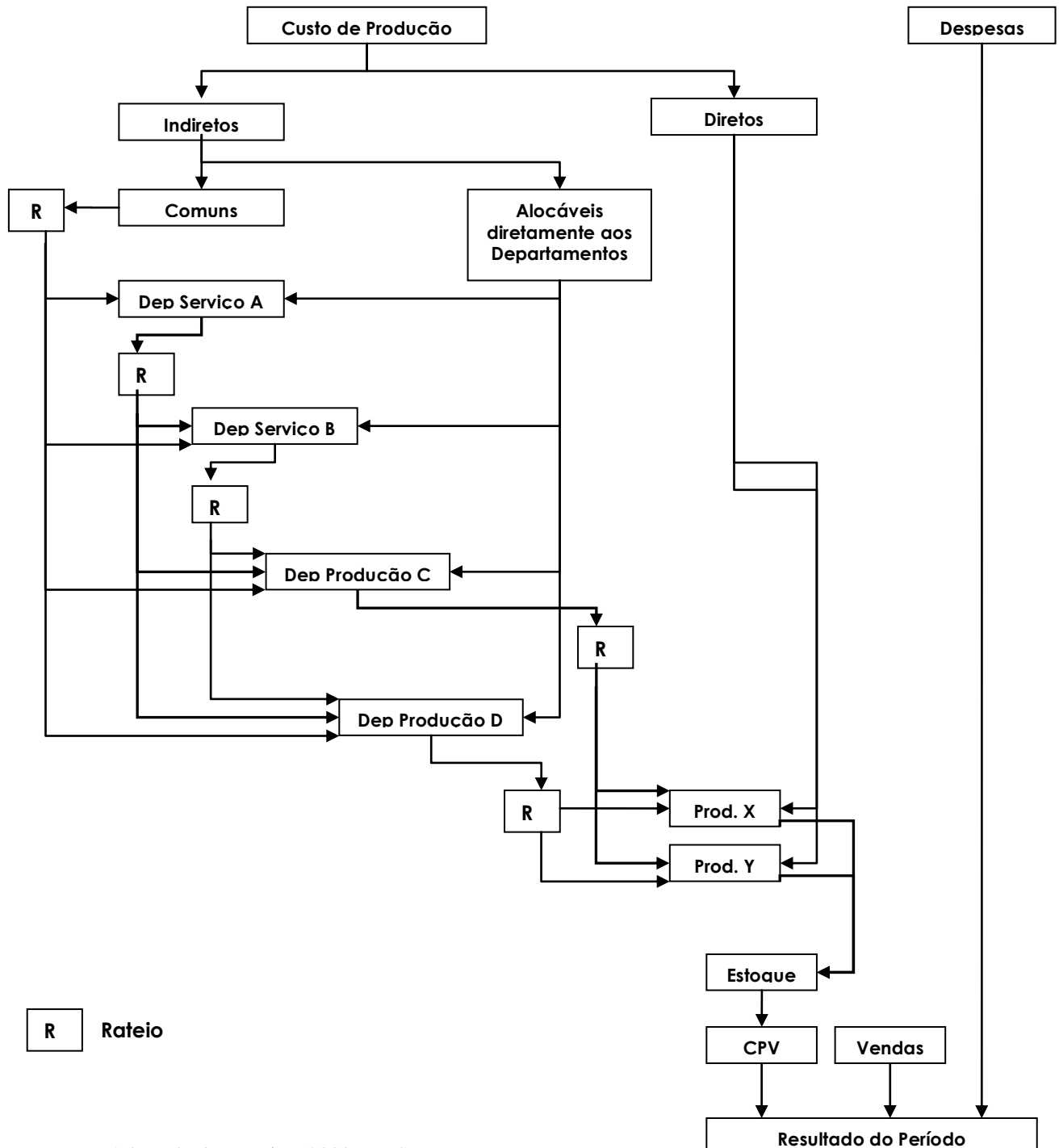
(...) para as finalidades de Contabilidade de Custos, os sistemas são o conjunto coordenado de órgãos, pessoas, procedimentos, critérios de avaliação e de apropriação, conceitos, princípios, objetivos, fluxos e relatórios, que vai coletar os dados de diversas fontes e transformá-los em informações.

O autor continua:

(...) e de acordo com as necessidades gerenciais, apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos vai-se organizar em termos de *sistemas de*

acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação dos custos a seus portadores (componentes organizacionais, atividades e operações, serviços e produtos e outros objetos do custeio), para produzir relatórios que satisfaçam às exigências dos diversos usuários.

Figura 4 - Esquema básico de custos por departamentalização.



2) *Métodos de Custeio* - indicam como deve ser feito o custeio dos produtos, calcado nas análises de relevância, diretibilidade e variabilidade. "Enquanto o sistema

de acumulação de custos está atado ao ciclo operacional e ao processo produtivo, o método de custeio depende muito da visão conceitual que a empresa tem sobre o método ideal de custeamento dos produtos". Pode ser: Custeio Direto. por Absorção, Integral, custeio ABC (Padoveze, 2004, p.318).

3) *Formas ou Tipos de Custeio* - referem-se às opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação, nas formas determinadas pelo processo produtivo e pelo método de custeio adotado. A empresa pode trabalhar com o custeio real, com as informações dos eventos econômicos já acontecidos, ou com formas de custos previstos, padrões, estimados ou orçados. Nada impede também que a empresa trabalhe com os dois, o que é o mais comum, possibilitando o controle gerencial dos custos previstos ou orçados em confronto com os custos efetivamente incorridos no período.

Martins (2003, p.360) diz que na escolha do tipo de Sistema de Custos a ser implantado deve-se perguntar: "Para que se quer o Sistema?". É para controle, tomadas de decisão mais ou menos rápidas, avaliação de estoque ou subsídio à Contabilidade Financeira? A resposta a essa pergunta também determinará o nível de detalhamento das informações desejadas. A seguir, caracteriza-se cada uma dessas três premissas fundamentais.

Antes de se iniciar o desenvolvimento de um sistema de custos, três pontos devem ser observados:

a) a relação custo-benefício entre quanto se vai gastar para montar o sistema de custos, e quanto este sistema de custos vai melhorar o desempenho da empresa. Na implantação de qualquer sistema de custos existem gastos como: escolha e delineamento do sistema, treinamento de gerentes e usuários, testes do sistema e implantação do sistema, que somados ao custo de manutenção do sistema podem representar, para empresa, valores bastante elevados;

b) os sistemas de custos devem ser construídos de acordo com as operações que a empresa realiza. Não se deve tentar adequar as operações da empresa a um sistema de custos predeterminado. Este fato ressalta a necessidade de se mapear todo o processo produtivo realizado na empresa, antes de se delinear um sistema de custos;

c) o objetivo de um sistema de custos é apresentar, de forma numérica, como os diversos objetos de custos da entidade – tais como produtos, serviços, clientes

e departamentos – consomem os recursos de que ela dispõe (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.67).

É importante que a empresa avalie os recursos tecnológicos que possui para operacionalizar o sistema de custos a ser escolhido, uma vez que a utilização da tecnologia já instalada reduz os custos de implantação de um novo sistema.

Por fim, um sistema de custos só é válido quando fornece informações úteis aos administradores da empresa. Logo, um sistema de custos só poderá atingir os seus objetivos quando for fruto da interação entre as necessidades gerenciais dos administradores e os conhecimentos profissionais do contador de custos.

1.8 Acumulação e apropriação dos custos

A contabilização dos custos em um sistema de custos pode ser definida em dois estágios:

- a) primeiro estágio: os custos são acumulados por meio de alguma classificação natural (normalmente, auto-explicativa) como matéria-prima, mão-de-obra direta, propaganda ou expedição;
- b) segundo estágio: os custos acumulados no primeiro estágio são distribuídos aos objetos de custos (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.19).

Destacam-se, ainda, as seguintes considerações sobre a acumulação e apropriação de custos:

A **acumulação de custos** é a compilação de dados de custo de maneira organizada através de um sistema contábil. A **apropriação de custos** é um termo geral que engloba (1) apropriação direta dos custos acumulados a um objeto de custo, e (2) alocação dos custos acumulados a um objeto de custo. Custos que são apropriados diretamente a um objeto de custo são denominados custos diretos, e custos que são alocados a um objeto de custo são denominados custos indiretos. (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.19)

Para Leone (2000, p. 24) “existem dois sistemas básicos de acumulação de custos: "**por ordem de produção**" e "**por processo**". No sistema de acumulação *por ordem de produção*, a empresa produz os bens ou serviços sob encomenda e, desse modo, a preocupação do sistema é acumular os custos do produto. O custeamento *por ordem* coleta os custos de cada serviço ou partida de produção fisicamente identificável, à medida que se muda através da fábrica, sem levar em conta o período que se realiza o trabalho. Para apuração do custo total da ordem, a acumulação de custos vai desde o

início até o fim da produção dessa ordem, mesmo que ultrapasse o exercício contábil convencionado.

No sistema de acumulação *por processo*, por sua vez, a produção é contínua e o que se faz é calcular o custo do processo fabril, chegando ao custo unitário do produto ou serviço pela divisão do custo total do processo pela quantidade produzida num determinado período de tempo. No custeamento *por processo*, todos os custos de um período de tempo, como um mês, são coletados sem nenhuma tentativa de atribuir esses custos a unidades específicas do produto. Fundamentalmente, nesse sistema, coleta-se o total de custos incorridos durante o período e o número total de unidades de produtos trabalhados. Dividindo-se os custos totais pelo total de unidades, tem-se o custo unitário de cada processo.

No tocante a custos para controle, Leone (2000, p. 25) identifica os custos de cada componente organizacional. Cada objeto de custo tem um responsável (em termos financeiros e em termos operacionais) de modo que a variabilidade dos custos passa a ser considerada em relação a este tipo de responsabilidade. O mesmo autor identifica dois tipos de responsabilidade: a final ou objetiva, segundo a qual o diligente deve atingir os objetivos preestabelecidos do componente, e a responsabilidade contábil, pela qual o dirigente planeja, realiza e responde pelo montante de despesas e custos da unidade sob sua direção. Este seria um terceiro sistema de acumulação de custos, o Sistema de Custos pela Responsabilidade. Nesse caso, Leone (2001, p. 18) defende o seguinte:

Quando se adota o sistema de custeamento pela responsabilidade, a classificação primária dos custos é por função enquanto que a classificação secundária é por essa natureza. Além disso, esses mesmos dados, apesar de serem organizados dessa forma, serão também classificados segundo o controle exercido sobre eles. Nesse caso, os custos serão classificados em custos controláveis e não-controláveis.

No setor público o sistema de acumulação de custos por ordem é aplicável, por exemplo, aos projetos, em função da sua transitoriedade, ou seja, do seu prazo definido de existência. Como exemplo a recuperação de estradas vicinais, em que, para a realização dos serviços, o departamento encarregado define o trecho que será recuperado e determina a equipe e os respectivos equipamentos que serão necessários para a realização da obra. Iniciado o processo de recuperação, abre-se uma ordem de serviço específica que acumulará todos os custos da referida obra: mão-de-obra direta, materiais diretos, depreciação dos equipamentos, etc. Ao final do processo de

recuperação ter-se-á o montante de recursos consumidos para assim, calcular o custo do quilômetro linear recuperado, do metro quadrado recuperado, etc.

Já o sistema de acumulação de custos por processo é aplicável principalmente aos serviços típicos deste setor, como ensino, saúde, justiça, segurança pública e defesa nacional, devido ao caráter de continuidade das mesmas ao longo do tempo. Isto significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um determinado período – mês, trimestre, semestre, por exemplo – sendo o custo unitário desses serviços apurados pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período.

Ou seja o custo do *projeto* deve ser acumulado *por ordem* e o custo da *atividade*, acumulado *por processo*. O Manual Técnico Orçamentário (2006, p.18) conceitua projeto e atividade como:

- Atividade

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: “Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde”.

- Projeto

É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: “Implantação da rede nacional de bancos de leite humano”.

1.9 Sistema de Custeio

O sistema de custeio, que nada mais é do que o método de apropriação de custos, até a revolução industrial era extremamente simples e estava bem estruturado para servir às empresas comerciais. Com a industrialização, começou-se a adaptação do modelo mercantilista para as novas necessidades industriais. E, segundo Padoveze (2004, p. 333), baseado na classificação e comportamento dos custos e despesas, foram desenvolvidos, basicamente, dois métodos de custeio:

- custeio por absorção ou tradicional;
- custeio direto ou variável.

Esses critérios, considerados clássicos, apresentam como ponto comum à preocupação com a administração dos custos indiretos e como diferença fundamental às

informações gerenciais que irão atender a necessidades distintas da contabilidade de custos.

1.9.1 O sistema de custeio tradicional ou por absorção

O processo evolutivo ocorrido nas empresas da Era Mercantilista, culminou com a revolução industrial e, a partir daí, a necessidade de melhores informações contábeis passaram a ser cada vez mais pertinentes. Para atender a essas necessidades surge, por volta de 1920, seguindo o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, *o sistema de custeio tradicional ou por absorção*.

Segundo Padoveze (2004, p. 333), custeio por absorção é o método tradicional de custeamento, em que, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição.

De acordo com Martins (2003, p. 37), o custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção, e só os de produção, aos bens elaborados; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Não se incluem nesse grupo os gastos financeiros, administrativos e de vendas.

Em síntese, o custeio por absorção é o método de custeio que apropria os custos diretos (mão-de-obra e matéria prima) e indiretos aos produtos, e, considera as despesas, relativas a administração, vendas e financeiras, como sendo do período.

Este sistema, baseia-se num esquema básico cujo primeiro passo consiste na separação do que é custo, do que é despesa.

1.9.2 Sistema de custeio variável ou direto

O **custeio direto**, por sua vez, trata os custos indiretos de fabricação fixos como custos do período e não como custos do produto. Por este método, são considerados custos dos produtos apenas os custos variáveis.

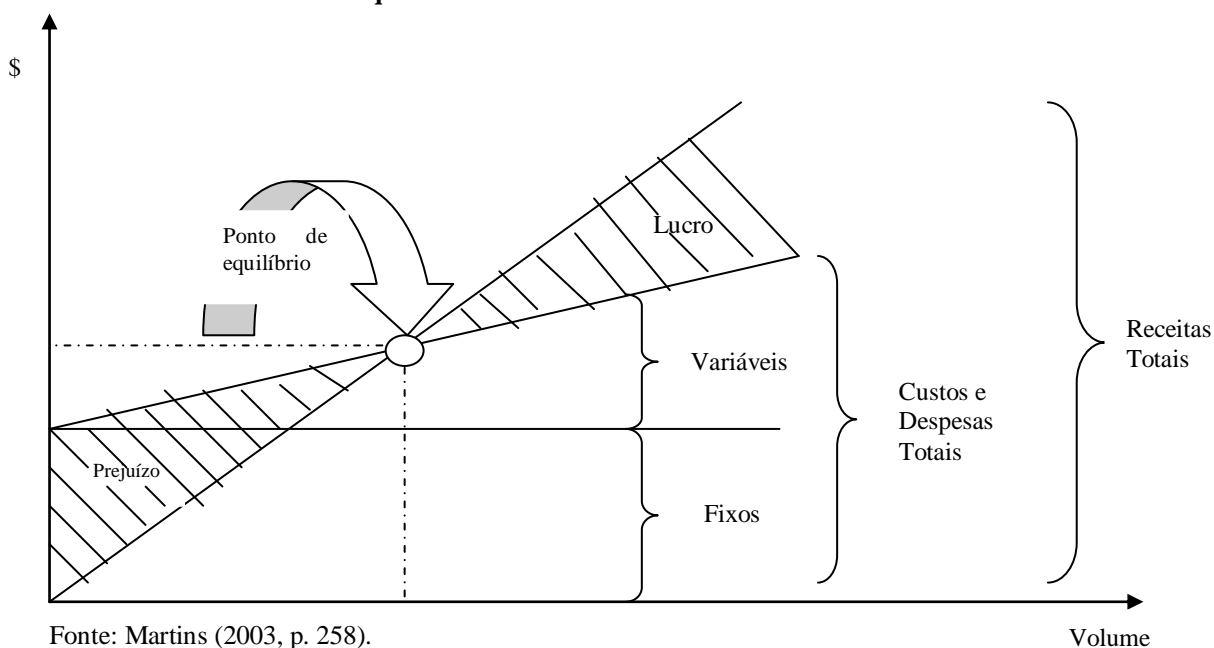
Para Martins (2003 p. 204), pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), pela arbitrariedade em seus rateios e variação por unidade em função de oscilações do volume global e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórias, este critério, alternativo ao custeio por absorção, surge como solução

complementar em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.

O sistema de custeio direto trouxe informações importantes como a ***margem de contribuição*** (conceituada como a diferença entre receitas e soma de custo e despesa variáveis) que tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. A aplicação da margem de contribuição também é de grande valia nas tomadas de decisões com relação ao “mix” de produção e à aceitação de venda a preços menores que o custo total unitário de um produto (dumping), para aproveitamento de capacidade ociosa.

Outras informações importantes geradas pelo sistema de custeio direto, através da análise custo-volume-lucro, são o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional. O ***ponto de equilíbrio*** também denominado ponto de ruptura ou *break-even point* mostra a capacidade mínima que a empresa deve operar para não ter prejuízo. Ele pode ser representado por pelo menos três maneiras: ponto de equilíbrio contábil, quando receitas menos custos e despesas totais dão resultado nulo; ponto de equilíbrio econômico, quando também é considerada a recuperação do capital investido; e ponto de equilíbrio financeiro, quando é deduzida a depreciação contida nos custos fixos. O gráfico 1 representa o gráfico do ponto de equilíbrio:

Gráfico 1 - Ponto de Equilíbrio.



A *margem de segurança* indica o quanto a empresa pode ter de redução em sua receita sem entrar na faixa de prejuízo e a *alavancagem operacional* mede quantas vezes o lucro aumenta com o aumento da produção. Assim, podemos identificar algumas vantagens do sistema de custeio direto em relação ao sistema de custeio tradicional:

- custo fixo depende da empresa, da sua capacidade produtiva; e, de certa forma, independe de quantidade e tipos de produtos;
- independe de critérios arbitrários de rateio;
- o lucro relaciona-se ao valor das vendas (lucro sobe, venda sobe e vice-versa);

Apesar das vantagens apresentadas, o sistema de custeio variável tem suas desvantagens em relação ao sistema de custeio por absorção (tradicional) :

- não é aceito pelo fisco;
- tem problemas para fixação de preços;
- subestima os custos fixos podendo trazer problemas de continuidade para a empresa;

Como os dois sistemas de custeio têm suas virtudes e limitações, uma discussão instala-se: qual é o melhor critério de custeio: absorção ou direto? Será que eles se completam?

1.9.3 O sistema de custeio ABC

Com o processo evolutivo da economia, os sistemas clássicos de custeamento, estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século, deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa. O conhecimento exato dos custos dos produtos, seu perfeito controle e a coerente medição de desempenho tornaram-se importantíssimos, pois Segundo Kaplan (1999, p. 8) existem dois motivos que alertam para a necessidade de mudança para um novo sistema de determinação de custos. O primeiro deles é o crescimento das despesas indiretas e de apoio, considerados, na maioria das vezes, fixas. O segundo indicador é a proliferação de produtos e clientes. Cada vez mais as empresas buscam atender às necessidades individuais de seus clientes com a personalização dos produtos e serviços, o que aumenta os custos organizacionais. Se essa personalização dos produtos não for

acompanhada de uma percepção de seu custo, o que é obtido pelo sistema ABC, a empresa pode perder muito dinheiro.

Para Martins (2003, p. 87), com o avanço tecnológico, com a crescente complexidade dos sistemas de produção e com a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item Mão-de-obra Direta é o que mais vem decrescendo). Como consequência, um tratamento adequado na alocação dos CIF aos produtos passa a ser de vital importância, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Assim, o levantamento de custos baseado em atividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente essas distorções encontradas hoje no sistema tradicional de custos.

O reconhecimento de que a competitividade industrial e as novas exigências de consumo, aliadas à arbitrariedade com que os custos indiretos são atribuídos aos produtos, segundo Padoveze (2004, p. 357), obrigaram as empresas a adotarem procedimentos mais acurados de custeamento para gestão estratégica de custo e produção, surgindo assim, o método de custeio ABC.

Segundo Kaplan (1998, p. 115-117), há duas regras para se avaliar a real necessidade de utilização do sistema ABC nas empresas.

Áreas onde existe grande proporção de despesas indiretas e de suporte são as maiores candidatas à aplicação do custeio por atividades. Ao contrário, se não houver atividades de lote ou de suporte ao produto, ou seja, se todas as atividades ocorrerem em nível de unidade, os sistemas ABC e tradicional fornecerão os mesmos resultados. Áreas com grande concentração de custos de matéria-prima e mão-de-obra direta não justificam ter os mesmos alocados aos produtos indiretamente.

Outra regra diz respeito à diversidade. A fabricação de produtos padrão em altos volumes, diferentemente de um *mix* de produtos mais amplo, diversificado, e em pequenos volumes, dispensa o uso do sistema ABC.

Segundo o autor, mesmo em empresas concentradas, o uso do ABC se mostra como uma importante ferramenta gerencial, pois revela áreas da organização passíveis de se reduzir custo.

Prossegue o mesmo autor ao afirmar que um sistema ABC complexo permite alcançar precisão, porém a um custo elevado, ao passo que um sistema, “que inclua de

30 a 50 atividades e utilize boas estimativas e muitos geradores de transação e poucos geradores de intensidade ou de custos diretos”, permite atingir uma margem de precisão de 5 a 10 por cento. Em compensação, os sistemas tradicionais provocam uma distorção muito maior dos custos que os sistemas ABC. O ideal seria um sistema que equilibrasse o custo de estimativas incorretas com o de medição.

Como foi visto até agora, os sistemas tradicionais de custeio, no atual âmbito de negócios, não fornecem informações adequadas no momento em que são cada vez maiores as necessidades de as empresas conhecerem e controlarem melhor os seus custos. As organizações que procuram sucesso neste ambiente estão em busca de novos tipos de informações, mais ágeis e que as auxiliem nas tomadas de decisões. Assim, surge, como resposta, a esses anseios, o sistema de custeio ABC.

O *sistema de custeio ABC* permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação mais seletiva e eficaz sobre o comportamento dos custos da organização.

Para Cogan (2000) “O ABC consegue captar custos das atividades que compõem os processos de negócios, facilitando as decisões de melhoria. Ao custear esses processos, entre diversas alternativas de incremento da produtividade, pode focalizar o de menor custo”.

O mesmo autor afirma ainda, que:

Um dos benefícios obtidos com o "ABC" é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa-se de ter produtos "subcusteados" ou "supercusteados" permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.

Para Crepaldi (2004, p. 226) o ABC não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura custos de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultado. É um sistema de análise de *custos*, que busca "rastrear" os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos "diretamente identificáveis" com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos ou serviços.

A idéia do ABC é simples e parte do princípio de que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos. Para uma melhor compreensão alguns conceitos são necessários.

1.9.3.1 Conceitos e terminologia do ABC

Recursos: Para Brimson (1996, p. 67), recursos são os fatores de produção (mão-de-obra, tecnologia, viagens, etc) empregados para realizar uma atividade.

De acordo com Boisvert (1999), recursos são as matérias-primas e os serviços, a mão-de-obra, os equipamentos, os imóveis, os bens e valores em geral, ou seja, recursos correspondem ao plano de contas da empresa.

Direcionadores de Recursos: Martins (2003, p. 96), define direcionadores de recursos como o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Os direcionadores de recursos respondem as seguintes perguntas: “o que é que determina ou influencia o uso destes recursos pelas atividades?” Ou “como é que as atividades utilizam-se destes recursos?”

De acordo com Ostrenga (1997), a quantidade de cada direcionador que está associada à atividade que se quer custear é denominada “*fator de consumo de recursos*”. Por exemplo, se o direcionador de custos adotado for o número de empregados, então o fator de consumo de recursos é a quantidade de pessoas empenhadas em cada atividade.

Para Boisvert (1999), os direcionadores de recursos medem a utilização dos recursos pelas diversas atividades.

Atividades: Para Brimson (1996, p. 63), são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais. A função principal de uma atividade é converter recursos (matéria-prima, mão-de-obra e tecnologia) em produção (produtos/serviços).

A análise de uma empresa considerando as atividades facilita a coerência dos objetivos, dá suporte à melhoria contínua e aperfeiçoa sistemas de suporte para decisão.

De acordo com Martins (2003, p. 93), a atividade é composta por um conjunto de *tarefas* (seqüência de operações) necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um *processo*, que é uma cadeia de atividades correlatas e inter-relacionadas.

As atividades podem ser classificadas como atividades fins (primária) ou de suporte (secundária). As atividades fins são aquelas que contribuem diretamente para a missão da unidade organizacional e são utilizadas fora da empresa para o custeio dos objetos de custos.

Quadro 1 – Direcionadores de Atividades.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
Comprar materiais	Número de pedidos
Controlar produção	Número de lotes
Efetuar pagamentos	Número de faturas ou cheques emitidos
Emitir faturas	Número de faturas
Movimentar materiais	Número de requisições
Preparar máquinas	Tempo de setup ou números de setup
Fazer acabamento	Tempo de acabamento
Montar produto	Tempo de montagem
Despachar produtos	Apontamento de tempo
Visitar clientes	Tempo de visita

Fonte: Adaptado de Martins (2003, p.99).

Já as atividades de suporte são aquelas que servem de apoio às atividades primárias. Elas incluem gerência, treinamento, administração e outras.

Uma atividade, normalmente é apresentada na forma de um verbo. Exemplos: comprar materiais, desenvolver fornecedores, receber mercadorias, controlar produção, cortar matéria-prima, montar produto, despachar produto, etc.

Direcionadores de custos de atividade: Segundo Martins (2003, p. 96), identifica a maneira como os produtos/serviços consomem atividades e serve para custear os objetos de custos, ou seja, indica a relação entre a atividade e os objetos de custos.

Os direcionadores de atividades, de acordo com Boisvert (1999), representam uma relação causa e efeito e apresentam-se quase sempre sob a forma de um indicador não financeiro, como o número de lotes, número de modelos, número de encomendas, etc.

Para Pamplona (1977, p. 79) a quantidade ou percentual de cada direcionador de atividade é denominado *fator de consumo de atividade*. Por exemplo, se número de

“setup” é o direcionador de atividade adotado, então a quantidade de “setup” é o fator de consumo da atividade

Objetos de custos: Segundo Crepaldi (2004,p.227) os objetos de custos representam a etapa final da alocação dos custos na metodologia ABC. Os objetos de custos podem ser representados por produtos, família de produtos, clientes ou mesmo uma região.

Para Pamplona (1997, p. 48) os objetos de custos podem ser tanto produtos, como serviços, lotes de produtos, linhas de produtos ou serviços, peças, clientes, tipos de clientes ou outros objetos que se queira custear de acordo com interesse da administração. O quadro 1 mostra alguns direcionadores de atividades:

Para Boisvert (1999), os objetos de custos consistem geralmente em bens e serviços produzidos pela empresa. Pode-se igualmente considerar como objeto de custos os clientes, os fornecedores, um canal de distribuição, etc.

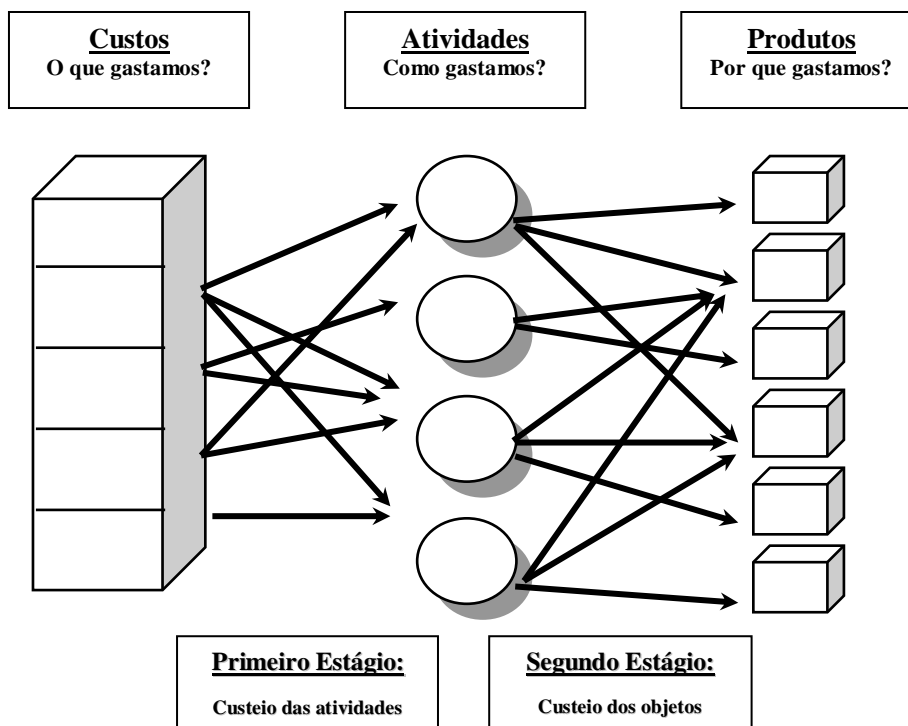
Após essa revisão terminológica e conceitual, a técnica do ABC pode ser facilmente compreendida, sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos. Assim, o custo do objeto é a parcela do custo correspondente às atividades que participam da sua produção.

1.9.3.2 A técnica do ABC

No sistema de custeio ABC a atribuição dos custos indiretos e de apoio são feitos em dois estágios. No primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos são direcionados às atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes. A *Figura 5* apresenta o esquema básico do ABC.

Como todo método tem vantagens e desvantagens, a metodologia ABC também tem suas limitações, apesar de que podem ser superadas com o tempo. O ABC pode ser valorado sob diferentes sistemas (Ordem e por Processo) e formas de custeio (Predeterminada e Histórica) e, também, trabalhado com a classificação de custos diretos e indiretos ou com custos e despesas fixas e variáveis.

Figura 5 - Esquema Básico do ABC.



Fonte: Pamplona (1997, p. 28).

Face ao exposto, pode-se dizer que o método ABC é o que melhor se aplica às necessidades do setor público. Entre outros motivos, podemos destacar:

- a) Possibilita verificação das atividades que agregam valor aos produtos;
- b) Mede o consumo de recursos utilizados pelas atividades;
- c) Considera todos os gastos atribuídos às atividades, e não somente os custos;
- d) Oferece informação de custo mais acurada, etc.

Alonso (1998, p. 16) destaca ainda outras vantagens na escolha do Método de Custeio ABC no setor Público:

- a) Foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. (...)
- b) O custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao custo direto. (...)
- c) Os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos.
- d) O ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão (...) Em particular, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo destes programas.

Pelos motivos expostos, acredita-se que o método de custeio seja o mais recomendado para utilização no setor público seja o Método de Custeio por Atividades – o ABC.

1.9.4 Método de Custeio Pleno (RKW)

Este método de apropriação de custos foi desenvolvido na Alemanha por um órgão federal e que ficou muito conhecido pela sigla RKW que é a abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*. O conceito de custeio pleno surge da idéia de que a Contabilidade de Custos é a responsável pelo estabelecimento de preços aos produtos. Portanto o objetivo deste método é o estabelecimento de preço de venda.

Martins (2003), ao descrever o método, diz que o mesmo consiste na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa, até mesmo as financeiras, aos objetos de custeio. Dessa maneira, as alocações dos custos são feitas aos diversos departamentos da empresa para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. Portanto todos os gastos incorridos pela empresa (menos os de investimento em ativos imobilizados) são alocados aos produtos produzidos.

Martins (2003) lembra que, utilizando-se essa forma de ratear, pode-se chegar ao valor de “produzir e vender”, isto é, o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Para se chegar ao preço de venda bastaria adicionar, a esse custo, o lucro desejado. O método de custeio pleno é defendido por Machado (2002, p. 133) ao afirmar que:

É importante salientar que, no setor público, diferentemente do privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período. Essa separação é muito importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoque dos produtos que serão vendidos no período seguinte. No setor público, essa distinção é irrelevante, já que o objetivo é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período e o pressuposto é a inexistência de estoques ou produtos em processamento e/ou acabados.

1.10 Estrutura da Administração Pública

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas baseiam-se numa estrutura hierarquizada. É fundamentada numa estrutura de poder, com relação de subordinação entre órgãos e agentes com distribuição de funções e graduação de

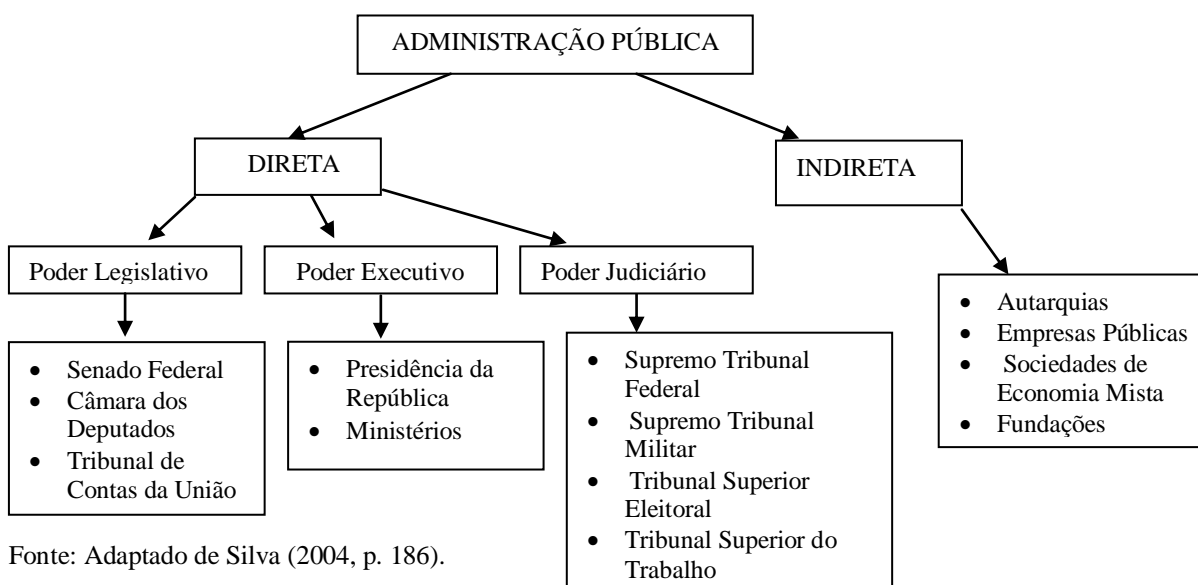
autoridade de cada um. A organização da Administração Pública circunscreve-se ao Poder Executivo, nas três esferas em que o País se processa – pessoas jurídicas de direito interno, a União, cada um dos Estados e o Distrito Federal, e cada um dos Municípios legalmente constituídos, suas respectivas entidades autárquicas, fundacionais e entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, onde a totalidade ou a maioria do capital com direito a voto lhe pertença.

O Poder Executivo, no âmbito federal, é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado. O art. 4º do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelece que a Administração Federal compreende a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados à Presidência da República e aos Ministérios e a Administração Indireta, que compreende os serviços de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por ele criada ou autorizada. A Administração Pública tem sua estrutura político-administrativa, conforme Figura 6.

1.11 Contabilidade na Administração Pública

A contabilidade aplicada à Administração Pública, ou Contabilidade Governamental nada mais é que uma das diversas especializações da contabilidade geral devendo subordinar-se aos princípios e doutrinas observados pelos demais ramos da contabilidade. Como uma especialização, tem um tratamento diferenciado com relação à sua normatização, ou seja, à legislação aplicada ao seu campo de atuação.

Figura 6 - Estrutura da Administração Pública.



Fonte: Adaptado de Silva (2004, p. 186).

Dentro da estrutura demonstrada no item 2.10 deste trabalho, utilizam obrigatoriamente esta especialização da contabilidade, os órgãos da Administração Direta e as Autarquias, podendo ser facultativamente adotada por outros órgãos mantidos ou supervisionados pelo poder público, para fins de controle.

A Lei n. 4.320, de 17/03/1964 é o diploma básico aplicável a Contabilidade Governamental, ajustada a Constituição Federal de 1988. É esta lei que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Observamos anteriormente que o objetivo da contabilidade é o fornecimento de informações, tanto para os usuários internos, os administradores públicos, quanto para aqueles com quem a entidade transaciona.

Outro ponto importante para a Contabilidade Governamental é o controle. Para tanto, segue normas legais rígidas como é peculiar em todo setor público: só é permitido fazer aquilo que está expressamente autorizado pela legislação, não se admitindo poder discricionário do administrador.

Todos os fatos decorrentes da gestão são registrados em contas agrupadas em *sistemas de contas*, a fim de facilitar o controle e a análise da situação do patrimônio e as alterações nele ocorridas, determinadas ou não, pela execução do orçamento.

Os *sistemas de contas* são conjuntos de contas com finalidades específicas, com função e objetivos próprios. De acordo com a Lei 4.320/64, comentada por Machado Júnior e Reis (1996, p. 154), os sistemas são:

- o *Sistema Orçamentário*: que se destina ao registro de fatos relativos ao Orçamento, sua movimentação e realização em todas as fases, demonstrando o montante dos créditos vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada contra tais créditos, bem como os saldos disponíveis; a previsão da receita e sua realização, de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento;
- o *Sistema Financeiro*: que se destina ao registro dos fatos decorrentes da execução do Orçamento, ou não, que envolvam movimentação, utilização, ou transformação de valores financeiros, monetários e creditícios;
- o *Sistema Patrimonial*: que se destina ao registro dos bens de caráter permanente, créditos e obrigações de longo prazo; dos fatos de que resulte reflexo no patrimônio da Administração Pública, pela variação positiva ou negativa e, ainda, ante a permutação de seus componentes;

- o *Sistema de Compensação*: onde são registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos outros sistemas e que, indiretamente, poderão vir a afetar o patrimônio da entidade.

Como podemos notar a Lei que rege a Contabilidade Pública não contempla apenas um sistema de custos.

Kohama (2006, p. 25) assim define: “A Contabilidade Pública também conhecida como Governamental é uma especialização da Contabilidade e, conceitualmente, é entendida como ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”.

A Contabilidade Governamental pode ser entendida como um sistema que visa gerar informações sobre as transações financeiras das entidades governamentais e seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio, mediante as quais a administração toma decisões de natureza econômica, social, financeira e administrativa. A Contabilidade Governamental tem como campo de atuação o das pessoas jurídicas de Direito Público, bem como o de algumas de suas entidades vinculadas - fundações e empresas públicas, quando estas utilizam recursos à conta do Orçamento Público.

Como processo gerador de informações, a Contabilidade observa regras que lhe são inerentes e que orientam os procedimentos visando alcançar o seu objetivo, ou seja, a evidenciação ou transparência na informação.

A lei 4.320/64 trouxe um estreito relacionamento com o orçamento ao padronizar as atividades de contabilidade e finanças, o que possibilitou ao Governo a formulação de programas, o controle da execução orçamentária e a análise dos efeitos econômicos e sociais.

Outros instrumentos foram publicados para melhorar o controle e a desburocratização dentro do serviço público. Em 25 de fevereiro 1967 foi publicado o Decreto-lei nº 200. Em 24 de dezembro de 1986 foi publicado o Decreto nº 93.872, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional - Conta Única, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências.

O cap. VI do Decreto nº 93.872 trata de contabilidade e auditoria. O seu art.130 determina como a contabilidade será realizada no âmbito federal:

A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados.

A CF 1988 também trata da contabilidade no âmbito da administração pública, bem como na parte que concerne ao controle, especificamente no § 9º do art. 165:

- I - cabe à Lei Complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;
- II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

A Lei Orçamentária não deverá conter matéria estranha à fixação da despesa e da previsão da receita. Por isso que a CF 1988, nesse artigo, enfatiza a necessidade de uma Lei Complementar para tratar desses assuntos específicos.

A Lei Complementar referida na Carta Magna continua sendo a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Do dispositivo constante da CF 1988 nasceu o Projeto de Lei Complementar - PLC - nº 135/96, em tramitação no Congresso Nacional.

O PLC 135/96 estatui normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, diretrizes, orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dá outras providências. O PLC 135/96, segundo seus relatores, veio para satisfazer o anseio da Carta Magna em que exige uma contabilidade com a capacidade de trato da riqueza com a produção de informações sobre a economicidade, eficiência e eficácia da gestão, além da transparência da execução do orçamento, melhorando a evidenciação dos atos de gestão.

Em maio de 2000 foi aprovada, pelo Congresso Nacional, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências: *Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)*. Esta lei valoriza a profissão do contabilista, reconhecendo a importância das informações contábeis e disciplina os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma e os prazos pertinentes. A LRF veio para regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública brasileira para assegurar à sociedade uma maior transparência dos gastos públicos.

O Governo Federal vem trabalhando de tal forma a melhor organizar seus órgãos de controle e contabilidade, de modo a executar suas atribuições, eficaz e eficientemente, gerindo e controlando da maneira mais racional os escassos recursos públicos. O art. 15 da Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, rege que:

O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

- I – as operações realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União;
- II – os recursos dos orçamentos vigentes e as alterações correspondentes;
- III – a receita prevista e a arrecadada e a despesa autorizada, empenhada, liquidada e paga à conta dos recursos orçamentários, bem como as disponibilidades financeiras;
- IV – a situação, perante a Fazenda Pública, de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou ainda, que em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária;
- V – a situação patrimonial do ente público e suas variações;
- VI – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
- VII – a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada;
- VIII – a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais.

Parágrafo único. As operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidas na execução orçamentária serão, também, objeto de registro, individualização e controle contábil.

1.11.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)

O SIAFI é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

O SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

O SIAFI oferece a toda Administração Pública as informações pertinentes às três tarefas básicas da gestão pública federal dos recursos arrecadados legalmente da sociedade: a Execução Orçamentária, Financeira e Elaboração das Demonstrações Contábeis, consolidadas no Balanço Geral da União (www.tesouro.fazenda.gov.br).

1.12 Orçamento Público

O orçamento, dentre outras funções, é responsável pela previsão do gasto público. De maneira simplificada, o orçamento é composto de expressões que descrevem os propósitos e as ações de governo (melhoria da saúde da população,

redução das desigualdades regionais, promoção das exportações, desenvolvimento do ensino fundamental, etc), aos quais são alocados determinados valores, considerando os insumos necessários à sua realização. Portanto, os orçamentos públicos são elos entre recursos financeiros e comportamentos humanos direcionados para alcançar objetivos de políticas públicas. Se as receitas previstas forem arrecadadas e disponibilizadas tempestivamente, as despesas, realizadas de acordo com as instruções; e as ações envolvidas produzirem as conseqüências esperadas, então, teoricamente, os propósitos consignados no orçamento serão alcançados. Por observação, é possível determinar até que ponto as previsões postuladas no orçamento se tornam verdadeiras.

Segundo o Manual Técnico Orçamentário (2005, p 17) a forma de organização do orçamento vem sofrendo alterações ao longo das últimas décadas e novas características vêm sendo incorporadas, de acordo com a necessidade de considerar determinados propósitos, de modo que atualmente o orçamento atende simultaneamente a vários fins.

Entre os mais importantes, destacam-se:

controle dos gastos – o orçamento deve ser um instrumento de proteção contra abusos dos administradores. O mecanismo utilizado é o detalhamento da especificação dos objetos de gasto, como por exemplo, diárias, locação de mão-de-obra, serviços de consultoria e outros;

gestão dos recursos – o orçamento deve especificar com clareza os projetos e atividades de modo a possibilitar aos administradores dos órgãos públicos orientação efetiva, e ao público em geral o conhecimento amplo quanto às tarefas a serem desenvolvidas para se obter maior eficiência produtiva e conseguir a melhor relação custo-benefício na realização de determinada tarefa. A ênfase neste caso é na especificação das ações orçamentárias, produtos e metas físicas;

planejamento – o orçamento deve ser um instrumento de implementação do plano de médio prazo do Governo. As ações orçamentárias – projetos e atividades – devem resultar em produtos que contribuam para consecução dos objetivos dos programas;

administração macroeconômica – o orçamento deve ser também um instrumento para controlar as receitas e despesas agregadas, de modo a possibilitar o alcance de objetivos de inflação baixa e redução do desemprego.

Como se pode depreender, os propósitos de um orçamento muitas vezes são conflitantes entre si, e isso explica, em parte, a perene discussão que gira em torno de questões orçamentárias.

A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e organização, as quais são implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado com o propósito de atender às exigências de informação demandada por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e os cidadãos em geral.

1.12.1 Estrutura Programática

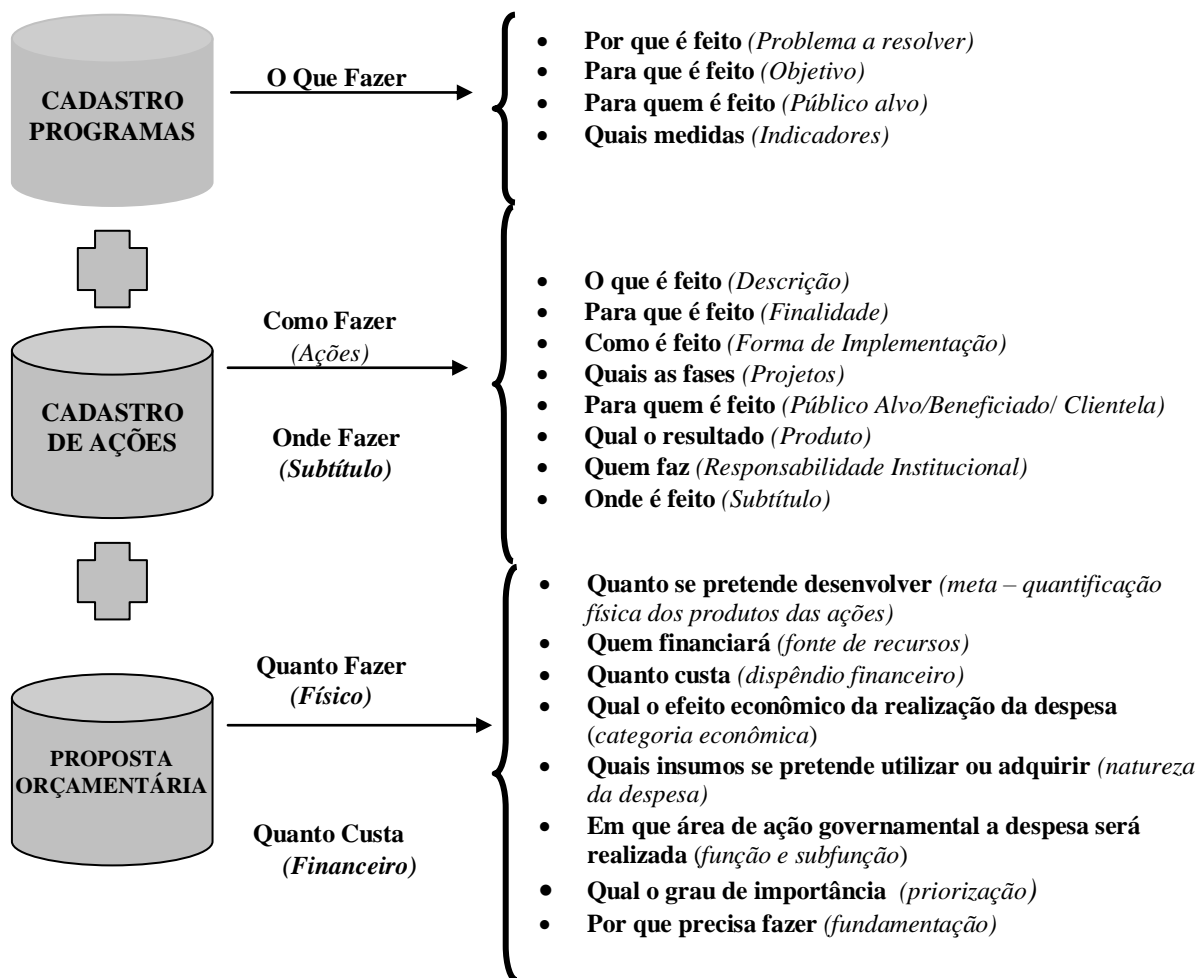
A definição da proposta orçamentária deve ser compreendida como a culminação de um conjunto articulado de ações realizadas pelos agentes do Sistema Orçamentário Federal, cujo objetivo final é responder, de maneira clara e objetiva, às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar, conforme demonstrado na figura 7.

1.13 Custos na Administração Pública

A preocupação com o tema Custos é constante na maioria das empresas há bastante tempo, tendo recentemente suscitado mais fortemente esse mesmo interesse na área pública em função de legislações específicas.

Na Administração Pública, as normas de controle são, em grande parte voltada ao controle das despesas, mas não do custo. A Lei 4320/64, a qual estabelece normas para elaboração dos orçamentos e balanços dos órgãos governamentais, prevê controle de custos apenas para as atividades industriais do Estado, conquanto não veda a possibilidade de se adotar um sistema de apropriação e de apuração dos mesmos. Assim sendo, as normas criadas pela Administração Pública, dependerá das características particulares de cada entidade governamental.

Figura 7 - Estrutura Programática do Orçamento Público.



Fonte: Adaptado do MTO 2005, pág. 21.

A Lei 4.320/64 estabelece em seu Art 99 que: “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”.

Como se vê, a disciplina legal contempla uma contabilidade de custos apenas para os serviços públicos industriais.

O PLC 135/96, que revogaria a lei 4.320, em tramitação no congresso a mais de dez anos, em seu Art 98 estabelece que: “A execução dos programas abrange o seu

objeto, o plano de organização, os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, buscar a *eficácia, eficiência e efetividade* e estimular os cumprimento das políticas públicas prescritas, bem como a exação no cumprimento da lei.

§ 1º O controle da execução deverá exercer-se em todos os órgãos e em todas as unidades administrativas, estas entendidas como centros de custos, compreendendo:

I - instrumentos de controle do seu desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente.

II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema.

III - instrumentos de controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) resgatou a preocupação com a limitação de gastos e com a implantação de uma contabilidade de custos no setor público, colocando em diploma legal o previsto no Art 98 do PLC/96, estabelecendo no § 3º do Art 50 que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

No mesmo sentido, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2001 previu a necessidade de implementação de um sistema de custos e, para o exercício de 2006, concretizada no art. 22 da Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO - 2006, dispõe que "além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo" (grifo nosso).

Por seu turno, o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União - TCU determinou que fossem adotadas "providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, § 2º)".

Por meio da Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, o

Governo Federal instituiu a Comissão Interministerial, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

Ressalte-se que a implantação de sistemas de custos não deve atender somente o cumprimento de um dispositivo legal, mas também a introdução de um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho da Administração Pública com relação aos produtos e aos serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados para o atendimento às suas inúmeras demandas.

1.14 Importância da contabilidade de custos na Administração Pública

Ao contrário do setor privado, o setor público, aqui circunscrito à administração direta, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. Na verdade, não existe, sequer, metodologia desenvolvida ou disponível no mercado que possibilite a sua imediata incorporação. O administrador público apenas está habituado a trabalhar com os conceitos de dotação e de verba orçamentária. Não há cultura instalada para aferição de custos no serviço público. As experiências são citadas vagamente e a literatura é também escassa. Com a edição da já citada Lei Complementar nº 101/00, usualmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, o desenvolvimento de um sistema para apropriação de custos tornou-se uma obrigação legal e, no Brasil, o assunto passou a ser objeto de interesse das administrações.

Um dos grandes desafios, neste momento, para a Administração Pública, é a necessidade de se preparar um novo sistema de Contabilidade Pública, o qual permitirá a evolução de novas formas de gestão.

Uma das causas primárias da ineficiência governamental é a inabilidade ou relutância em desenvolver e monitorar medidas de desempenho específico para as exigências governamentais.

(...) as mensurações de desempenho para as agências e programas governamentais fornecem uma base para alocação das receitas de impostos limitadas, entre programas de gastos propostos, que competem entre si, desde que se exponham, sistematicamente, as relações entre custos e benefícios dos diferentes programas. Elas também fornecem uma base para a responsabilidade e enfoque nas operações governamentais. O conjunto de medidas de desempenho para um programa assegura que todas as pessoas envolvidas com um programa governamental específico entendam seu âmbito e objetivos e como seus trabalhos contribuem com os objetivos organizacionais (Atkinson *et al.* 2000, p. 596)

Numa Administração que esteja voltada à eficiência, eficácia e produtividade, o processo de Tomada de Decisão bem encaminhado, é sem dúvida, fator preponderante de bons ou maus índices de desempenho. Toda decisão implica conhecer determinadas variáveis qualitativa e quantitativamente expostas, com toda a transparência, clareza e objetividade, inerentes a qualquer processo do gênero. Nesse ponto, a Gestão de Custos no âmbito governamental é decisiva, havendo necessidade de exatidão e coerência nos dados apresentados, pois é um instrumento essencial àquele que está na condução dos interesses públicos.

Silva (2004, p. 15), argumenta que:

A Contabilidade Governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto à forma de sua atuação, mormente no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio do povo por meio dos tributos.

Para Afonso (2000) a economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. Os próprios sistemas contábeis e orçamentários tradicionais tornam-se insuficientes (quando não inadequados) diante de tão drásticas mudanças no ambiente dos negócios públicos e privados. Na necessidade permanente de se reduzir os déficits.

Giacomoni (2005, p. 170) por sua vez considera importante a mensuração de custos como suporte à implantação efetiva do orçamento- programa, afirmando que "o ciclo da reforma orçamentária representada pelo Orçamento-programa fecha-se através da incorporação, na elaboração e no controle orçamentário, de Sistemas de Custos". Cita também as prescrições do *Manual de medición de costos por programas* do ILPES - *INSTITUTO LATINOAMERICANO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL* (Santiago do Chile, 1967) segundo o qual: O sistema de Orçamento-programa baseia sua operação no cálculo de custos (...) e para isso "(...) é necessário adaptar a contabilidade fiscal para que proporcione os antecedentes necessários com respeito aos custos, sejam esses unitários e/ou totais (...)".

Dentro da concepção do ILPES, a *Contabilidade Fiscal* deve incorporar a Contabilidade de Custos.

Assim, Giacomoni (2005, p.170) defende a utilização de informações de custos como elemento de um sistema mais amplo de mensuração (física e financeira) do orçamento, aperfeiçoando-o como instrumento efetivo de planejamento e gestão dos recursos públicos.

Alonso (1999, p. 39) afirma que "o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos". Considera que o Governo está mudando sua forma de gestão para um "governo de resultados", citando Osborne (1994) e que, para isso, é necessário dotar a Administração Pública de sistemas de informações gerenciais eficientes, dentre eles um Sistema de Custos.

Para Filho (2003, p. 47) O caráter inovador de um Sistema de Custos na área pública reside exatamente na busca da *identificação do consumo dos recursos*, fator que não é contemplado pela Contabilidade Pública, até porque isto foge ao escopo deste ramo da ciência contábil (seus objetivos estão especificamente ligados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas). O Sistema de Custos busca agregar novas informações, de caráter gerencial, ao conjunto já existente de informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

A importância do tema **custos no serviço público** pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais nessa área em vários estados da federação, na última década e pelo espaço que o tema vem ganhando na literatura especializada. No governo federal, esse tema possui especial relevância, em função do Plano Plurianual PPA 2000-2003, 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 custa os processos de trabalho ou os programas governamentais; e
- e) onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Para Silva (1996, p. 112) a implantação de uma Contabilidade de Custos nas entidades governamentais é de suma importância, visto que os entes públicos devem

preocupar-se, especialmente, a partir de 1988 com as informações analíticas sobre custos, ingressos, margens e resultados que podem ser úteis para o processo de planificação e tomada de decisões, tanto no sentido político como no administrativo.

A Comissão Interministerial de custos (2005), em seu relatório final, conclui ter a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

Nota-se que todos os autores citados são unânimes quando se fala da importância da Contabilidade de Custos na Administração Pública, principalmente como ferramenta de aferição da eficiência, eficácia e produtividade dos Gestores Públicos, indispensável à transparência fiscal.

Veremos agora quais são as modelagens de um sistema de custos para a Administração Pública, proposta pelos autores e pelos Órgãos Públicos.

1.14.1 Modelagem de um sistema de custos para a Administração Pública

Conforme já citado neste trabalho, a implantação de sistemas de custos na Administração Pública não atende apenas a idéia de modernização e da eficiência da gestão, mas é, também, uma exigência de normas legais vigente. No entanto, a legislação trata do assunto de forma geral, sem especificar método ou modelo específico.

O modelo a ser utilizado, deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado. Deve conduzir a uma visão global do sistema, de forma a ordenar e integrar seus subsistemas. Sua materialização dá-se através do sistema de informações.

Para Silva (1996, p. 113) a Contabilidade de Custo para as entidades públicas deve ter algumas características que a distinguem das entidades privadas, entre as quais destacam-se:

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

Apesar das dificuldades apresentadas pelo autor, o mesmo reconhece que a utilização dos conceitos de custos nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda, servir de instrumento da gestão facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Silva (1996, p. 153), ainda argumenta que, em função do atual estágio da contabilidade governamental e do orçamento é recomendável, num primeiro passo, o custeamento baseado em atividades (ABC), onde sejam identificados, inicialmente, os custos das atividades desenvolvidas que, posteriormente, podem ser alocados aos produtos, serviços e projetos”.

A Literatura nos mostra que para a construção de um sistema de custos é necessário o completo entendimento de:

- a) estrutura organizacional da instituição;
- b) procedimento ou processos de produção; e
- c) tipo de informação de custo desejada e exigida pela administração.

A construção do sistema pressupõe a existência de uma estrutura organizacional estabelecida, capaz de suportar funções hierárquicas que exerçam autoridade e responsabilidade. O entendimento do processo deveria servir para identificar seus clientes e suas necessidades, assim como para a própria estruturação do sistema (inputs e outputs).

Para Afonso (2000, p. 2) “ao se delinear os sistemas de custos na Administração Pública são necessários ainda os seguintes elementos:

a) o plano de contas, capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado;

b) a determinação da unidade de custo, para resolver o problema referente à unidade em que o custo do serviço deve ser demonstrado”.

Além destes elementos, Afonso ainda cita outros questionamentos que precisam ser respondidos para se conseguir a adequação de um sistema de custos:

a) quais são os processos por que passa cada um dos serviços (gerenciamento de processos);

b) a atividade base correta para a aplicação das despesas indiretas (direcionador de custo) ao programa.

Afonso conclui que o sistema de custo baseado nas atividades se adequa muito bem ao serviço público. Através da classificação funcional-programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, etc., estabelecendo bases de comparação com orçamento e com outros entes.

Segundo Filho (2003, p. 48) A implantação de um Sistema de Custos numa organização pública passa por uma visão integrada dos seguintes aspectos:

a) Quais são os *recursos utilizados*: humanos, materiais, financeiros, tecnológicos;

b) Quais são bens e serviços prestados à coletividade, sejam eles divisíveis (saúde, educação, saneamento) ou indivisíveis (segurança pública, justiça);

c) Quais são os processos produtivos pelos quais os recursos são consumidos pela prestação de cada um destes bens e serviços;

d) Quais são efetivamente os custos associados a cada um destes elementos.

Para Alonso (1999, p. 50) em relação aos sistemas tradicionais, o ABC é particularmente adequado ao setor público porque:

“(1) foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros”.

2) o custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao direto. E o custo indireto depende de critérios de rateio um tanto arbitrários.

3) os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos;

4) o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos. Em particular, o ABC instrumentaliza cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto.

Para Beulke (2005, p. 28) “a metodologia de custos na Administração Pública pode ser visto por um duplo enfoque: *os objetivos gerais e objetivos específicos*”.

- Como objetivos gerais:

a) Dotar a Administração Pública de uma ferramenta gerencial para medir, controlar, avaliar os gastos/custos, disponibilizando aos gestores informações e dados de apoio no processo de tomada de decisões; e

b) Atender o § 3º do art. 50, da LRF.

- objetivos específicos:

a) Apurar os gastos/custos por:

1. departamentos, divisões e seções ou designações equivalentes (gastos/custos estruturais por local de ocorrência);

2. unidades de serviços (saúde, segurança, educação, agricultura e outros);

3. recursos utilizados pela administração pública (humanos, materiais, serviços e tecnologia);

4. funções, subfunções, programas, projetos e atividades de governo;

5. serviços e bens prestados/produzidos pela administração pública (custo de um aluno, paciente, apenado, produto, serviço específico).

b) Disponibilizar informações em relatórios de:

1. custos próprios, ensejando sua *rastreabilidade* por unidades operacionais (departamentos, divisões, seções) e por objeto (aluno, paciente e tipo de serviço em geral), tanto do ponto de vista de gestão, como num estágio mais avançado, para análise de redimensionamento do gasto público;

2. custos para subsidiar a elaboração do Plano Plurianual, da Lei da Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual;

3. monitoramento dos custos reais por Centros de Custos (CC's) em comparação com as quotas ou alçadas, na fase de execução orçamentária;

4. custos aplicados em serviços específicos de imobilizações próprias, representados por bens permanentes em geral (escolas, hospitais...);

5. custos para subsidiar a realização de auditoria da gestão pública sob enfoque da eficiência;

6. custos para o embasamento de estudos de viabilidade econômica de investimentos e de parcerias;

7. mensuração de resultado de atividades nos Órgãos com receitas próprias.

Apesar do autor não citar em seu trabalho um sistema de custos específico, a sua metodologia tende para o sistema ABC.

O Banco Central do Brasil desenvolveu e implantou, no período de abril de 2002 a junho de 2003, um Sistema de Custos e Informações Gerenciais destinado a apurar os custos das atividades desempenhadas e dos produtos gerados pela Instituição.

Segundo o trabalho elaborado pela equipe da Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento do Banco Central do Brasil (2004, p. 13) o desenvolvimento do projeto do Sistema de Custos implantado de forma corporativa, abrangendo todos os departamentos do Banco e as operações a eles relacionadas, tendo como objetivos principais:

- mensurar e controlar os custos administrativos do Banco;
- quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade

(macroprocessos);

• mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções;

• subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução;

- atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O custeio baseado em atividades ABC foi a metodologia de custeio utilizada no modelo de custos do Banco.

Segundo o Relatório Final da Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 Out 05, a implantação de sistemas de custos na Administração Pública Federal deve ser gradual, com destaque para três etapas, a saber:

- 1ª etapa – Definição de padrões mínimos para a apuração de um conjunto básico de indicadores de custos para toda a APF. A apuração dos indicadores de custos definidos nesse Conjunto Básico deve preceder o desenvolvimento de projetos de sistemas de custos mais abrangentes;
- 2ª etapa – elaboração de projetos de sistemas de custos sob responsabilidade dos próprios órgãos e entidades. Tais sistemas terão caráter mais abrangente, contemplando os aspectos mais relevantes de cada realidade organizacional; e
- 3ª etapa – implantação dos projetos de sistemas de custos e consolidação do modelo de gestão baseado em custos e resultados.

A Comissão considera conveniente que o Governo Federal e, especificamente o Comitê Gestor do Sistema de Custos, avaliem a conveniência de fomentar projetos-piloto de sistemas de indicadores de custos que satisfaçam requisitos tais que o conhecimento acumulado em tais projetos possa ser posteriormente difundido por toda a Administração Pública Federal. Esse é o caso, em particular, dos sistemas de custeio baseados em atividades (método ABC de custeio).

O Exército Brasileiro está desenvolvendo um sistema de custos no âmbito da Força Terrestre, denominado SISCUSTOS (Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro).

O SISCUSTOS é um sistema gerencial, integrado aos sistemas corporativos do Exército, que tem por finalidade proporcionar aos gestores das organizações militares (OM) informações relevantes sobre os custos dos produtos e dos serviços postos à disposição dessas OM.

O SISCUSTOS contempla um dos objetivos da administração governamental contemporânea, no que se refere à qualidade do gasto público, no contexto atual de reforma do Estado, ajuste fiscal e modernização da gestão pública, com finalidade de:

- Identificar o custo das atividades significativas.

- Proporcionar aos decisores, nos seus respectivos níveis, informações gerenciais sobre os custos apropriados nas diferentes atividades.

- Realizar o acompanhamento gerencial das Organizações Militares (OM).

- Disponibilizar informações, em tempo hábil, para auxiliar no processo decisório, mediante a análise comparativa dos custos reais com os custos padrão.

O Exército, para a elaboração de seu Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) tomou por base um método de custeio que permite a apuração e o controle dos custos de sua estrutura organizacional, em função das atividades que executam, sejam elas *meio* ou *fim*. Trata-se do custeio baseado nas atividades administrativas, mais conhecido por método “ABC”.

Podemos observar que todos os autores citados e projetos em desenvolvimento para implantação de custos na Administração Pública, recomendam o Custeio por Atividades (ABC), isto se deve porque o custeio tradicional restringe os objetos de custeio aos produtos. Porém, em muitas áreas do serviço público, fica até um pouco difícil identificar, de forma precisa, qual é o produto. Essa dificuldade vem sendo constatada nos levantamentos de processos feitos nos últimos anos em órgãos do governo federal. Os produtos do setor público típico são, regra geral, serviços não-homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado;

1.14.2 Metodologia do Sistema Gerencial de Custos do Exército - SISCUSTOS

Em 25 de setembro de 2006, foi realizado na Diretoria de Contabilidade do Exército (Dcont), Brasília – DF, o I Seminário De Custos Das Forças Armadas, com a participação das três Forças (Marinha, Exército e Aeronáutica) e outros palestrantes civis, quando o Exército apresentou a Metodologia adotada no SISCUSTOS.

Antes de passarmos a metodologia utilizada no Sistema vamos listar alguns termos relevantes para a melhor compreensão do assunto:

Atividades de Governo - São ações de governo, direcionadas para a produção de bens e serviços, que consumirão os recursos financeiros

disponibilizados na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), em forma de projetos e atividades orçamentárias.

Atividades de Custeio – São as rotinas desenvolvidas por uma organização que contribuem para a obtenção de um bem ou serviço. Caracterizam-se pela utilização efetiva dos insumos geradores do bem ou serviço.

Despesas - São todos os gastos realizados pela administração pública no processo da execução orçamentária e ainda não utilizados na geração de um produto ou de um serviço.

Custo - É o registro contábil de um gasto utilizado na elaboração de um produto ou na execução de um serviço (consumo de recursos, por atividade).

Grupo de Custos (GC) – É a agregação de Centros de Custos afins para atingir um mesmo objetivo e vincular a um programa (projeto/atividade). O GC representa uma macroatividade da organização.

Centro de Custos (CC)- É o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

Produtos ou Serviços - São os objetos das atividades, indicando aquilo que elas produzem.

Custo Direto - É a parcela do custo total diretamente identificada com o produto ou com o processo de trabalho.

Custo Indireto - É a parcela do custo total que não é identificada diretamente com o produto, ainda que seja essencial para a sua produção. Depende, portanto, de critérios de rateio (entre produtos, processos ou outros objetos de custo).

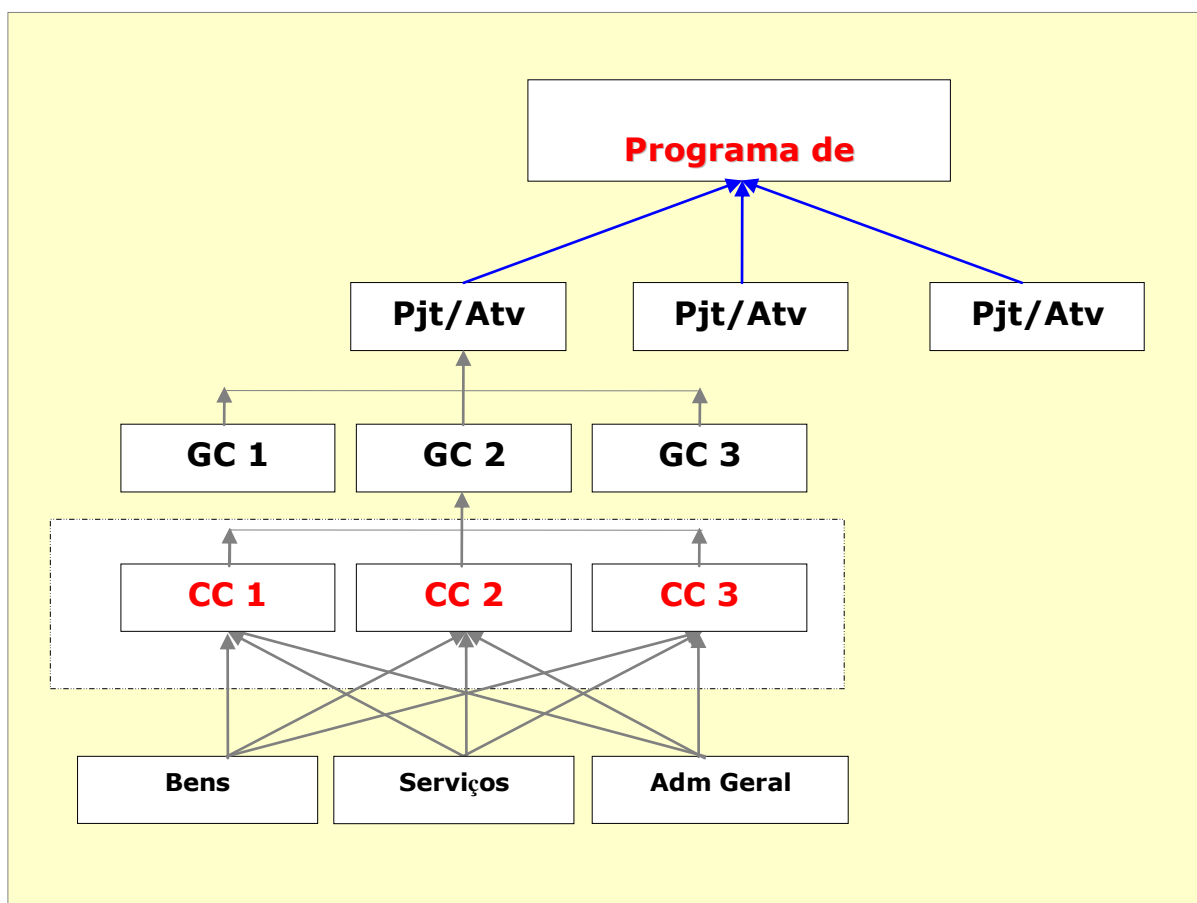
Direcionadores de Custos: é o fator que determina a ocorrência de uma atividade.

Objetos de Custo: representam a razão pela qual as atividades se realizam.

O Sistema baseia-se na legislação federal, propiciando ao gestor das organizações o levantamento dos custos até o nível programa de governo.

Cada projeto/atividade poderá dar origem a vários GC que, por sua vez, poderá se subdividir em tantos CC quantos forem necessários. A figura 8 mostra como se chega ao custo de um programa de governo.

Figura 8 - Como se chega ao custo de um programa de governo.



Fonte: Brasil, SISCUSTOS (2006, p. 4).

GC – Grupo de Custos

CC – Centro de Custos

1.14.3 Classificação de Centros de Custos

Para facilidade de entendimento, os Centros de Custos estão subdivididos em 03(três) áreas de abrangência:

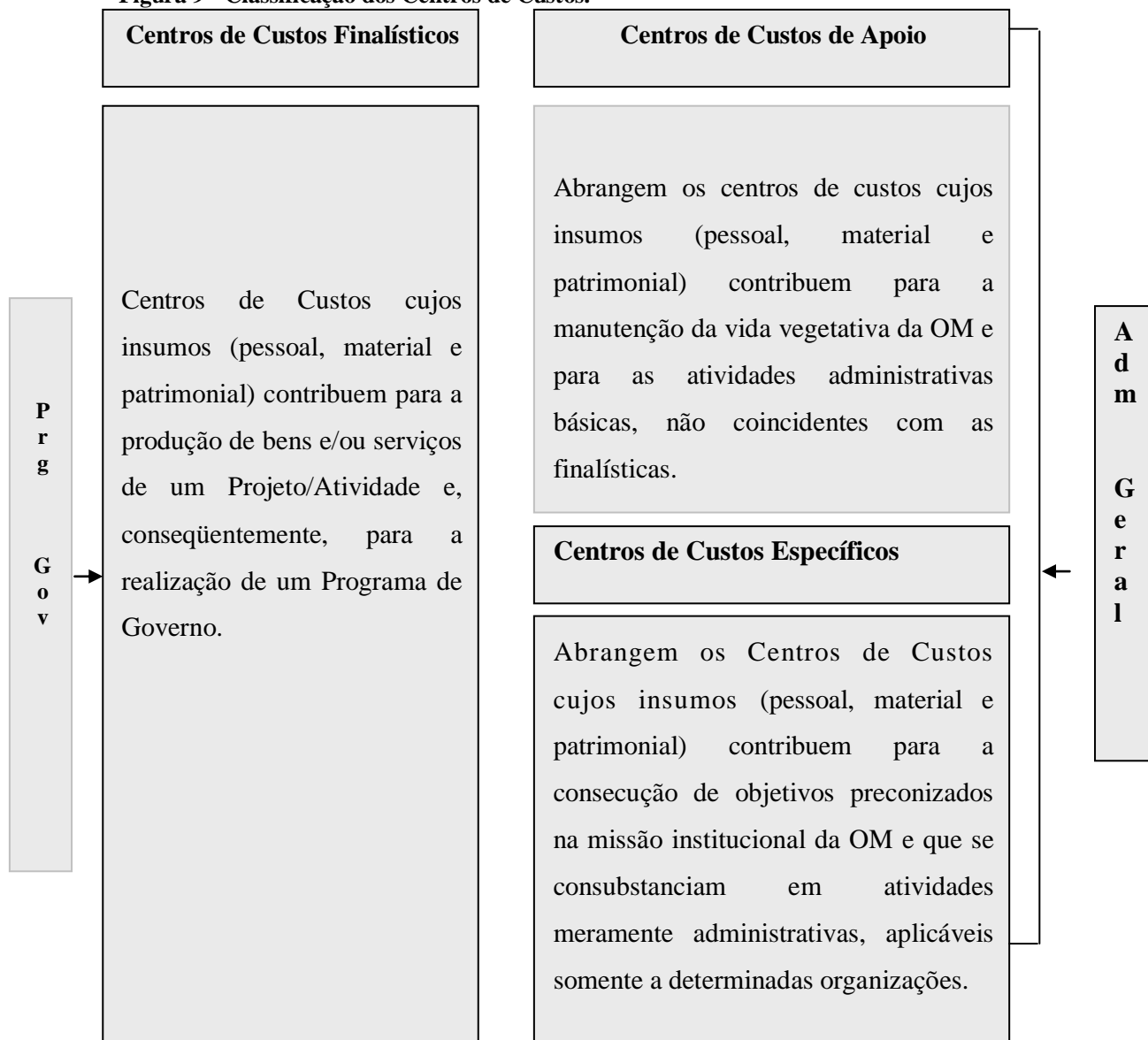
a. Centros de Custos Finalísticos - São aqueles que dizem respeito às atividades finalísticas do Órgão Gestor;

b. Centros de Custos de Apoio - São aqueles que dizem respeito à manutenção da vida vegetativa das organizações; e

c. Centros de Custos Específicos - São aqueles que dizem respeito à missão institucional da organização, porém limitados às suas atividades administrativas.

A figura 9 mostra a classificação dos Centros de Custos.

Figura 9 - Classificação dos Centros de Custos.



Fonte: SISCUSTOS (2006, p. 5).

O quadro 2 mostra com se faz o mapeamento dos Grupos e Centros de Custos, utilizando como exemplo uma Unidade Setorial do Comando do Exército.

Quadro 2 - Mapeamento dos Grupos e Centros de Custos.

Prog	Ação de Governo	Grupo de Custo	Centro de Custo
0638	2255 – Altos Estudos de Política Estratégica	F006 – Altos Estudos de Política E Estratégica	00601 – Curso de Política, Estratégia e Alta Administração do Exército
	2509 - Ensino Preparatório para Oficiais	F007 – Preparatório de Cadetes	00701 – Curso Preparatório de Cadetes
	2514 - Formação de Oficiais	F008 – Formação de Oficiais de Carreira	00801 – Formação de Oficiais do Quadro Complementar

Fonte: Adaptado Brasil Seminário de Custos das Força Armadas 2006.

1.14.4 Importação de dados para o sistema gerencial de custos

A importação de dados (carga no Sistema) será realizada pela Seção de Custos da Diretoria de Contabilidade (D Cont), proveniente do SIAFI e dos demais sistemas corporativos em uso no Exército, objetivando disponibilizar informações gerenciais às UG.

As Unidades Gestoras (UG) inserem dados de rateio (alocação de pessoal, carga energética e telefones instalados) diretamente no Sistema. Os dados de custeio são inseridos no SIAFI, por meio da apropriação das Notas de Lançamentos (NL) e Contas a Pagar e a Receber (CPR), indicando a atividade (Centro de Custo).

A D Cont, utilizando o extrator de dados do SIAFI, captura os dados de custeio das UG, carregando-os no SISCUSTOS.

Mensalmente o Centro de Pagamento do Exército (CPEX) disponibiliza o banco de dados do último pagamento efetuado que é carregado no Sistema, caracterizando a alocação do pessoal pelos diferentes Centros de Custos.

O Centro de Desenvolvimento de Sistemas (CDS) disponibiliza os dados de custos do Sistema de Material do Exército SIMATEX.

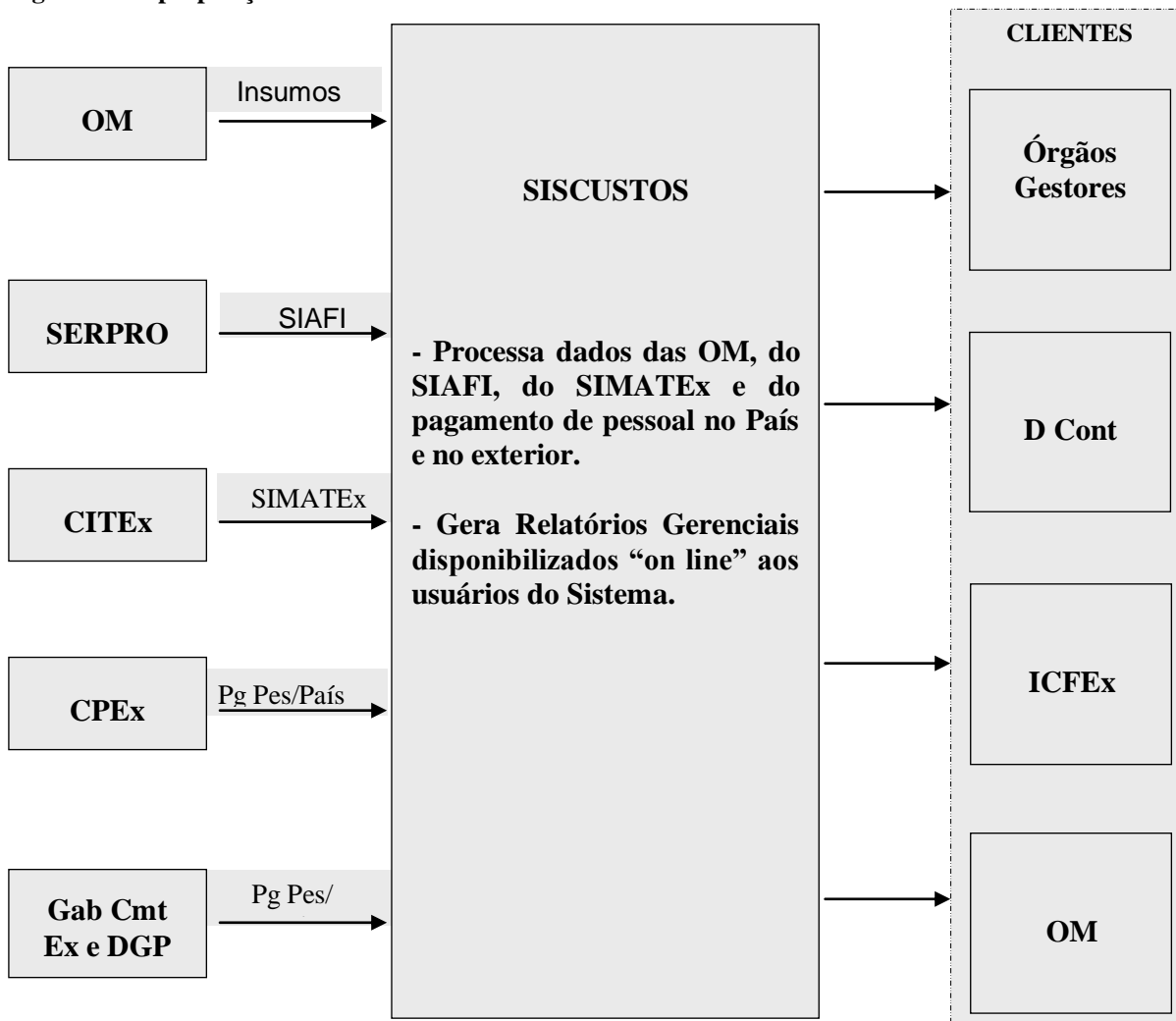
Inseridos todos os dados necessários, o Sistema Gerencial de Custos disponibiliza Relatórios Gerenciais “on-line” aos usuários. A figura 10 mostra a apropriação dos custos.

A implantação do Sistema Gerencial de Custos do Exército significa não somente o cumprimento de um dispositivo legal, mas também a introdução de um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho da Instituição com relação aos produtos e aos serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados para o atendimento às suas inúmeras demandas.

A introdução do Sistema Gerencial de Custos no âmbito do Exército representa uma inovação, pois consolida uma cultura corporativa baseada na eficiência de suas ações, medida em termos de resultados e de indicadores de desempenho, servindo também como importante subsídio para a tomada de decisão e de planejamento de suas atividades, bem como para a aferição do desempenho de suas diversas Organizações Militares.

O Sistema Gerencial de Custos do Exército está integrado aos sistemas corporativos da Instituição e fornecerá aos diversos gestores informações relevantes sobre os custos do Comando do Exército.

Figura 10 - Apropriação de custos.



Fonte: SISCUSTOS (2006, p. 6).

Feita a Revisão da Literatura, através da pesquisa em obras de diversos autores, com o entendimento dos conceitos fundamentais de Contabilidade de Custos, isto é, de como é estruturado um sistema de custos e de como funciona cada um de seus componentes na determinação dos custos dos produtos e também, sobre a aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública, em seguida veremos os Estudo de Caso dos Laboratórios Químicos Farmacêuticos da Marinha, Exército e Aeronáutica.

2 OS LABORATÓRIOS QUÍMICO FARMACÊUTICOS DA MARINHA (LFM), DO EXÉRCITO (LQFEx) E AERONÁUTICA (LQFA) – OS CASOS

Faremos agora a apresentação das três Organizações Militares, mostrando seus históricos, suas missões e organizações.

2.1 Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM)

O Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM), situado à Av. Dom Helder Câmara, nº 15 – Benfica - Rio de Janeiro/RJ, foi criado com o nome de "Laboratório Farmacêutico da Marinha e Gabinete de Análise", pelo Decreto nº 6.233, de 14 de novembro de 1906, que também regulamentou suas atividades. Posteriormente, pelo Decreto nº 17.400, de 29 de julho de 1926, teve sua denominação alterada para "Laboratório de Material Sanitário Naval", denominação modificada para "Laboratório Farmacêutico Naval", pelo Decreto nº 24.566, de 04 de julho de 1934.

Pelo Decreto nº 44.898, de 27 de novembro de 1958, teve sua organização e atividades reestruturadas e passou a denominar-se "Laboratório Farmacêutico da Marinha" (LFM). Com a revogação desse Decreto, pelo Decreto nº 83.569, de 12 de junho de 1979, passou a ter suas atividades regulamentadas pela Portaria Ministerial nº 1081, de 13 de junho de 1979. Revogada pela Portaria Ministerial nº 0437, de 13 de junho de 1989, passou a ter sua organização e atividades estruturadas pelo Regulamento aprovado pela Portaria nº 0027, de 22 de junho de 1989, que foi revogada pela de nº 0387, de 18 de setembro de 1998, do Chefe de Estado-Maior da Armada (CEMA).

Com a publicação da Portaria Ministerial nº 227, de 15 de setembro de 1998, passou à subordinação do Centro Logístico de Saúde da Marinha (CLSM), passando a ter suas atividades e organização estruturadas pelo Regulamento aprovado pela Portaria nº 0367 de 30 de setembro de 1998.

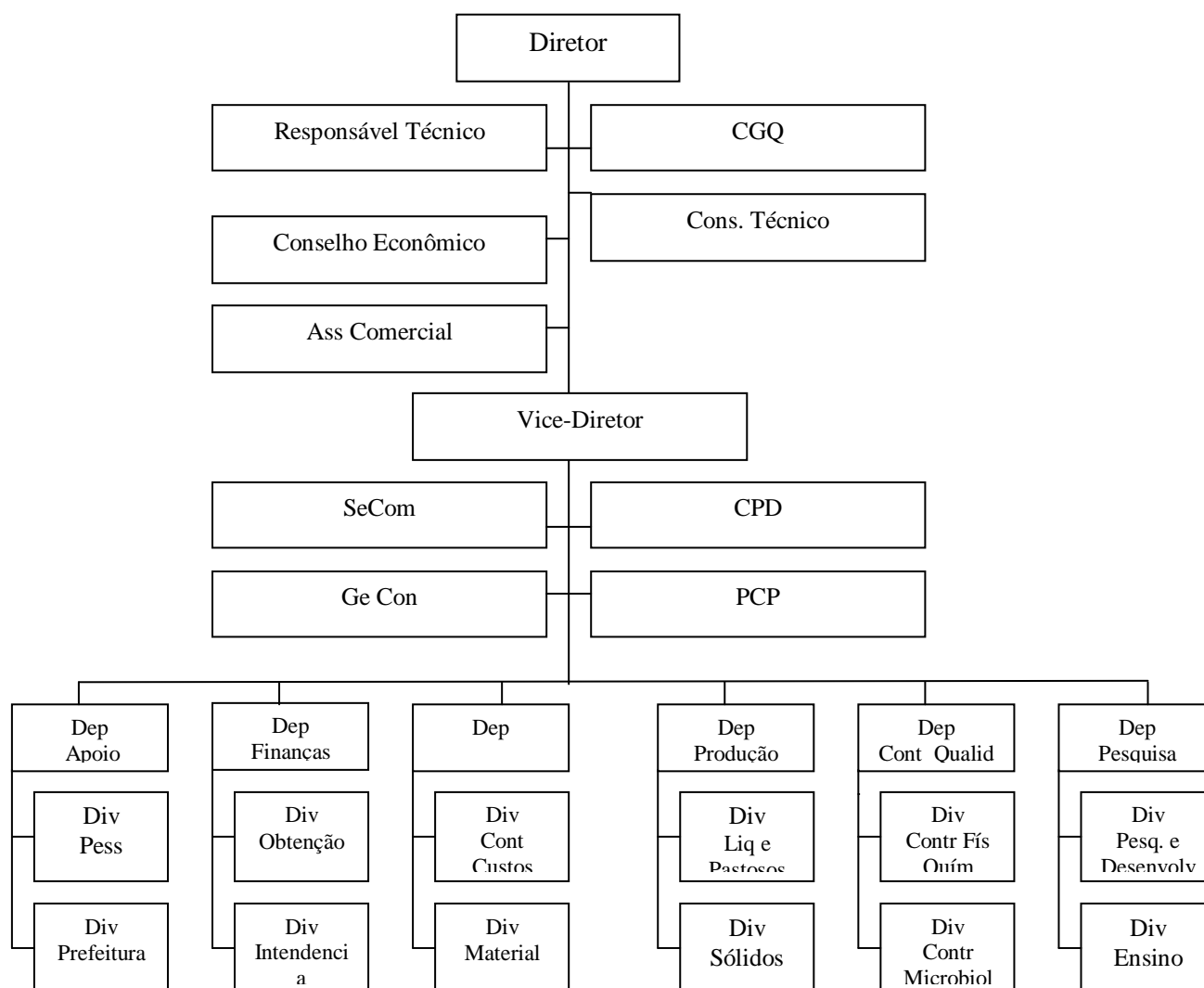
2.1.1 Missão

O Laboratório Farmacêutico da Marinha - LFM tem o propósito de contribuir para a eficácia do Sistema de Saúde da Marinha, no tocante à produção e distribuição de especialidades químicas farmacêuticas.

2.1.2 Organização

A figura 11 mostra a estrutura organizacional do Laboratório Farmacêutico da Marinha.

Figura 11 - Organograma do LFM.



Fonte Adaptado <http://www.lfm.mb/lfm-intranet>, baixado em 12/01/2007.

2.2 Laboratório Químico-Farmacêutico do Exército (LQFEx)

O Laboratório Químico Farmacêutico do Exército (LQFEx), situado à Rua Licínio Cardoso, nº 96 – Triagem - Rio de Janeiro/ RJ, foi criado por decreto de Dom João VI, em 21 de maio de 1808, com a denominação de Botica Real Militar, situada no Hospital Militar e da Marinha, no Morro do Castelo, na cidade do Rio de Janeiro, com o

objetivo de se organizar um serviço de saúde que pudesse assistir às tropas dos reais exércitos sediados em nossa Pátria, bem como toda a corte. Em 1887, recebeu a denominação de Laboratório Químico Farmacêutico do Exército e a partir de 1939 instalou-se em sua sede atual, no bairro de Triagem, no Rio de Janeiro.

O LQFEx é uma Organização Militar de Saúde (OMS), com autonomia administrativa, gerido pelo regime da administração pública direta, sendo subordinado tecnicamente à Diretoria de Saúde e administrativa e disciplinarmente à 1ª Região Militar.

O LQFEx é uma unidade militar que atua no ramo farmacêutico. Sua atribuição específica é de fabricar, armazenar e distribuir medicamentos, destinados às Organizações Militares e outros Órgãos Públicos como o Ministério da Saúde e as Secretarias de Saúde de Estados e Municípios.

2.2.1 Missão

O Laboratório Químico Farmacêutico do Exército tem como missão produzir medicamentos que previnam e curem doenças melhorando a qualidade de vida e que representem excepcional valor aos seus clientes.

2.2.2 Organização

O organograma do LQFEx passou por modificações no ano de 2003, com o propósito de adequar sua estrutura organizacional para atender às exigências preconizadas pelos Órgãos Normativos e Reguladores (Ex.: Ministério da Defesa, Comando do Exército e ANVISA) e atender às expectativas dos clientes internos e externos.

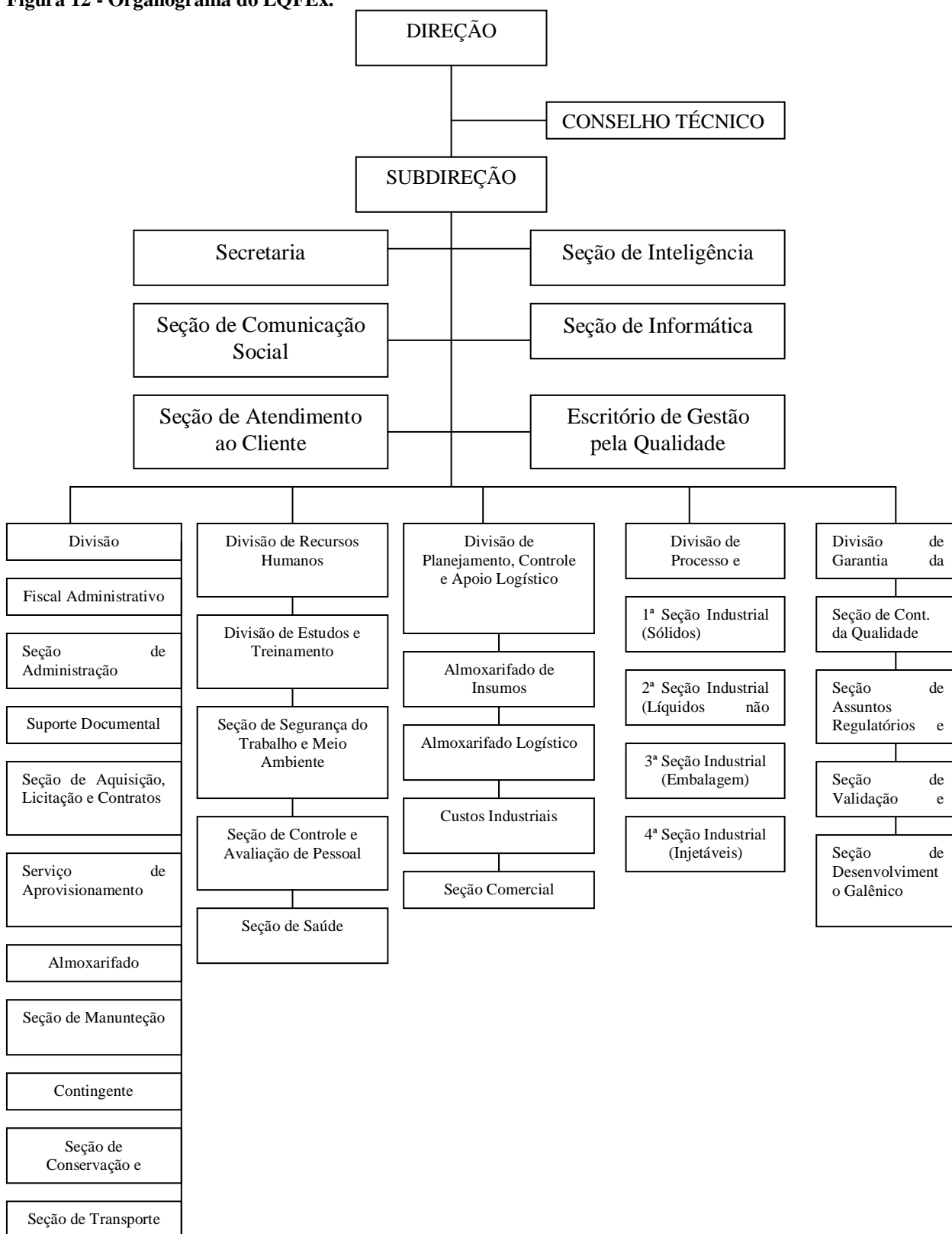
A estrutura de cargos é definida no Quadro de Cargos Previstos (QCP) para os colaboradores militares (Portaria nº 018-EME/Res, 9 Nov 2004) e no Quadro de Lotação do Pessoal Civil (QLCP) para os colaboradores civis (Lei 5.645, 10 Dez 1970). A figura 12, mostra a estrutura organizacional do LQFEx.

2.3 Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica

O Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica, situado à Rua Cabo Nelson Odir da Silva, nº 4001, Estrada do Galeão - Ilha do Governador, foi criado no

dia 07 de abril de 1962, da Seção de Farmácia Hospitalar do antigo Hospital de Aeronáutica do Galeão, com equipamentos trazidos da Escola de Especialistas da Aeronáutica.

Figura 12 - Organograma do LQFEx.



Fonte: <http://www.lqfex.eb.mil.br/>, baixado em 04 dez 06.

No dia 07 de maio de 1963, a Farmácia Hospitalar do Hospital de Aeronáutica do Galeão, dispondo de outros equipamentos, tem sua pequena área ampliada e promove um discreto incremento na sua linha de produção recebendo, a partir de então, o nome de Farmácia Industrial da Diretoria e Saúde da Aeronáutica. Com o crescente aumento do volume de produção, associado à demanda de outros produtos já então ofertados, do tipo cápsulas, elixires, soluções, suspensões, xaropes e produtos degermantes, a Farmácia Industrial da Diretoria de Saúde da Aeronáutica passa a ser chamada, no dia 03 de julho de 1968, de Núcleo do Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica, sendo transferido para as atuais instalações, com produção em maior escala e diversificação de sua linha de produtos, incluindo as formas farmacêuticas injetáveis e drágeas. Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica (LAQFA), previsto pelo Decreto-Lei nº 68.648, de 21 de maio de 1971, é a Organização do Comando da Aeronáutica que tem por finalidade a fabricação, a distribuição e a comercialização dos produtos químicos-farmacêuticos, de interesse da Diretoria de Saúde da Aeronáutica (DIRSA) e de Órgãos definidos pelo Governo Federal.

2.3.1 Missão

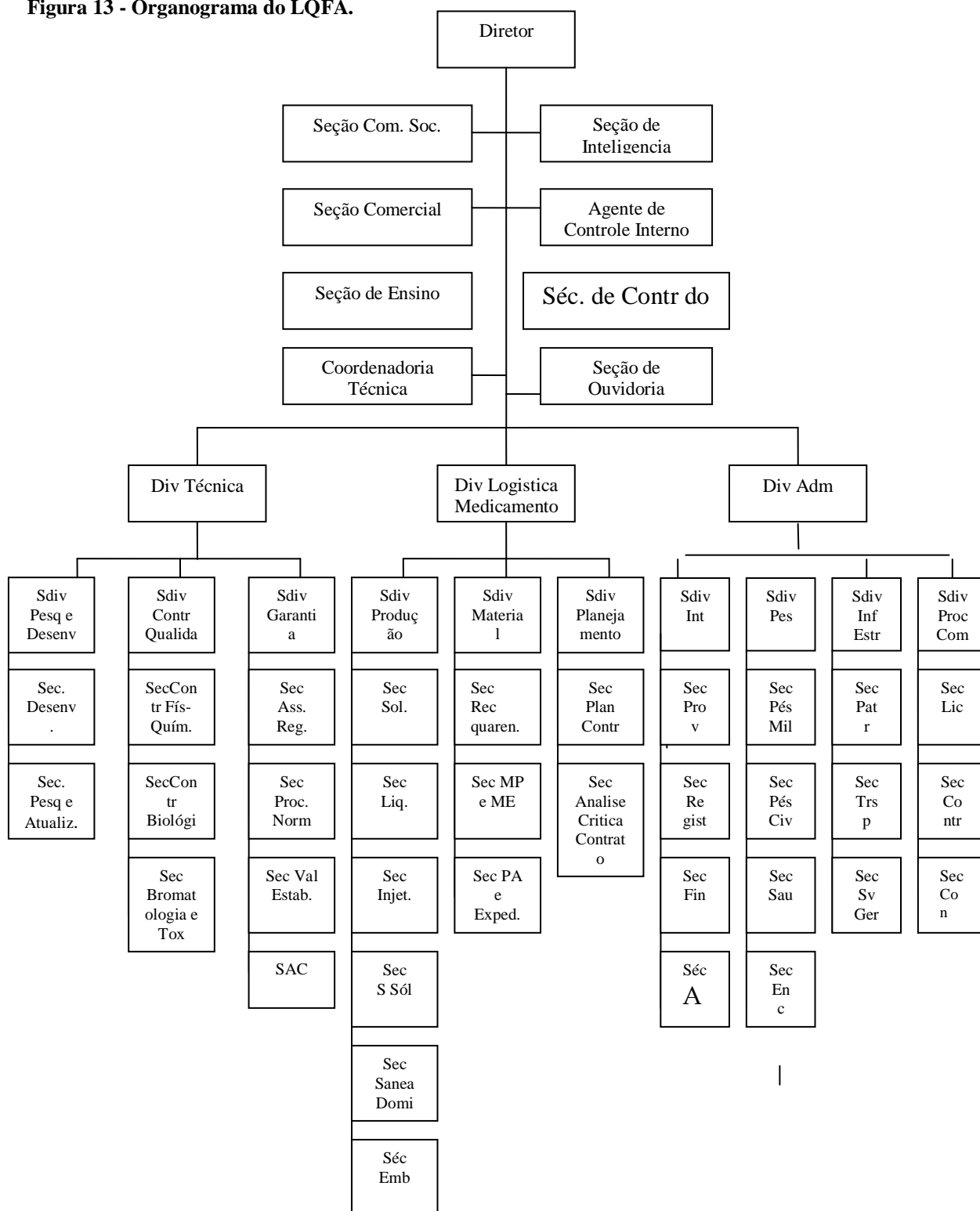
O Laboratório Químico-Farmacêutico da Aeronáutica tem como missão Desenvolver, fabricar e distribuir medicamentos e produtos químicos, para atender ao Comando da Aeronáutica e ao Sistema Público de Saúde, promovendo qualidade de vida.

2.3.2 Organização

A figura 13, , mostra a estrutura organizacional do Laboratório da Aeronáutica.

Como podemos observar que a missão e estrutura organizacional dos três laboratórios são bem definidas e parecidas tendo um ambiente favorável para um funcionamento de sistema de custos.

Figura 13 - Organograma do LQFA.



Fonte: Adaptado de Brasil, RICA 21-162/2006.

2.4 Principais Clientes

O mercado dos Laboratórios é exclusivamente nacional, sendo voltado para órgãos públicos. O relacionamento entre esses órgãos e os laboratórios é influenciado de acordo com normas em vigor e recomendações dos Escalões Superiores. As descrições dos principais clientes e suas características estão relatadas no quadro 3.

Quadro 3 - Principais clientes.

Principais Clientes		
LFM	LQFEx	LQFA
Organizações Militares da Marinha, Organizações Militares de Saúde da Marinha e Farmácias Ambulatoriais da Marinha	Organizações Militares do Exército, Organizações Militares de Saúde do Exército e Farmácias Ambulatoriais do Exército	Organizações Militares da Aeronáutica, Organizações Militares de Saúde da Aeronáutica e Farmácias Ambulatoriais da Aeronáutica
Organizações Militares de outra Força e Auxiliares e Órgãos Governamentais	Organizações Militares de outra Força e Auxiliares e Órgãos Governamentais	Organizações Militares de outra Força e Auxiliares e Órgãos Governamentais
Instituições Filantrópicas	Instituições Filantrópicas	Instituições Filantrópicas
	Cidadãos (prescritores e usuários)	

Fonte autor

2.5 Principais Concorrentes e Parceiros

Os laboratórios militares têm como principais concorrentes e parceiros os laboratórios oficiais existentes no país. O quadro 4 resume os principais concorrentes e parceiros.

2.6 Capacidade Instalada

O quadro 5 mostra a capacidade instalada dos laboratórios, por tipo de medicamentos.

2.7 Sistema de Custeio Utilizado pelo LFM

O LFM começou a apurar os custos de seus produtos a partir do ano de 1994, quando foi transformado em uma Organização Militar Prestadora de Serviço Industrial (OMPS-I), da Marinha do Brasil (MB).

Quadro 4 - Principais Concorrentes e Parceiros.

Principais Concorrentes e Parceiros		
LFM	LQFEx	LQFA
Instituto de tecnologia em fármacos da Fundação Osvaldo Cruz	Instituto de tecnologia em fármacos da Fundação Osvaldo Cruz	Instituto de tecnologia em fármacos da Fundação Osvaldo Cruz
Fundação para o Remédio Popular do Governo do Estado de São Paulo	Fundação para o Remédio Popular do Governo do Estado de São Paulo	Fundação para o Remédio Popular do Governo do Estado de São Paulo
Laboratório Químico Farmacêutico da Aeronáutica	Laboratório Químico Farmacêutico da Aeronáutica	Laboratório Químico Farmacêutico da Marinha
Laboratório Químico Farmacêutico do Exército	Laboratório Químico Farmacêutico da Marinha	Laboratório Químico Farmacêutico do Exército
Demais Laboratórios Oficiais	Demais Laboratórios Oficiais	Demais Laboratórios Oficiais

Fonte autor

Quadro 5 - Capacidade instalada dos laboratórios.

Forma Farmacêutica	Produção Anual		
	LFM	LQFEx	LAQFA
Comprimidos	300.000.000	1.320.000.000	150.000.000
Cápsulas	Não	160.600.000	20.000.000
Líquidos não estéreis	1.500.000	3.766.400	2.000.000
Semi-sólidos (cremes, pomadas e géis)	Não	3.168.000	Não
Injetáveis	Não	26.400.000	Não

Fonte autor

A Divisão de Contabilidade é o setor responsável pela apuração dos custos, executando esta tarefa, mensalmente, a partir das informações geradas nos setores produtivos e de apoio à produção da OMPS.

De acordo com SGM 301, (p. 16-17).Por ocasião da modelagem do sistema de custos, foram observados os seguintes aspectos:

- a) quais dados serão coletados para subsidiar as apropriações de custos;
- b) que setores serão responsáveis pela tarefa de coletar dados;
- c) a tempestividade (oportunidade) e a periodicidade dessa coleta (velocidade na apuração);
- d) como serão coletados esses dados (formulários, mapas, planilhas etc.), e se a qualidade dos mesmos irá permitir a confiabilidade das informações para planejamento, controle e tomada de decisões; e
- e) que setor (es) será (ão) responsável (eis) pela análise e classificação dos dados coletados.

Segundo a Ordem Interna nº 30-02/2006, (OI) do LFM A Contabilidade da OMPS tem como objetivo proporcionar à Alta Administração Naval a visualização dos custos do LFM e ser um instrumento gerencial para auxiliar nas tomadas de decisões.

2.7.1 Atividades do LFM como OMPS

A Ordem Interna define os dois tipos de atividade do LFM como: **Principal e Secundária.**

Atividade Principal Consiste na produção de medicamentos, que caracteriza este Laboratório como uma OMPS genuinamente industrial, tendo em vista que o setor produtivo transforma matéria-prima em produto acabado, sendo dividido em dois Centros de Custos:

I – Centro de Custos de Produção

Divisão de Sólidos

Divisão de Líquidos e Pastosos

II – Centro de Custos de Apoio à Produção

Departamento de Controle da Qualidade

Centro de Garantia da Qualidade

Departamento de Contabilidade

Departamento de Pesquisa

Assessoria do PCP

Os demais setores não especificados acima, afetos à Atividade Principal, são classificados como Centro de Despesa.

O LFM tem como atividade secundária a prestação de apoio condominial ao Centro de Logística de Saúde da Marinha (CLSM), que está sediado nas dependências do LFM.

2.7.2 Sistema de Custeio

O Sistema de Custeio utilizado pelo LFM é o Custeio por Absorção, onde todos os custos relativos ao esforço de fabricação devem ser distribuídos para todos os produtos elaborados no período.

Em função dos lançamentos serem efetuados no SIAFI (Sistema de Administração Financeira) em periodicidade mensal, o LFM apura a cada mês os custos inerentes aos produtos concluídos e/ou em elaboração, para registro naquele Sistema no mesmo período.

2.7.2.1 Ordem de Produção e Embalagem (OPE)

É o documento emitido pela Assessoria de Planejamento e Controle de Produção (PCP), que dá partida ao processo de fabricação de um lote econômico de um determinado medicamento, estando especificado nele todo o material a ser empregado. No decorrer do Processo Produtivo são registrados: a mão-de-obra aplicada; os serviços de terceiros envolvidos diretamente na OPE; e os testes de controle da qualidade dos medicamentos em produção.

No LFM, o apontamento dos custos diretos (mão-de-obra, matéria-prima e embalagem) incorridos na elaboração de cada especialidade químico-farmacêutica é realizado por Ordem de Produção e Embalagem (OPE), bem como os custos-padrões das especialidades químico-farmacêuticas produzidas também estão estabelecidos por OPE. Assim, observando-se o processo produtivo do LFM, fica bem caracterizado que o objeto de custo final é a OPE.

Segundo Fonseca (2003, p. 78) A Divisão de Contabilidade do LFM, visando reduzir o número mensal de lançamentos para introdução de dados de custos no SIAFI, criou um segundo objeto de custo final para a OMPS: a *Ordem de Produção (OP)*. Uma OP acumula, em um único documento, todos os custos apropriados às diversas OPE referentes a mesma especialidade químico-farmacêutica elaboradas em um mês.

Com base no acima descrito, fica evidenciado que o LFM, possui dois objetos de custos finais (OPE e OP).

2.7.2.2 Taxas Operacionais

A SGM-301, p 15-17 estabelece a aplicação de Taxas Operacionais por ocasião da fixação dos preços dos produtos/serviços vendidos pelas OMPS, que destinam-se a cobrir única e exclusivamente as despesas administrativas.

Estas taxas estão classificadas em dois grupos: Taxa Operacional de Mão-de-Obra (TOMO) e Taxa Operacional de Material de Serviços (TOMS). As memórias de cálculo das Taxas estão demonstradas no anexo a.

Semestralmente tais taxas serão revistas pela Divisão de Contabilidade de Custos, tomando-se por base o período imediatamente anterior.

2.7.2.3 Classificação da Mão-De-Obra

A força de trabalho do LFM é classificada pela Divisão de Contabilidade de Custos, assessorada pela Divisão de Pessoal, em Mão-de-Obra Direta (MOD), em Mão-de-Obra Indireta (MOI) e Mão-de-Obra Administrativa (MOA). Esta distribuição visa a apropriação dos custos nas OPE e cálculo da TOMO.

2.7.2.4 Critério de Rateio

É a terminologia aplicada para o método de distribuição dos gastos do LFM, pelos seus setores, quando não existem condições de mensurá-los para um determinado setor.

No caso do LFM, esta metodologia é aplicada sobre os valores apurados para Mão-de-Obra Indireta (MOI), Material Indireto (MI) e Serviços de Terceiros Indiretos (STI), de acordo com o total de HH (homem-hora) aplicado de Mão-de-Obra Direta (MOD) e de Serviços de Terceiros Diretos (STD) na produção dos medicamentos. Quanto aos gastos de Serviços de Terceiros Indiretos (STI), antes de sua distribuição, deverá ser aplicado um pré-rateio conforme critérios definidos para cada atividade do LFM (principal e secundária).

Os valores constantes do quadro de pré-rateio são revisados semestralmente, para nortear a elaboração dos novos preços. Cabe a Divisão de Contabilidade de Custos a responsabilidade pela atualização dos dados. O quadro 6 mostra o modelo do Mapa de Pré-Rateio.

Quadro 6 - Mapa de Pré-Rateio.

GASTO	ATIVIDADE PRINCIPAL			ATIVIDADE SECUNDÁRIA
	TOTAL	DESP.ADM.	GGF	
Telefonia	100,00%	57,41%	42,59%	0,00%
Energia Elétrica	*	35,32%	64,68%	*
Coleta de Lixo	*	35,32%	64,68%	*
Gás	100,00	35,32%	64,68%	0,00%
Água e Esgoto	95,00%	35,32%	64,68%	5,00%
Serviço de Rancho	*	35,32%	64,68%	*
Limpeza e Conserv.	87,44%	72,89%	27,11%	12,56%
Serviço Fabril	100,00%	*	*	0,00%
Man. Máq/ Equip.	100,00%	*	*	0,00%
Xerox do Brasil	*	*	*	*
Serviço de Transporte	*	*	*	*

* O Rateio será feito com base no valor real do gasto.

Fonte: Brasil, Ordem Interna 30-02/2006, p. 7.

2.7.2.5 Técnica para distribuição dos custos aos objetos de custo

A distribuição dos custos coletados aos objetos de custos é realizada no LFM em duas partes:

- apropriação dos custos diretos ao objeto de custo;
- alocação dos custos indiretos ao objeto de custo.

2.7.2.6 Apropriação dos custos diretos

São classificados como custos diretos no LFM a mão-de-obra direta (MOD), o material direto (MD) e o Serviço de Terceiros Direto (STD).

A apropriação de custos com a MOD a uma OPE é realizada em duas etapas:

cálculo do valor mensal do Homem-Hora para Apuração de Custos (HHC); distribuição dos custos com a MOD, em função do número de horas de MOD aplicadas em cada OPE.

O valor do HHC é calculado, mensalmente, por meio da divisão do gasto total com a folha de pagamento do pessoal MOD, pelo total de horas de MOD disponíveis para trabalho no mês. A apropriação dos custos com a MOD às OPE é realizada pela multiplicação do total de horas de MOD aplicadas em cada OPE, pelo valor do HHC calculado. A PCP é o setor responsável pelo apontamento, por OPE, das horas de MOD, e a Divisão de Contabilidade é a responsável pelo cálculo do valor mensal do HHC. O anexo "B" apresenta um exemplo de cálculo mensal de HHC.

Os Serviços de Terceiros Diretos são apropriados de forma similar ao empregado para MOD, isto é, todo valor do serviço é incorporado à OPE beneficiada.

2.7.2.7 Alocação de Custos Indiretos

Os custos indiretos do LFM estão divididos em três categorias: mão-de-obra indireta (MOI), material indireto (MI) e serviços de terceiros indiretos (STI).

A alocação da Mão de Obra Indireta, do Material Indireto e do Serviços de Terceiros Indiretos, pela Divisão de Contabilidade de Custos é observado o critério de rateio das horas trabalhadas em cada OPE no mês (MOD+STD).

Para os gastos comuns, elencados no quadro 6, a apropriação ocorrerá após aplicação do critério de rateio constante anexo "C". Após a apuração deste valor, ele será apropriado às OPE proporcionalmente às horas trabalhadas em cada OPE (MOD+STD).

2.8 Sistema de Custeio Utilizado pelo LQFEx

O LQFEx não tem registros de quando iniciou a apuração de custos em sua atividade produtiva. O que se sabe é que antes do ano de 2003 utilizava-se o Custeio por Absorção.

No ano de 2003, com a implementação do Programa Excelência Gerencial do Exército Brasileiro (PEGEB), estabelecido pela Portaria do Comandante do Exército N° 348, de 1° de julho de 2003, visando a melhoria da **operacionalidade da Força** e tendo por base a capacitação dos recursos humanos, caracterizada por ações voltadas para a

otimização dos processos, o gerenciamento de projetos, baseado na Gestão Pública de Excelência, configurado em um modelo de gerenciamento organizacional e definido a partir dos fundamentos e critérios de excelência.

Sentindo a necessidade de ter uma ferramenta que fornecesse informações gerenciais, para tomada de decisões, o LQFEx implantou o Método de Custeio Direto.

Todo custeio da Unidade é levantado através de um banco de dados elaborado pela Seção de Custos Industriais, denominado custo padrão. A abrangência destes custos inclui a depreciação dos equipamentos, manutenção preventiva e corretiva, custos de mão de obra e materiais empregados, embalagem e até mesmo despesas finalísticas como o frete. Este custo padrão é a base comparativa para a Direção desta Organização tomar as decisões cabíveis para iniciar qualquer produção em face de investimentos ou orçamentos aprovados.

A seguir serão mostrados como estão dispostas as informações relacionadas à produção de um determinado produto na Planilha de Custo Padrão.

2.8.1 Característica do produto

Caracterização do produto onde deve constar: Nome do produto, apresentação, tipo de embalagem, unidade de comercialização/produção, tamanho do lote, rendimento médio do lote. O quadro 7 ilustra a caracterização do produto a ser fabricado.

Quadro 7 - Caracterização do produto a ser fabricado.

		Custo Padrão			
CÓDIGO:	04.001-34	PRODUTO:	Captopril 25 mg		UNIDADE:
PROCESSO	CD7.1	APRESENTAÇÃO:	25 mg com cx 25 blis x 20 500 comprimidos		comprimidos
US\$ comercial	2,91	Rendimento Teórico (Cxs)	4.000	Rendimento Prático (Cxs)	3.900
UFIR	1	Lote Padrão :	2.000.000	Rendimento Prático (%)	97,5%
					DATA: 30/1/2007

Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 2.

2.8.2 Custo de Utilização de Equipamentos

Custo calculado a partir do levantamento de horas de utilização (produtiva e improdutiva) dos equipamentos, obtidos na análise dos processos de produção, através de cronoanálise, multiplicado pelo custo médio variável (hora produtiva) e fixo (hora improdutiva) de cada equipamento que compõe o processo de produção. No custo

horário fixo e variável dos equipamentos é considerado o custo de propriedade (depreciação e juros) e os custos operacionais (manutenção, combustíveis/lubrificantes), respectivamente. O quadro 8 ilustra o cálculo do de utilização de equipamentos.

Quadro 8 - Cálculo do de utilização de equipamentos.

Custo Padrão						UNIDAD E:	
CÓDIGO:	04.001-34	PRODUTO:	Captopril 25 mg			comprimi dos	
PROCESSO :	CD7.1	APRESENTAÇÃO:	25 mg com cx 25 blis x 20			500comprimidos	
US\$ comercial	2,91	Rendimento Teórico (Cxs)	4.000	Rendimento Prático (Cxs)	3.900	DATA:	
UFIR	1	Lote Padrão : 2.000.000		Rendimento Prático (%)	97,5%	30/1/2007	
EQUIPAMENTOS		CÓDIGO	UTILIZAÇÃO		CUSTO MÉDIO		CUSTO
			PRODUTIVA	IMPRODUTIVA	VARIÁVEL	FIXO	TOTAL
Compressora FETE		CLW03	10,00	1,25	445,16	309,16	4.838,02
Granulador oscilante n*02		GRO2	3,47		9,49	6,32	32,89
Misturador em V n* 04 capac 100 Kg		MV4	2,00		6,95	4,74	13,91
Estufa de secagem n*01		EST1	12,60		10,33	6,32	130,13
Balança Eletrônica 3026		BLELT2	0,43		1,18	0,79	0,51
Balança Eletônica 2124		BLELT3	0,43		0,50	0,32	0,21
Máquina Emblistador Embalagem		EMBL	15,00	3,30	86,66	60,09	1.498,22
					TOTAL (A)		6.513,89

Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 3.

2.8.3 Custo de Utilização de Mão de Obra

Custo de utilização de mão de obra, semelhante ao custo de utilização de equipamentos, é calculado a partir do levantamento de horas de utilização, obtidos na análise dos processos de produção (através de cronoanálise), multiplicado pelo salário base médio, incluindo todos os encargos sociais da categoria profissional, para os processos de manipulação, controle de qualidade e embalagem. Neste custo é considerada a mão de obra indireta (supervisão) e direta, composta por funcionários que participam diretamente nos processos de produção (pesagem, granulação seca, compressão, envelopamento, acondicionamento e expedição), controle de qualidade. O quadro 9 ilustra o cálculo de custo da de mão de obra.

Quadro 9- Cálculo de custo da de mão de obra.

							Custo Padrão		
CÓDIGO:	04.001-34	PRODUTO: Captopril 25 mg 25 mg com cx 25 blis						UNIDADE:	
PROCESSO :	CD7.1	APRESENTAÇÃO: x 20 500comprimidos						E: comprimidos	
US\$ comercial	2,91	Rendimento Teórico (Cxs)		4.000	Rendimento Prático (Cxs)		3.900	DATA:	
UFIR	1	Lote Padrão : 2.000.000			Rendimento Prático (%)		97,5%	30/1/2007	
MÃO DE OBRA					CÓDIGO	HOMEM	SALÁRIO	CUSTO	
FUNÇÃO	CAT.	PROCESSO	CONTROLE	EMBALAG.		HORA	BASE	TOTAL	
Artífice de Obras e Metal	A III	16:58:00			ARTO1	16,97	21,45	363,99	
Técnico de Laboratório I		6:49:12			TLB I	6,82	37,04	252,63	
Técnico de Laboratório II		6:49:12			TLB II	6,82	30,68	209,22	
Agente Administrativo III	A III	1:03:48			AGAD3	1,06	20,26	21,54	
Técnico de Laboratório I				36:18:00	TLB I	36,30	37,04	1.344,63	
Técnico de Laboratório VI	B VI			16:30:00	TLB6	16,50	16,16	266,70	
Técnico de Laboratório V	B V			16:30:00	TLB5	16,50	15,31	252,55	
(C) PRODUÇÃO DA EQUIPE		comprimidos	1.950.000		TOTAL (Hh)	84,47	TOTAL (B)	2.711,26	
(D) CUSTO UNITÁRIO DA EXECUÇÃO [(A)+(B)]/(C)=(D)									

Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 4.

2.8.4 Custo de Utilização de Materiais

Custo de utilização de materiais, obtido a partir da ficha técnica dos produtos, constando o consumo da matéria prima e o custo unitário de reposição de cada insumo. O custo é obtido pela multiplicação do consumo de cada insumo pelo custo unitário dos mesmos, exclusive perdas, uma vez que a mesma já foi considerada no rendimento do lote. O quadro 10 ilustra o cálculo de custo de utilização de materiais.

2.8.5 Custo de Utilização de Materiais de Embalagem

Custo de utilização de materiais de embalagem, obtido a partir da ficha técnica de cada produto, constando o consumo de cada material e o custo unitário de reposição de cada insumo. O custo é obtido pela multiplicação do consumo de cada insumo pelo custo unitário dos mesmos, inclusive perdas, além da que já foi considerada no rendimento do lote.

Quadro 10 - Custo de utilização de materiais.

						Custo Padrão	
CÓDIGO:	04.001-34	PRODUTO:	Captopril 25 mg				UNIDADE:
PROCESSO :	CD7.1	APRESENTAÇÃO:	25 mg com cx 25 blis x 20				comprimidos
US\$ comercial	2,91	Rendimento Teórico (Cxs)	4.000	Rendimento Prático (Cxs)	3.900	DATA:	
UFIR	1	Lote		Rendimento Prático (%)	97,5%	31/1/2007	
		Padrão :	2.000.000				
MATERIAIS	LABOR. RD SETOR	CÓDIGO	UNIDADE	CONSUMO	CUSTO UNIT	CUSTO TOTAL	
Captopril		30.33.05.013-1	Kg	50,000	119,000	5.950,00	
Amido de Milho		30.33.06.019-6	Kg	20,000	1,750	35,00	
Ácido Esteárico micropulverizado		30.33.06.116-8	Kg	4,000	36,000	144,00	
Celulose Microcristalina PH 102		30.33.06.067-6	Kg	146,000	9,300	1.357,80	
Lactose Monohidratada Spray-Dried		30.33.06.113-3	Kg	80,000	10,250	820,00	
Controle de Qualidade				#REF!	#REF!		
Material de Consumo				#REF!	#REF!		
						TOTAL (E)	8.306,80

Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 5.

2.8.6 Custo de Fretes e Seguros

Custos de Fretes e Seguros, obtido a partir da ponderação entre os centros de distribuição dos medicamentos nos vários Estados e Municípios, acrescido da taxa de seguros para cada região do país. O custo por região é obtido pela multiplicação do consumo ponderado de cada região pelo custo unitário de cada região. O quadro 11 ilustra o cálculo de custo de embalagem, frete e seguros.

2.8.7 Custo Direto Total

Custo direto total, para o lote especificado, é obtido pela soma dos custos de equipamentos (A), mão de obra (B), materiais (E), embalagens (F), fretes e seguros (G). O quadro 12 ilustra o cálculo do custo direto total do produto.

Quadro 11 - Custo de embalagem, frete e seguros.

Custo Padrão						
CÓDIGO:	04.001-34	PRODUTO:	Captopril 25 mg com cx 25 blis x			UNIDADE:
PROCESSO :	CD7.1	APRESENTAÇÃO:	20 500 comprimidos			comprimidos
US\$ comercial	2,91	Rendimento Teórico (Cxs)	4.000	Rendimento Prático (Cxs)	3.900	DATA:
UFIR	1	Lote Padrão	2.000.000	Rendimento Prático (%) 97,5%		31/1/2007
MATERIAL DE EMBALAGEM		CÓDIGO	UNIDADE	CONSUMO	CUSTO UNITÁRIO	CUSTO TOTAL
Caixa em Papel Cartão N° 03 110x56x160 mm 25 Blist 500 Com		30.19.13.807-8	Milh	4,00	161,00	644,00
Caixa em Papelão Ondulado - Expedição Média n 2: 520x420x280mm °		30.19.13.594-X	Milh	0,03	1969,00	49,23
Rótulo para Caixa - Captopril 25 mg Com MS Blister 165 x 60 mm		30.19.13.759-4	Milh	4,00	15,60	62,40
Alumínio Duro - Captopril 25 mg Cpm		30.19.13.547-8	Kg	37,50	44,90	1.683,75
Bula - Captopril		30.19.13.863-9	Milh	4,00	28,00	112,00
Fita Durex 12mmx65m		30.19.06.001-X	Unid	2,00	0,60	1,20
PVC PVDC - 163 mm		30.19.13.818-4	Kg	187,50	23,77	4.456,88
					TOTAL (F)	7.009,45

DESTINO DO FRETE	Distribuição p/Região	AD-VALOREM	CÓDIGO	UNIDADE	CONSUMO	CUSTO UNITÁRIO	CUSTO TOTAL
Região Nordeste	28%	4,3%	STNW	KG	216,6	1,04	225,86
Região Norte	7%	3,6%	STNT	KG	54,1	2,25	121,98
Região Centro-Oeste	7%	2,6%	STCO	KG	54,1	0,80	43,42
Região Sudeste	43%	3,4%	STSW	KG	332,6	0,36	120,40
Região Sul	15%	5,0%	STSUL	KG	116,0	0,62	71,94
Somatório do Ad-Valorem		100%		%	2,38%		1.016,96
						TOTAL (G)	1.600,57

Fonte Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 6.

Quadro 12 - Custo direto total do produto.

CUSTO DIRETO TOTAL H)=(A)+(B)+(E)+(F)+(G)							26.141,97
GGF (I)	20%	DAF (K)	22%	M. OPER. (J)	13%	C TOTAL DO LOTE	37.121,60
		DAF (R\$)					
GGF (R\$)	5.228,39		5.751,23	M. OPER. (R\$)	5.546,91	MC (R\$)	16.526,53
MC (mínima)	47%	MC (real)	57%	PREÇO TOTAL (L)=[(H) x (1+I%+k%)] : (1-J%)			42.668,51
CUSTO UNITÁRIO							
P/CAIXA	R\$	9,52		CUSTO UNITÁRIO P/ comprimidos	R\$		0,0190
PREÇO UNITÁRIO							
P/CAIXA	R\$	10,94		PREÇO UNITÁRIO P/comprimidos	R\$		0,0219
PREÇO UNITÁRIO	US\$	3,76		PREÇO UNITÁRIO P/comprimidos	US\$		0,0075

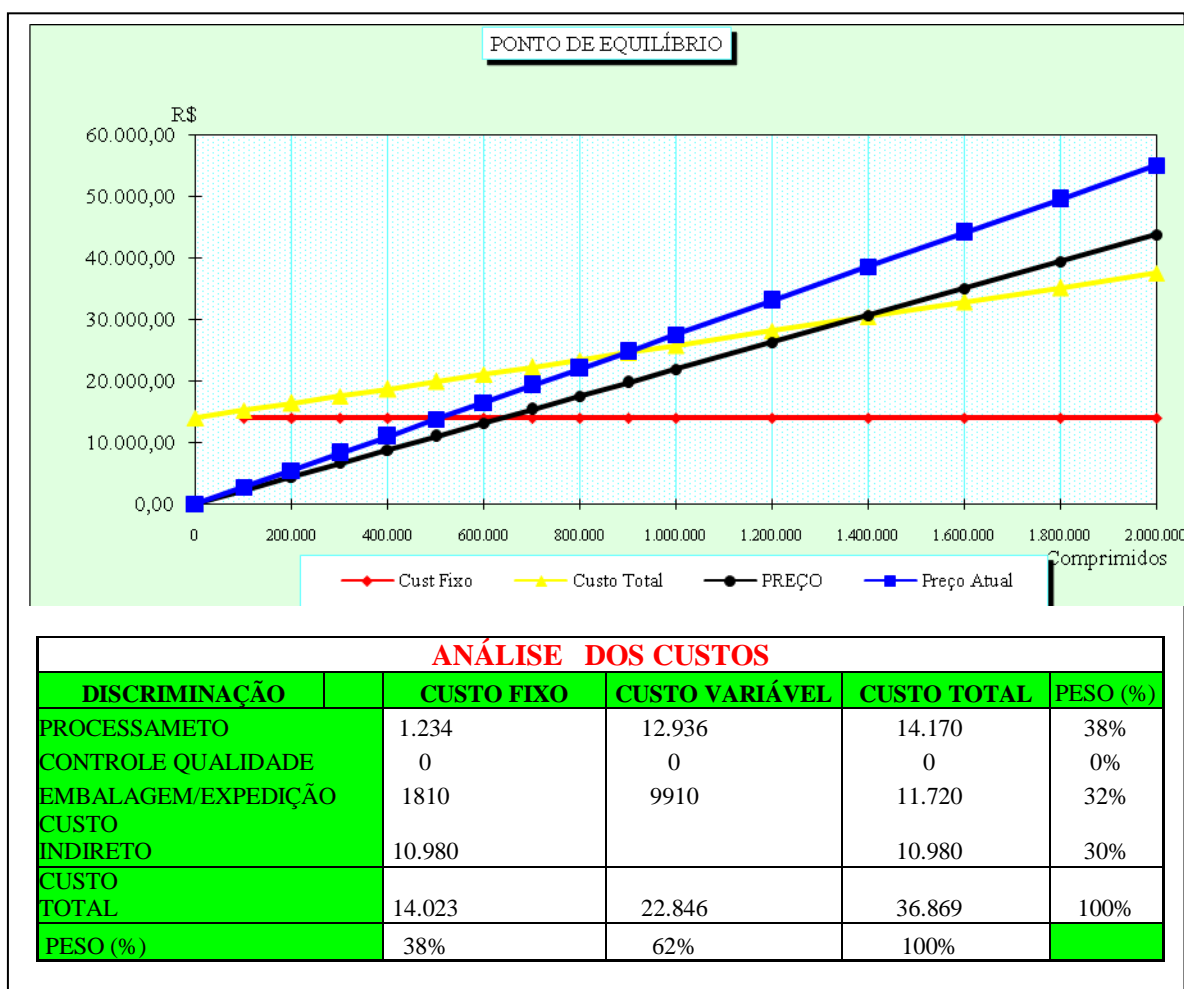
Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 7.

Para a formação dessa planilha de custo padrão, entretanto, uma série de informações são necessárias tais como: mão-de-obra, equipamentos (preço, tempo de funcionamento, depreciação), análise de processo de cada produto(tempo gasto para cada etapa de fabricação do produto, incluindo número de funcionários envolvidos diretamente e equipamentos), matérias-primas e material de embalagem e suas respectivas quantidades, frete, Gastos Gerais de Fabricação (GGF) e Despesas Administrativo-Financeiras (DAF).

Esse método de custeio direto, baseado em margem de contribuição, ainda permite a análise de diversos tipos de indicadores econômico-financeiros, como por exemplo, ponto de equilíbrio, discriminação dos custos e margem de contribuição. Ponto de equilíbrio é a interseção das retas de custo total e preço praticado num gráfico Unidades Farmacêuticas x Faturamento.

Para cada custo padrão existe um gráfico de ponto de equilíbrio como o descrito gráfico 2.

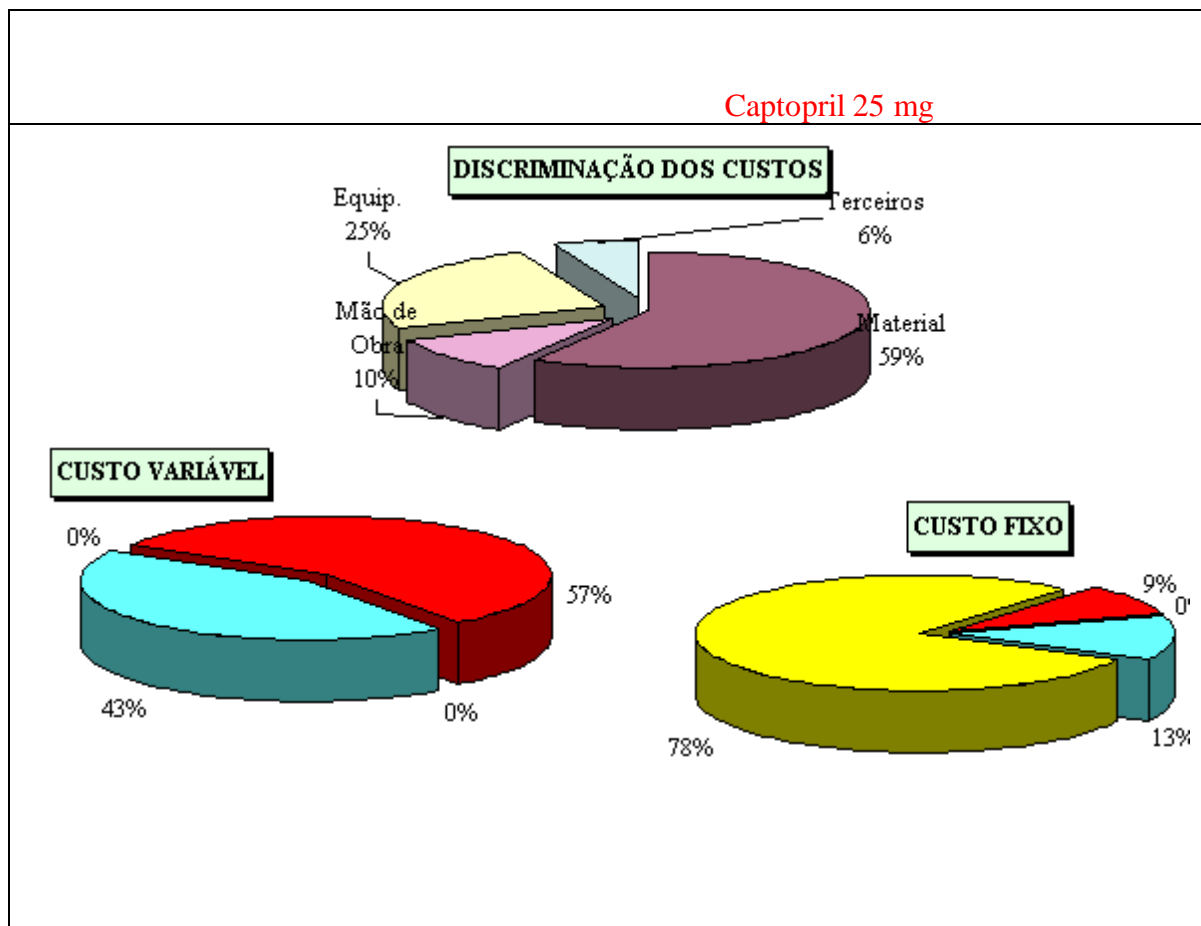
Gráfico 2 - Ponto de equilíbrio.



Fonte: Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2003, p. 8.

Além disso, é possível fazer uma análise de discriminação dos custos observando a contribuição de material, mão-de-obra, terceiros (frete) e equipamentos nos custos fixos e variáveis. O gráfico 3, ilustra as análises.

Gráfico 3 - Análises dos impactos dos custos.



ANÁLISE DOS CUSTOS

DISCRIMINAÇÃO	CUSTO FIXO	CUSTO VARIÁVEL	CUSTO TOTAL	PESO (%0)
PROCESSAMENTO	1.234	12.936	14.170	38%
CONT QUALIDADE	0	0	0	0%
EMBAL/EXPED	1.810	9.910	11.720	32%
CUSTO INDIR	10.980		10.980	30%
CUSTO TOAL	1.4023	22.846	36.869	100%
PESO (%)	38%	62%	100%	

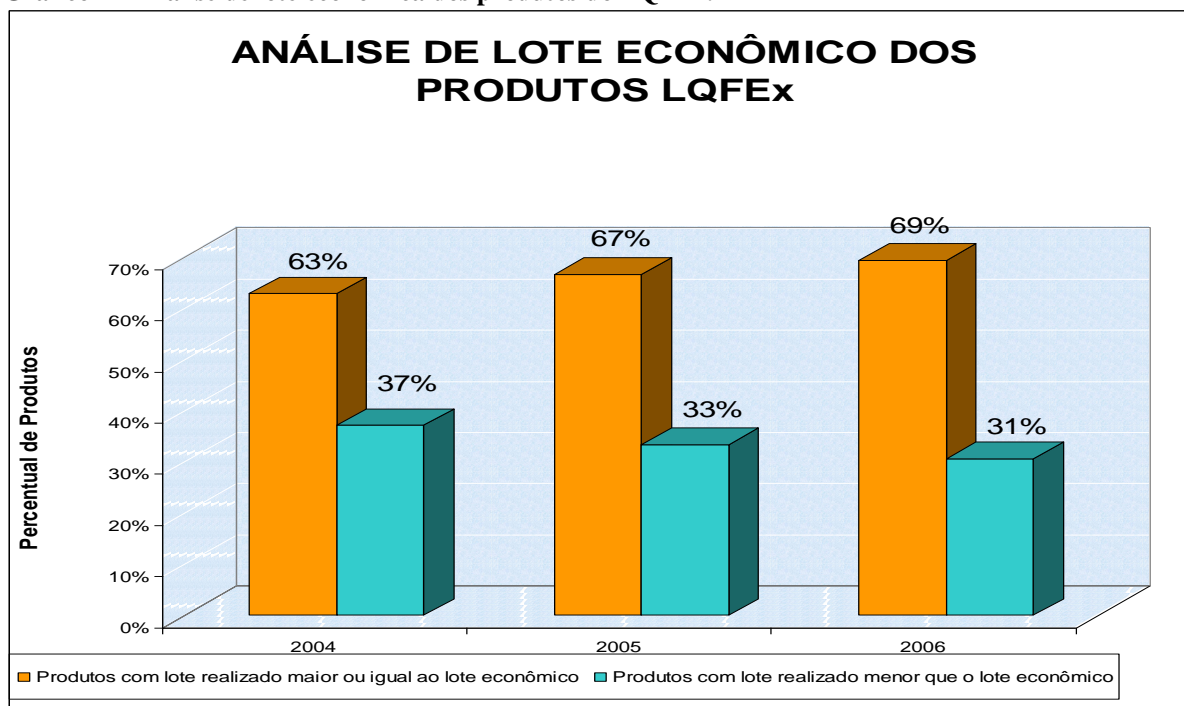
Fonte Adaptado Metodologia de Custos LQFEx 2077,p.9

A utilização do método de custeio Direto permite ainda, a elaboração de diversos Gráficos, que serve de ferramentas de informação e tomada de decisão da

Administração do LQFEx. Os gráficos a seguir mostram como são geradas essas informações.

O gráfico 4 mostra o percentual de produtos que tem seu tamanho de lote superior ou inferior ao lote econômico. Lote econômico é o tamanho de lote mínimo que determinado produto deve ser fabricado para cobrir os custos totais do mesmo. A meta é que o LQFEx aumente o nº de produtos com lotes de fabricação acima do lote econômico. É importante ressaltar, entretanto, que a variação do lote econômico impacta em alguns fatores como: aquisição de equipamentos de maior porte, ajuste da formulação para determinado tamanho de lote mantendo a mesmas características de qualidade.

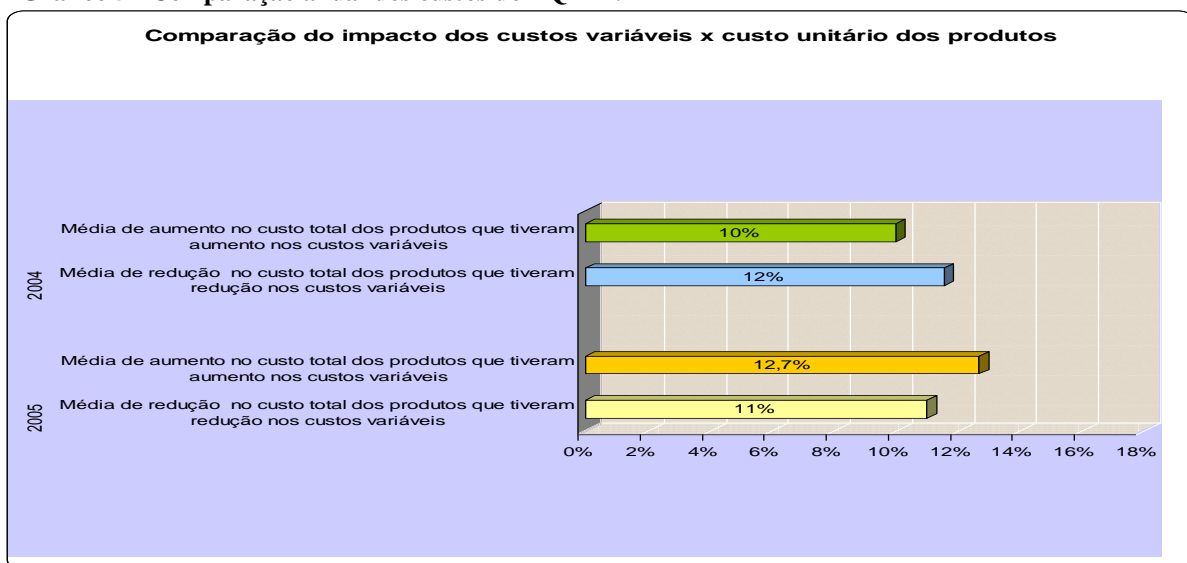
Gráfico 4 - Análise de lote econômica dos produtos do LQFEx.



Fonte: Brasil Relatório PQSP/2006 LQFEx, p.87.

Desde a implantação da metodologia de custos baseada na Margem de Contribuição no ano 2003, tem-se avaliado o impacto dos Custos Variáveis (diretamente relacionado com determinado produto) no Custo Total dos produtos LQFEx. Deve-se salientar que a variação de percentual nesses dois anos está dentro da margem esperada visto que a economia gera grande influência nos custos variáveis (exemplo: aquisição de matéria-prima importada - dependente do dólar). O gráfico 5 mostra a comparação anual dos custos do LQFEx.

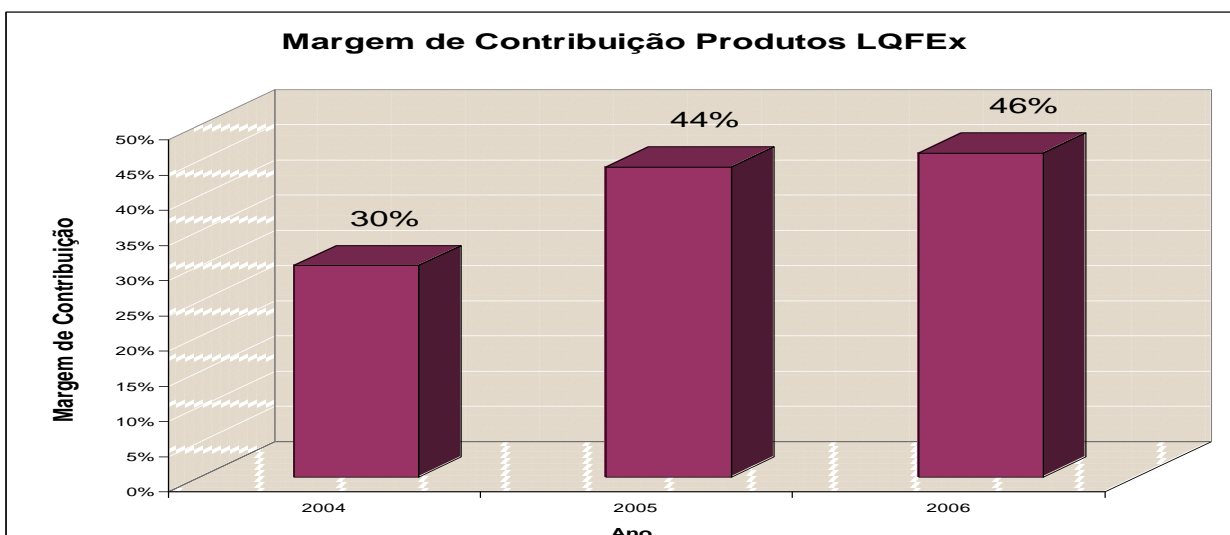
Gráfico 5 - Comparação anual dos custos do LQFEx.



Fonte: Brasil Relatório PQSP/2006 LQFEx, p.87.

O gráfico 6 mostra a variação da média da Margem de Contribuição (grau de contribuição de cada produto para pagar os custos fixos do Laboratório) dos produtos fabricados pelo LQFEx. Este indicador tem como meta 30% de margem, o que mostra o desempenho favorável ao longo desses três anos.

Gráfico 6 - Margem de Contribuição dos principais produtos.



Fonte: Brasil Relatório PQSP/2006 LQFEx, p.87.

2.9 Sistema de Custeio Utilizado pelo LQFA

Em visita ao LQFA foi verificado que aquele Laboratório encontrava-se em fase de implantação de seu sistema de custeio próprio e que pelo levantamento feito tratava-se do Sistema de Custeio Direto, elaborado pela mesma equipe de consultoria que elaborou o sistema de custeio do LQFEx.

O Comando da Aeronáutica possui uma legislação de uso geral na Força, denominado Instrução do Comando da Aeronáutica (ICA 172-1), que tem por objetivo registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos e identificar o custo das atividades e dos produtos mais significativos, no âmbito do Comando da Aeronáutica.

Segundo a ICA 172-1, (p. 10) a finalidade dessas instruções é Orientar as Unidades Gestoras Executoras - UGE sobre os procedimentos para implantação da Apropriação de Custos, com a utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, como principal meio de captação dos dados, visando à obtenção das informações necessárias à Contabilidade Gerencial.

As informações são organizadas por meio de um Plano de Contas de Custos e os dados são armazenados eletronicamente. Os registros contábeis são baseados na apropriação/liquidação da despesa registrada no SIAFI, nas baixas de estoque e nos dados estatísticos.

2.9.1 Objetivos da metodologia de apropriação de custos

Segundo a ICA 172-1, p. 12 os principais objetivos da metodologia de apropriação de custos são:

- a) proporcionar aos dirigentes, nos seus respectivos níveis, as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades afetas ao Comando da Aeronáutica;
- b) aumentar a confiabilidade na captação dos dados;
- c) simplificar os processos de captação e transmissão de dados, otimizando o trabalho;
- d) disponibilizar a informação em tempo hábil para as tomadas de decisão; e

e) dotar a Unidade Setorial de Controle Interno (SEFA) de informações gerenciais referentes aos custos das Unidades Gestoras, necessárias para a elaboração de análises, propostas de ajustes e emissão de relatórios visando à eficácia e à eficiência no emprego dos recursos destinados ao Comando da Aeronáutica.

Podemos observar que as Instruções da Aeronáutica são de caráter geral e não define um Sistema de Custeio a ser utilizado e sim, como apropriar os custos no SIAFI.

Após os Estudos de Casos dos laboratórios da Marinha, Exército e Aeronáutica, passaremos agora a análise dos casos.

3 ANÁLISE DOS CASOS

3.1 Introdução

A comparação do estudo de caso sobre os sistemas de custos utilizados pelos laboratórios das Forças Armadas será feita somente entre os laboratórios da Marinha e do Exército, tendo em vista que o Laboratório da Aeronáutica não dispõe no momento de um sistema de custeio próprio.

3.2 Objetivos das Informações de Custos

Conforme descrito nos casos apresentados as informações de custos do laboratório da Marinha (LFM) tem como objetivo proporcionar a Alta Administração Naval a visualização dos custos do LFM e ser um instrumento gerencial para auxiliar nas tomadas de decisões, com a inserção dos dados de custos no SIAFI. É utilizado também, para formação de preços

Cabe ressaltar que não são elaborados pelo LFM, relatórios gerências internos, para tomada de decisões por parte do Gestor.

O laboratório do Exército (LQFEx) utiliza as informações de custos, para formação de preços e tomada de decisões internas de seu Gestor, com a emissão de diversos relatórios gerências, conforme mostrado nesta pesquisa.

O laboratório da Aeronáutica (LQFA) por sua vez, no momento vem se utilizando dos seus levantamentos de custos apenas para alimentação do SIAFI, conforme o previsto na ICA 172-1, cuja finalidade é dotar a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica de informações gerências, referentes aos custos de suas Unidades Gestoras.

3.3 Forma de Custeio

Conforme a SGM 301, p. 15-9, o LFM se utiliza de um custo padrão corrente, que deveria ser levantado em bases em estudos teóricos e em pesquisas práticas, porém o que vem ocorrendo na prática é a utilização de custos estimativos, utilizando médias dos últimos seis meses, para elaborar novo custo padrão. Como o custo estimativo só leva em conta os custos já praticados, pode ocorrer de nunca apontar defeitos e

deficiências que poderiam ser sanadas. O LFM se utiliza também dos custos reais apurados.

O LQFEx, também se utiliza de um custo padrão e um custo real. A atualização do seu custo padrão é feita periodicamente, sempre que há alguma alteração que afeta o processo produtivo, tais como uma nova licitação para aquisição de matéria prima, aquisição de um novo equipamento.

3.4 Sistema de Acumulação de Custos

No LFM, o apontamento dos custos diretos (mão-de-obra, matéria-prima e embalagem) incorridos na elaboração de cada especialidade químico-farmacêutica é realizado por OPE, bem como os custos-padrões das especialidades químico-farmacêuticas produzidas também estão estabelecidos por OPE. Assim, observando-se o processo produtivo do LFM, fica bem caracterizado que o objeto de custo final do laboratório é a OPE.

Visando reduzir o número mensal de lançamentos para introdução de dados de custos no SIAFI, foi criado um segundo objeto de custo final para o laboratório: a *Ordem de Produção (OP)*.

Com base no acima descrito, fica evidenciado que o LFM possui dois objetos de custos finais (OPE e OP).

O LQFEx por sua vez, apesar de não estar explícito em sua metodologia de custeio também acumula seus custos por Ordem de Produção, uma vez que produz seus medicamentos de acordo com as encomendas recebidas, conforme lotes econômicos preestabelecido. Exemplo se um lote padrão é de 1.000.000 de unidades e se for recebida uma encomenda de 4.000.000 de unidades serão abertas 04 (quatro) Ordens de Produção.

3.5 Sistemas de Custeio Utilizado

Conforme apresentado no estudo de caso o LFM, por força de regulamento e com a finalidade de alimentação do SIAFI adotou o sistema de custeio por absorção ou tradicional que, conforme apresentado no referencial teórico, devido a arbitrariedade no rateio dos custos indiretos, não produz informações úteis para fins decisórias. Para

Fonseca (2003, p. 89) “O método de custeio utilizado pelo LFM, em virtude da imprecisão dos rateios dos custos indiretos baseado em fatores volumétricos que aplica,

também tem contribuído para produção, pelo laboratório, de uma informação de custos inadequado às necessidades gerenciais de seus gestores”.

O LQFEx por sua vez, não por força de regulamento mas sim, por necessidades de informações gerenciais para tomada de decisões, devido a implementação do Programa de Excelência Gerencial, optou pelo Sistema de Custeio Direto ou Variável.

Conforme apresentado no referencial teórico o sistema de custeio direto traz informações importantes como a margem de contribuição (conceituada como a diferença entre receitas e a soma dos custos e despesas variáveis) que tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. O quadro 13, apresenta uma comparação dos fundamentos de sistemas de custos utilizados pelas OM.

Quadro 13 - Comparação dos fundamentos de sistemas de custos.

FUNDAMENTOS	LFM	LQFEx	LQFA
<i>Objetivos da informação de custos</i>	Proporcionar a Alta Administração Naval a visualização dos custos do LFM e ser um instrumento gerencial para auxiliar nas tomadas de decisões, formação de preços e alimentação do SIAFI.	Para formação de preços e tomada de decisões internas de seu Gestor.	Alimentação do SIAFI e dotar a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica de informações gerenciais, referentes aos custos de suas Unidades Gestoras.
<i>Forma de Custeio</i>	Padrão estimativo e Real	Padrão corrente e Real	Não possui
<i>Sistema de Acumulação de Custos</i>	Por ordem de produção, com dois objetos de custos OPE e OP	Por ordem de produção	Não possui
<i>Sistema de Custeio interno</i>	Custeio por Absorção	Custeio Direto	Em fase de implantação
<i>Sistema de Custeio interno</i>	Custeio por Absorção	Custeio Direto	Em fase de implantação

Fonte: Autor

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 Introdução

Neste capítulo serão apresentadas as considerações finais do trabalho apresentado, as recomendações e sugestões para futuras pesquisas.

4.2 Conclusões

Esta pesquisa se propôs a fazer um estudo comparativo dos sistemas de custeio utilizados pelo Laboratórios Químicos Farmacêuticos das Forças Armadas Brasileiras, verificando as diferenças entre os sistemas utilizados, se estão em conformidade com o referencial teórico e qual a utilização dessa ferramenta para os gestores desses laboratórios.

Mais uma vez as diferenças apresentadas aqui se referem somente aos laboratórios da Marinha e do Exército, tendo em vista que o sistema de custeio do laboratório da Aeronáutica encontra-se em fase de implantação.

4.2.1 Diferenças com relação aos objetivos da informação de custos

A principal diferença com relação aos objetivos da informação dos custos é devido ao fato que o LFM adotou seu sistema de custeio tendo em vista o que determina a SGM 301/2004, que estabelece os lançamentos contábeis para OMPS-I, que é o caso do laboratório da Marinha, tendo como objetivo proporcionar a Alta Administração Naval a visualização dos custos do LFM e ser um instrumento gerencial para auxiliar nas tomadas de decisões, não gerando muitas informações internas.

O LQFEx, por sua vez, adotou seu sistema de custeio, devido as necessidades de uma ferramenta de informações gerencias, com objetivos internos, para formação de preços e tomada de decisão.

4.2.2 Forma de Custeio

O LFM adota o Custo-Padrão estimativo, utilizando médias dos últimos seis meses, para elaborar novo custo padrão, como já mencionado nesta pesquisa esse método pode não apontar defeitos e deficiências.

O LQFEx, utiliza o Custo Padrão corrente, fazendo as atualizações periodicamente, sempre que há alguma alteração que afeta o processo produtivo. Segundo a literatura o Custo-Padrão corrente é mais “científico” o que pode apontar e sanar alguns defeitos ou deficiências no processo produtivo. Os dois laboratórios utilizam também o Custo Real.

4.2.3 Sistema de Acumulação de Custos

Os dois laboratórios utilizam o sistema de acumulação de custos por Ordem de Produção, sendo que o LFM possui dois objetos de custos a OPE e OP.

4.2.4 Sistema de Custeio

Conforme já apresentado neste trabalho o LFM optou por realizar o custeamento dos seus objetos de custo pelo Custeio por Absorção ou Tradicional, que é um método de custeio baseado em volume. Conforme apresentado no referencial teórico, o custeio baseado em volume produz uma informação de custos, cujo grau de precisão é inferior ao da informação de custos gerada pelo custeio baseado em atividade. Segundo Fonseca 2003, p. 89 “o método de custeio utilizado no LFM, em virtude da imprecisão dos rateios de custos indiretos baseados em fatores volumétricos que aplica, também tem contribuído para a produção, pela OMPS, de uma informação de custos inadequada às necessidades gerenciais de seus gestores”.

O LQFEx optou pelo uso Sistema de Custeio Direto ou Variável, como uma ferramenta capaz de gerar informações gerenciais para tomada de decisões.

Segundo o relatório PQSP/2006 LQFEx, p. 70, “com a utilização do sistema de custeio e de outras ferramentas da qualidade foram apontadas os problemas que acarretam o aumento do custo de produção (atividade finalística)”. A partir daí, o LQFEx traçou metas visando a redução dos custos. Entre eles estão:

- Treinamento de pessoal – o LQFEx tem investido e incentivado o treinamento do seu pessoal através tanto de treinamentos externos quanto de palestras internas;

- Investimento em Manutenção Preventiva visando reduzir as paradas de máquina e os custos de troca de peças de vários equipamentos;

- Análise do processo produtivo e dos tempos de processo realizados através de documentos preenchidos (Ficha Técnica de Produto) pela Seção de Produção e demais seções envolvidas no processo produtivo;

- Desenvolvimento de novos processos mais otimizados pela Seção de Desenvolvimento Galênico.

E também, a fim de otimizar os custos associados aos processos de apoio foram estabelecidos as seguintes melhorias:

- Troca de todos os aparelhos de ar condicionados (Certificado IMETRO);

- Aquisição de máquina para recarga de cartucho para impressora;

- Instalação de sensores de presença em áreas críticas;

- Troca de todas as lâmpadas incandescentes para lâmpadas fluorescentes e eletrônicas;

- Entrega do edital para licitação em mídia (disquete);

- Diminuição da gramatura da caixa de expedição, sem interferência em sua qualidade;

- Troca do PVC âmbar pelo cristal de menor custo.

Dos estudos de casos apresentados e, observando o que diz o referencial teórico pode-se observar que, em se tratando de Órgãos Públicos tipicamente industriais e comparando os sistemas de custeio utilizado pelos laboratórios pode-se concluir que o sistema utilizado pelo LQFex (custeio direto) é o que produz melhores informações gerenciais para tomada de decisões por parte dos Gestores.

Pode-se verificar também, que não foram apresentados pontos divergentes, com relação a literatura estudada sobre os sistemas de custeios adotados pelo setor privado.

Os sistemas de custeio utilizado pelos laboratórios das Forças Armadas não é o recomendado pelos autores de trabalho citados na modelagem de um sistema de custeio

na Administração Pública, bem como, dos sistemas já implantados ou em implantação em alguns Órgãos do setor público e ainda, o recomendado pela comissão interministerial, instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, que utilizam ou recomendam o sistema de custeio ABC.

É importante ressaltar que a utilização de um sistema custeio dentro das Organizações Militares estudadas, apesar de não ser o recomendado pela literatura apresentada sobre a gestão de custos na Administração pública, trouxe grandes benefícios para a administração, principalmente, com relação ao laboratório do Exército.

4.3 Recomendações

No setor público, 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 de processos ou mesmo a sua reestruturação, adoção de parcerias, ações de descentralização, etc.

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados. De fato, um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. Dessa forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

Na situação em que vivemos, com os recursos públicos sendo a cada dia mais escassos, é preciso que seja refletido e revistos os procedimentos adotados pela Contabilidade do Governo, principalmente no aspecto informacional e de avaliação de desempenho. Já está bem amadurecida a necessidade de o setor público no Brasil implantar sistemas de custos. Tais sistemas não precisarão reproduzir toda a evolução dos sistemas de custos do setor privado. É possível e é desejável que os sistemas de custos governamentais sejam desenhados na metodologia ABC, queimando etapas que o setor privado já trilhou e maximizando os benefícios que as informações geradas por tais sistemas propiciarão.

Até o presente momento, não foi divulgado qualquer dispositivo legal, sistematizando o que seria um sistema de custos para a área pública. Alguns órgãos governamentais, estados e capitais saíram na frente na busca de soluções (uns até mesmo antes da LRF) e estão estudando formas de desenvolver e implementar os seus próprios sistemas de custos.

A iniciativa do Comando do Exército em implantar o seu Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS), por ser uma instituição de nível nacional, pode ser um passo importante para que o governo federal divulgue um dispositivo legal determinando a todo serviço público que utilize um sistema de custeio uniforme, para que possa avaliar a eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública.

4.4 Sugestões para novas pesquisas

Faz-se necessário realizar novos estudos objetivando compreender e avaliar a importância de se conhecer a estrutura de custos das Organizações Públicas, a fim de que novos sistemas de informações possam, convenientemente, ser adaptados às reais necessidades das Instituições daquele setor;

É recomendável a execução de futuras pesquisas sobre custeamento na administração pública, principalmente, com a implantação do SISCUSTOS, ora em teste nas Unidades Gestoras de Brasília – DF, avaliando os resultados obtidos, para que a gestão de custos venha a ser implantada, com êxito, em todo setor público.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A E. A Contabilidade Gerencial como instrumento da melhoria do desempenho público. 3°. Prêmio de Monografia Tesouro Nacional. Brasília, ESAF: 1999.

_____. O direcionamento dos recursos públicos para as atividades-fins do Estado.IV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF. 2000.

_____.Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. Informe *SFIBNDES*. No. 18 ago, 2000.

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. In. Revista do Serviço Público. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. V. 1, n.1 (nov 1937) - Ano 50, n. 1 (JanMar/1999). Brasília: ENAP. 1999.

_____. Custos no Serviço Público. Textos para discussão. ENAP, Brasília, n. 31, out. 1998. 34 p.

ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade Gerencial. Tradução por André Olimpio M.D. C. Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BEULKE,Rolando, BERTO, Dalvio José. Custos na Administração Pública. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, no. 121, Ago 2005.

BOISVERT, Huges. Contabilidade por Atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas. Atlas, 1999.

BRASIL acórdão tcu 1.078/2004. Disponível em www.tcu.gov.br. Acesso em 20 Dez 06.

_____. Comando da Marinha. Secretaria Geral da Marinha. Normas de Administração Financeira e Contabilidade – SGM-301.2004 v. 5

_____. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. 16ª Edição. Atualizada e Ampliada. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Decreto nº 93.872, de 24 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional - Conta Única, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em <www.presidencia.gov.br>. Acesso em 26 Ago 06.

_____. Laboratório Farmacêutico da Marinha. Ordem Interna 30-02, de julho 2006. Estabelece os lançamentos contábeis para OMPS-I na SGM-301 (5ª Revisão), VOL. IV e VOL VII.

_____. Laboratório Químico Farmacêutico do Exército. Relatório PQGF - Ciclo 2006.

_____. Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências.

_____. 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.

_____. Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO – 2006. Disponível em <www.portalfpf.planejamento.gov.br>. Acesso em 01 Ago 06.

_____. Manual Técnico Orçamentário/2005. Disponível em <www.sof.planejamento.gov.br>. Acesso em 26 Ago 06.

_____. O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil. Um Estudo do Caso. Trabalho elaborado pela equipe da Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento. Abril de 2004. Disponível em www.bcb.gov.br. Acesso em 16 Jul 06.

_____. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, o Governo Federal instituiu a Comissão Interministerial, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

_____. Portaria Nº 026, de 10 de maio de 2001. Comando da Aeronáutica. Aprova a Instrução que dispõe sobre os procedimentos para a apropriação de custos no âmbito do Comando da Aeronáutica. ICA 172-1.

_____. Projeto de Lei Complementar. PLC/96. Estatui normas gerais para planejamento, orçamento, programação financeira, controle, contabilidade e fundos no âmbito da União, Estados, Municípios e dá outras providências.

_____. Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos. Instituído pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005.

_____. Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Disponível em <www.presidencia.gov.br>. Acesso 30 Set 06.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

COGAN, Samuel. Activity-Based Costing (ABC): a poderosa estratégia Empresarial. 3 ed. São Paulo. Pioneira 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Custos Ferramenta de Gestão. São Paulo. Atlas 2000. Coleção seminários

CRC-SP/IBRACON.

COSTA, Marcos Roberto Nunes. Manual de Trabalhos Acadêmicos: monografias, dissertações e teses. 5. ed. Ver. Recife: INSAF, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: teoria e Prática. 3 ed. São Paulo. Atlas 2004.

DE ROCCHI, Carlos a & LUZ, Odone. Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27. no. 93, p. 21-20. abr./jun. 1998.

FILHO, Carlos Ramos de Miranda. Sistema de Custos na Administração Pública. Uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – O caso da Secretaria do Estado da Bahia. dissertação de mestrado apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação da Escola de Administração Federal da Bahia. 2003. Disponível em www.adm.ufba.br/disserta. Acesso em 29 Abr 06.

FONSECA, Fábio Brasil Carvalho da. Contabilidade de Custos em Órgãos Públicos Industriais. Um Estudo de Caso Sobre As Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha. Dissertação de Mestrado. UERJ.2003.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 12 a. Edição. São Paulo: Atlas, 2005.

GOMES, Josir S. O Método de Estudo de Caso aplicado à gestão de negócios. São Paulo, 2006.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, Foster, DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. Tradução por José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Custos. São Paulo: Atlas, 1988.

JOHNSON, Thomas H, KAPLAN, Robert S. Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993.

KAPLAN, R. S. e COOPER, R. Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Editora Futura, 1998.

KAPLAN, Robert, Dos custos à performance. Revista HSM Management, Mar/Abr., 1999.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. 1. Edição. São Paulo.

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: Um enfoque administrativo. 14^a. Edição. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

MACHADO jr, j. Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada. 27 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996.

MACHADO, Nelson. Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. 2002. 233p Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo.

MAHER, Michael. Contabilidade de Custos: criando valor para a administração. Tradução por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. A Contabilidade de Custos: Inclui o ABC. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OSTRENGA, M. Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2004.

PAMPLONA, Edson de O. Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos. Tese de Doutorado. EAESP/FGV, 1997.

PESQUISA ENAP. Gestão de Custos no Setor Público. Relatório ENAP. Brasília, ENAP, Abril/2000.

PRÊMIO HÉLIO BEL TRÃO. O Sistema OMPS - Organizações Militares Prestadoras de Serviços. 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal, Comando da Marinha, Ministério da Defesa, 1999.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custeamento na Administração Pública. 1996. 203 p. Tese de Livre Docência - Universidade Gama Filho. 1996.

ANEXOS

Anexo A - Cálculo das taxas operacionais.

Taxa Operacional de Mão-de-Obra (TOMO):

$$\text{TOMO} = \frac{\text{TOTAL DA FOLHA ADMINISTRATIVA}}{\text{TOTAL DA MOD + TOTAL DA MOI}}$$

MÊS	MOD	MOI	MOD+MOI	MOA	TOTAL
JULHO/05	11.583,25	146.634,89	158.218,14	156.067,73	314.285,87
AGOSTO/05	13.618,48	157.571,09	171.189,57	156.053,25	327.242,82
SETEMBRO/05	15.107,15	166.643,75	181.750,90	148.476,88	330.227,78
OUTUBRO/05	14.235,98	159.617,39	173.853,37	150.161,32	324.014,69
NOVEMBRO/05	16.583,35	160.218,71	176.802,06	145.002,47	321.804,53
DEZEMBRO/05	13.160,37	178.656,72	191.817,09	145.834,38	337.651,47
TOTAL	84.288,58	969.342,55	1.053.631,13	901.596,03	1.955.227,16

$$\text{TOMO} = \frac{\text{R\$ } 901.596,03}{\text{R\$ } 1.053.631,13} = 85,57 \% (1 \text{ SEMESTRE}/2006)$$

Taxa Operacional de Material e Serviços (TOMS):

$$\text{TOMS} = \frac{\text{TOTAL DO CONSUMO DE MATERIAL E SERVIÇOS (Setores Administrativos)}}{\text{TOTAL DO CONSUMO DE MATERIAL E SERVIÇOS (Centros de Custos de Produção)}}$$

MESES	MA	SA	MP	MI	STD	STI
JULHO/05	1.408,02	113.586,72	228.385,35	-	19.799,89	242.787,09
AGOSTO/05	8.616,26	123.210,42	405.050,22	185.678,47	42.179,49	217.774,59
SETEMBRO/05	22.300,23	172.049,25	173.451,31	28.555,66	55.830,23	292.388,52
OUTUBRO/05	21.457,24	209.070,55	190.529,95	118.383,02	39.222,24	236.631,19
NOVEMBRO/05	3.131,27	196.178,81	259.018,71	90.377,37	80.938,31	360.429,34
DEZEMBRO/05	8.762,73	253.079,75	355.266,62	-	56.660,14	504.283,81
TOTAL	65.675,75	1.067.175,50	1.611.702,16	422.994,52	294.630,30	1.854.294,54

$$\text{TOMS} = \frac{\text{R\$ } 1.132.851,25}{\text{R\$ } 4.183.621,52} = 27,08 \% (1 \text{ SEMESTRE}/2006)$$

Anexo B – Exemplo de Cálculo do HHC.

DIAS ÚTEIS DE TRABALHO NO MÊS:

Número de dias no mês.....	31
(-) Sábados e Domingos.....	08
(-) feriados.....	01
(-) licença de pagamento.....	01
(=) dias úteis no mês	21

TOTAL DE HORAS TRABALHADAS POR DIA:

Pessoal MOD que cumpre jornada diária de 4 horas	08
Pessoal MOD que cumpre jornada diária de 6 horas.....	04
Pessoal MOD que cumpre jornada diária de 8 horas	08
Total de horas trabalhadas por dia (4 x 8 + 6 x 4 + 8 x 8)	120

TOTAL DE HORAS TRABALHADAS NO MÊS:

Dias úteis no mês x total de horas trabalhadas por dia (21 x 120)	2.520
---	-------

GASTO TOTAL PARA A OMPS-I/C/H POR MÊS:

(+) remuneração do pessoal MOD.....	100.000,00
(+) provisão para Gratificação Natalina.....	10.000,00
(+) adicional de férias.....	8.000,00
(+) outras parcelas de MOD.....	8.000,00
(=) gasto total para a OMPS no mês	126.000,00

CÁLCULO DO HHC

Gasto total/total de horas de trabalho previstas (126.000/2.520)	50,00
--	-------

Anexo C - Critérios de pré-rateio relacionados às atividades principais.

SERVIÇO	CRITÉRIO
TELEFONIA	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita em função do número de ramais existentes nos setores administrativos/ produção em relação ao total de ramais existentes.
ENERGIA ELÉTRICA	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita conforme o número de pessoas lotadas nos setores administrativos/ produção, proporcionalmente ao total de pessoas lotadas na OMPS.
COLETA DE LIXO	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita conforme o número de pessoas lotadas nos setores administrativos/ produção, proporcionalmente ao total de pessoas lotadas na OMPS.
SERVIÇO DE RANCHO	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita conforme o número de pessoas lotadas nos setores administrativos/ produção, proporcionalmente ao total de pessoas lotadas na OMPS..
GÁS	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita conforme o número de pessoas lotadas nos setores administrativos/ produção, proporcionalmente ao total de pessoas lotadas na OMPS.
ÁGUA E ESGOTO	Os valores devem ser distribuídos entre Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação. A distribuição deve ser feita conforme o número de pessoas lotadas nos setores administrativos/ produção, proporcionalmente ao total de pessoas lotadas na OMPS.
LIMPEZA E CONSERVAÇÃO	Os valores devem ser distribuídos entre

	<p>Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação.</p> <p>A distribuição deve ser feita conforme a área ocupada pelos setores administrativos/produção, em relação à área total.</p>
SERVIÇO FABRIL	<p>Os valores devem ser distribuídos entre Serviço Terceiro Direto, Despesas Administrativas e Gastos Gerais de Fabricação.</p> <p>A distribuição deve ser feita em função do número de pessoas contratadas para cada setor (direto/indireto ou administrativo).</p>
MANUTENÇÃO MÁQ / EQUIP.	<p>O direcionamento e a distribuição dos gastos deve ser feita pelo valor real do gasto.</p>
CÓPIA ELETROSTÁTICA	<p>O direcionamento e a distribuição dos gastos deve ser feita pelo valor real do gasto, tomando-se por base a quantidade de Máquinas nos setores administrativos / produtivos em relação ao total.</p>
SERVIÇO DE TRANSPORTE	<p>O direcionamento e a distribuição dos gastos deve ser feita pelo valor real do gasto, considerando 100% como GGF.</p>
OUTROS SERVIÇOS (ALUGUEL DE PAIÓIS, DESTINAÇÃO DE EXCESSOS, ETC)	<p>O direcionamento e a distribuição dos gastos deve ser feita pelo valor real do gasto.</p>