

INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL

2013/2014



TII

**GESTÃO DE CUSTOS E DISPONIBILIZAÇÃO DA
INFORMAÇÃO: UMA REALIDADE NECESSÁRIA NA
FORÇA AÉREA BRASILEIRA?**

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DA FORÇA AÉREA BRASILEIRA.



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**GESTÃO DE CUSTOS E DISPONIBILIZAÇÃO
DA INFORMAÇÃO: UMA REALIDADE
NECESSÁRIA NA FORÇA AÉREA
BRASILEIRA?**

COR INT (BRA) André Luiz Paiva de Lucca

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 13/14

Pedrouços 2014



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

GESTÃO DE CUSTOS E DISPONIBILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO: UMA REALIDADE NECESSÁRIA NA FORÇA AÉREA BRASILEIRA?

COR INT (BRA) André Luiz Paiva de Lucca

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2013/14

Orientador: COR ENGAED Vítor Paulo da Rocha Marques

Pedrouços 2014



Agradecimentos

Os meus sinceros agradecimentos ao Coronel ENGAED Vitor Marques por toda a sua colaboração, disponibilidade e generosidade, pelo seu aconselhamento e paciência, os quais muito contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos Oficiais do Curso de Promoção a Oficial General 2013/2014 que comigo partilharam este percurso e com os quais muito aprendi. Um agradecimento muito em especial ao CMG Valentim Rodrigues, pela camaradagem, cordialidade e apoio em todos os momentos do curso.

À minha esposa Telma, pela compreensão, apoio e incentivo. Aos meus filhos Alexandre e Eduardo peço desculpas pelas ausências.... amo vocês!

A DEUS, por todas as bençãos recebidas.....



Índice

Introdução.....	1
1. Custos e Legislação no Serviço Público Federal	7
a. Aspectos Históricos	7
b. O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal	9
c. O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal	11
d. Síntese Conclusiva.....	13
2. Custos na FAB	14
a. Origem e Evolução	14
b. Gestão Estratégica de Custos	16
c. O Sistema de Custos da FAB	17
d. Síntese Conclusiva.....	24
3. O Processo de Tomada de Decisão em uma Base Aérea	26
a. A Complexidade das Organizações da FAB	26
b. Gerência e Tomada de Decisão	30
(1) As Funções do Gerente	31
(2) As Limitações do Gerente na Condição de Decisor	31
(3) Os Estilos Decisórios do Gerente	32
c. Análise de Dados de Inquérito	33
d. Síntese Conclusiva.....	35
4. Sistemas de Informação, Indicadores de Desempenho e Tomada de Decisão	37
a. Sistemas de Informação e Tomada de Decisão	37
b. Indicadores de Desempenho e Tomada de Decisão	39
c. Análise de Dados de Inquérito	43
d. Síntese Conclusiva.....	47
Conclusões.....	48
Bibliografia.....	51



Índice de Anexos

Anexo A – Plano de Contas de Custos – Centros de Custos.....	A-1
Anexo B – Plano de Contas de Custos – Exemplos de Subcentros de Custos.....	B-1
Anexo C – Exemplos de Subcentros Estatísticos	C-1
Anexo D – Atividades de Ensino e Treinamento	D-1
Anexo E – Organograma da BASC	E-1

Índice de Apêndices

Apêndice n.º 1 – Glossário de Conceitos	Ap1-1
Apêndice n.º 2 – Enunciado do Inquérito.....	Ap2-1
Apêndice n.º 3 – Diagrama de Dedução	Ap3-1

Índice de Figuras

Figura n.º 1 - Síntese do funcionamento do Sistema de Custos da Força Aérea.....	23
Figura n.º 2 - Tempo de oficial e experiência administrativa.....	33
Figura n.º 3 - Nível de complexidade do processo de tomada de decisão	35
Figura n.º 4 - Sistema de Informações Gerenciais.....	39
Figura n.º 5 - Utilidade das informações de custos para o processo de tomada de decisão .	44
Figura n.º 6 - Utilização de indicadores de desempenho no auxílio à gestão administrativa	45
Figura n.º 7 - Disponibilização de indicadores de desempenho no auxílio ao processo de tomada de decisão	46

Índice de Tabelas

Tabela n.º 1 - Questão central, questões derivadas e hipóteses.....	4
Tabela n.º 2 - Plano de Contas de Custos por Área	19
Tabela n.º 3 - Valor empenhado por ação em 2013, na BASC.	29



Resumo

Presenciamos nos dias de hoje a uma frenética circulação da informação, que é partilhada de maneira instantânea, contribuindo para mudanças significativas na sociedade em geral, sendo por isso saudável a sua divulgação, desde que a informação seja útil.

Neste contexto, a Força Aérea Brasileira (FAB) possui um sistema de informações de custos, cujo produto é utilizado apenas para assessorar os decisores do nível estratégico da Força. Atualmente as informações sobre os custos das unidades não são divulgadas para conhecimento das próprias unidades, nem de seus comandantes.

Este trabalho de investigação pretendeu identificar qual o contributo associado à disponibilização das informações de custos aos comandantes e chefes do apoio administrativo-financeiro no processo de tomada de decisão na gestão administrativa das bases aéreas da FAB.

Para estruturar a resposta à questão central, formularam-se quatro hipóteses de investigação relacionadas com a utilização de informações e de sistemas de custos, com os constrangimentos existentes no processo de tomada de decisão dos comandantes das bases aéreas e melhoria da eficiência, com a utilização de indicadores de desempenho. A validação das hipóteses respondeu às questões derivadas que lhe estavam associadas, tendo-se para tal utilizado o método hipotético-dedutivo e recorrido à pesquisa documental, bibliográfica e internet, além da utilização de instrumentos como entrevistas a especialistas na área de análise de custos e um inquérito aos comandantes e chefes do apoio administrativo-financeiro das bases aéreas da FAB.

Como resultado da investigação realizada constatou-se que o processo de tomada de decisão numa base aérea pode tornar-se mais eficiente com a disponibilização ao decisor, comandante ou chefe do apoio administrativo-financeiro, das informações de custos e de indicadores de desempenho.



Abstract

Nowadays, we witness a frenzied flow of information that is shared instantaneously, contributing to significant changes in our society, being so healthy the disclosure of it, if the information is useful.

In this context, the Brazilian Air Force has a cost information system, which data is only used to assist the decision-makers at the strategic level of the Air Force. Currently, the information on the costs of each Air Force Unit is not disclosed for knowledge to the respective unit or to their commanders.

The main objective of this research is to identify the contribution associated with the provision of cost information of the Air Force Unit to the commanders and administrative and financial managers, supporting the decision-making process in the administrative management of their own Air Bases.

To structure the answer to the central question, four hypotheses were established in the research process, related with the use of the information of the costs and the cost information system by the Air Base commanders, to improve the efficiency, using performance indicators and with the existing constraints in the decision-making process. The validation of the hypotheses was done answering the associated derived questions, using the hypothetical-deductive method, documental, bibliographical and internet research, and also the use of instruments such as interviews with experts in the field of cost analysis and an inquiry to the commanders and administrative and financial managers of the Air Bases of the Brazilian Air Force.

As a result of this investigation, it was found that the decision-making process in the Air Base can become more efficient with the availability of costs information and performance indicators to decision-makers, commanders or administrative and financial managers.



Palavras-chave

Custos, Força Aérea Brasileira, tomada de decisão, indicadores de desempenho

Keywords

Costs, Brazilian Air Force, decision making, performance indicators



Lista de abreviaturas, siglas e acrônimos

- ACI – Agente de Controle Interno
ANC – Assembleia Nacional Constituinte
BASC – Base Aérea de Santa Cruz
CC – Centro de Custos
CN – Congresso Nacional
COMAER – Comando da Aeronáutica
CONSEFA – Conselho Superior de Economia e Finanças da Aeronáutica
CPR – Subsistema de Contas a Pagar e a Receber
DIRINT – Diretoria de Intendência da Aeronáutica
ECFAB – Estágio para Comandantes, Chefes e Diretores da Força Aérea Brasileira
EI – Esquadrão de Intendência
EMAER – Estado-Maior da Aeronáutica
ENAP – Escola Nacional de Administração Pública
FAB – Força Aérea Brasileira
GT – Grupo de Trabalho
H – Hipótese
ICA – Instrução do Comando da Aeronáutica
IMA – Instrução do Ministério da Aeronáutica
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
MCA – Manual do Comando da Aeronáutica
MF – Ministério da Fazenda
ND – Natureza de Despesa
NDD – Natureza de Despesa Detalhada
NL – Nota de Lançamento
NS – Nota de Sistema
OE – Objetivo Específico
OG – Objetivo Geral
PPC - Processo de Planejamento de Comando
PR – Presidente da República
QC – Questão Central
QD – Questão Derivada
RCA – Regulamento do Comando da Aeronáutica



RIMA – Regimento Interno do Ministério da Aeronáutica

SC – Subcentro de Custos

SEFA – Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal

SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCA – Tomada de Contas Anual

TCU – Tribunal de Contas da União

UGE – Unidade Gestora Executora

UGR – Unidade Gestora Responsável



Introdução

Enunciado do Tema, Contexto da Investigação e Justificação do Estudo

No Brasil, as restrições orçamentárias são uma constante. Todos os anos a Lei Orçamentária Anual (LOA), aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, sofre cortes e contingenciamentos.

O orçamento previsto para a FAB nunca é executado na sua totalidade. Por outro lado, a sociedade exige que a missão constitucional seja cumprida.

O gestor público tem que buscar, sempre, “fazer mais com menos”.

Nesse sentido, a utilização de um Sistema de Custos na Administração Pública, além de ser uma determinação legal pode, segundo Afonso (1999), ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão.

O Sistema de Contabilidade de Custos em vigor na FAB possui uma importante base de dados, com informações sistematizadas de gastos, que são eventualmente utilizadas no assessoramento ao processo de tomada de decisão na Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), nos demais Órgãos de Direção Setorial da FAB, no Estado-Maior da Aeronáutica (EMAER) e no Conselho Superior de Economia e Finanças da Aeronáutica (CONSEFA).

Essas informações, que auxiliam no processo de tomada de decisão no nível estratégico, não são levadas ao conhecimento dos comandantes e chefes do setor de apoio e administração das diversas Unidades Administrativas.

Será que as informações de custos devem ficar restritas ao mais alto nível de decisão da instituição? Será que não existem instrumentos, decorrentes das informações de custos, que poderiam auxiliar os comandantes de bases aéreas na gestão dos recursos financeiros colocados a sua disposição?

Nesse contexto, o tema proposto é “Gestão de custos e disponibilização da informação: uma realidade necessária na Força Aérea Brasileira?”.

Base Conceitual

Um conceito de extrema importância para a investigação é a compreensão da distinção entre custo e despesa, considerando que o primeiro conceito gera entendimentos equivocados, principalmente na área pública.

Alonso (1999, p. 38) explica que, enquanto a despesa pública é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. Para distinguir os dois conceitos, o autor



cita como exemplo a aquisição de material de consumo pela Administração Pública. Nesse caso são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor: 1) despesa com material de consumo (despesa) e 2) estoque de material de consumo (ativo). O gasto só será contabilizado como custo quando algum setor fizer a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado¹.

A expressão “custo-benefício” deve ser entendida como a relação entre o que foi efetivamente consumido para se produzir um serviço e não o que foi comprado (despesa).

A apuração dos custos distingue-se do controle da despesa.

No Brasil, existem inúmeros sistemas corporativos que controlam a despesa pública e um sistema de custos – o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), implantado em 2011.

A FAB utiliza um sistema de custos próprio, anterior ao sistema do governo federal e que, à semelhança deste, extrai as informações do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Objeto de Estudo e sua Delimitação

O presente trabalho de investigação pretende demonstrar que um sistema de custos pode oferecer ferramentas úteis na busca da eficiência da gestão administrativa. Além disso, visa contribuir para um conhecimento mais detalhado da gestão de uma organização da Força Aérea, apresentando ferramentas que podem auxiliar o comandante na tomada de decisão.

Embora a FAB possua diversos tipos de organização com autonomia administrativa e financeira, tais como Bases Aéreas, Parques de Material Aeronáutico, Hospitais, Comandos Aéreos Regionais, Escolas de Formação, Centros Integrados de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo, entre outras, o presente estudo será delimitado às Bases Aéreas, que são as organizações mais ligadas à missão principal da FAB: “Manter a soberania do espaço aéreo com vista à defesa da Pátria”.

Objetivos da Investigação

O propósito da investigação, ou Objetivo Geral (OG), é verificar a influência no processo de tomada de decisão na gestão administrativa, decorrente da disponibilização das informações de custos no âmbito das bases aéreas da FAB.

Para atingir o OG, concorrem os seguintes Objetivos Específicos (OE):

¹ Almoxarifado é o setor que tem por missão receber, conferir, estocar, contabilizar, conservar e distribuir todos os bens (materiais) adquiridos pela Unidade, bem como aqueles transferidos de outras Unidades.



OE1: Identificar e analisar os fundamentos legais relacionados à contabilidade de custos no Serviço Público do Brasil;

OE2: Analisar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal;

OE3: Analisar a gestão de custos da FAB;

OE4: Analisar o processo de tomada de decisão na gestão de uma base aérea;

OE5: Identificar ferramentas que podem tornar mais eficiente a gestão de uma base aérea.

Metodologia da Investigação

O presente trabalho foi desenvolvido na observância das NEP/ACA-010, de 18 de fevereiro de 2013, e NEP/ACA-018, de 16 de julho de 2012. Pretendeu-se seguir a abordagem preconizada por Quivy e Campenhoudt (2008), bem como conduzir uma investigação utilizando o método hipotético-dedutivo, aprofundando os conceitos relacionados com o tema proposto, recorrendo à pesquisa documental, bibliográfica e na internet, complementada com inquéritos e entrevistas.

O trabalho desenvolveu-se de acordo com o seguinte faseamento:

- Fase 1 – consultou-se fontes primárias, tendo em vista a definição de um modelo de análise e a conceptualização. Nesta fase foi deduzida a questão central (QC), questões derivadas (QD) e hipóteses (H), a partir das quais foram desenvolvidas as atividades conducentes à investigação.
- Fase 2 – realizou-se recolha e análise da legislação relacionada à contabilidade de custos no serviço público do Brasil e na FAB; recolha de informações e análise do funcionamento dos sistemas de custos do governo federal e da FAB; recolha de informações na literatura e análise do processo de tomada de decisão; recolha de informações e análise do processo de tomada de decisão em uma base aérea, buscando caracterizar a sua complexidade; recolha de informações na literatura e análise de sistemas de informações e indicadores de desempenho. Realizou-se também inquérito junto aos atuais comandantes e gerentes da administração das Bases Aéreas do Brasil e entrevistas com especialistas na área de gestão de custos na FAB e no governo federal, com a finalidade de melhor identificar as questões em aberto, consolidar a conceptualização inicial e encontrar resposta às QD.
- Fase 3 – efetuou-se o tratamento da informação recolhida, interpretação dos resultados e respetivas conclusões, que consubstanciam as respostas às QD, com vista a responder à QC.



Questão Central, Questões Derivadas e Hipóteses

Tendo em consideração o objeto de investigação e os objetivos de estudo, foram formuladas a QC, as QD e as H, que se apresentam na tabela n.º 1.

Tabela n.º 1 - Questão central, questões derivadas e hipóteses
Fonte: autor, 2014

QC	Qual o contributo da disponibilização das informações de custos no processo de tomada de decisão na gestão das bases aéreas da FAB?
QD1	De que forma a contabilidade de custos constitui um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas?
H1	As informações de custos não são utilizadas como um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas.
QD2	Que modelo de sistema de mensuração e de informação de custos atende às exigências da legislação?
H2	O sistema de custos da FAB atende às exigências legais.
QD3	Que constrangimentos existem no processo de tomada de decisão na gestão administrativa de uma base aérea?
H3	A gestão administrativa de uma base aérea requer a tomada de decisões complexas pelo comandante.
QD4	Que ferramentas podem tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea?
H4	A utilização de informações de custos e de indicadores de desempenho pode tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea.

Organização do Estudo

O conteúdo do presente Trabalho de Investigação, para além da introdução e conclusões, organiza-se em quatro capítulos.

O primeiro capítulo aborda os aspectos históricos e legais relacionados a contabilidade de custos no Brasil para em seguida descrever o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

No segundo capítulo aborda-se a origem e evolução da contabilidade de custos na



FAB, evidenciando-se o seu pioneirismo em relação ao Serviço Público Federal Brasileiro; também se descreve a gestão estratégica de custos e o sistema em uso na FAB.

No terceiro capítulo caracteriza-se a complexidade da gestão administrativa das organizações da FAB, tomando-se como exemplo a Base Aérea de Santa Cruz (BASC) bem como discorre-se sobre alguns aspectos relacionados ao gerente e o processo de tomada de decisão.

O quarto capítulo é dedicado a demonstrar a utilidade de sistemas de informações de custos e de indicadores de desempenho no apoio à tomada de decisão.

Por fim, são retiradas conclusões do presente trabalho de investigação, respondendo-se à questão central e efetuando-se algumas recomendações.

Informações sobre o Inquérito Realizado

Com a finalidade de auxiliar nas respostas das questões de investigação do presente trabalho, realizou-se um inquérito junto aos atuais administradores das Bases Aéreas da FAB.

No que concerne à população do inquérito, considerou-se dois níveis de gerência administrativa: gerência estratégica (comandante da base) e gerência intermediária (comandante do Esquadrão de Intendência² (EI) e Agente de Controle Interno³ (ACI)).

Para obter a amostra da gerência estratégica foram enviados 19 questionários para os coronéis aviadores que atualmente exercem comando de base aérea.

Responderam o questionário 16 comandantes, representando 84,2% da população.

Com relação à amostra do outro nível de gerência, foram enviados 38 questionários para os atuais ocupantes dos cargos de comandante do EI e ACI das bases aéreas; oficiais intendentos do posto de tenente, capitão ou major.

Nesse caso obteve-se 29 respostas dos 38 questionários distribuídos, representando 76,3% da população.

O inquérito, cuja versão completa encontra-se no apêndice n.º 2, apresenta uma introdução com o objetivo da pesquisa e uma orientação sobre a distinção entre os conceitos de custo e despesa, visto que este pesquisador, no período que trabalhou na SEFA, no setor responsável pelo Sistema de Custos da Aeronáutica, observou que é

² Esquadrão de Intendência é o setor que compõe a estrutura organizacional das bases aéreas cuja competência é planejar, coordenar e executar as atividades relativas a finanças, licitações, provisionamento de víveres, armazenamento e distribuição dos materiais fornecidos ou adquiridos, bem como registro dos bens móveis e supervisão do posto de venda de fardamento.

³ Agente de Controle Interno é o Agente da Administração ou Agente Público especialmente designado pelo Comandante, Chefe ou Diretor da Organização Militar para verificação, avaliação e certificação dos atos e fatos executados pela Administração, observando os princípios constitucionais basilares que norteiam a Administração Pública.



comum o desconhecimento da citada distinção.

Para auxiliar a resposta da questão 3, anexou-se ao inquérito cinco tabelas exemplificando algumas das informações de custos que poderiam ser disponibilizadas para as Unidades.



1. Custos e Legislação no Serviço Público Federal

a. Aspectos Históricos

A mudança no cenário econômico mundial, que vem se desenvolvendo desde a década de 70, marcada principalmente pela crise do petróleo, tem conduzido a Administração Pública Brasileira na busca do controle das despesas e também na busca de conhecimentos sobre os custos praticados pelos diversos órgãos públicos visando, basicamente, ao alcance da eficiência e da qualidade dos serviços públicos, como uma melhor forma de aproveitamento dos recursos arrecadados.

Para controle da despesa, a Administração Pública Federal possui, desde 1986, o SIAFI que, segundo Alonso (1999, p. 38), fez o país tornar-se referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais a partir da década de noventa.

Mota (2004, p. 28) descreve o SIAFI como um sistema de teleinformática que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábilística dos órgãos e entidades da Administração Federal, com utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência e eficácia à gestão dos recursos alocados no orçamento.

Com relação à apuração dos custos, a previsão legal de aplicação na Administração Pública remonta ao ano de 1964 com a Lei nº 4.320, de 17 de março, que, no art. 99 dispõe: “*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.*” (CN, 1964).

Inicialmente prevista para os serviços públicos industriais, essa distorção foi corrigida no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa. O art. 79 coloca, objetivamente, que “*A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.*” (PR, 1967).

Mantendo a mesma linha, o art. 137 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, afirma que a contabilidade deve apurar o custo de forma a evidenciar os resultados da gestão e complementa, no parágrafo 1º, que os custos devem ser apurados por projetos e atividades tendo por base o orçamento (PR, 1986).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 74, veio firmar a concepção de que os resultados da gestão administrativa devem ser avaliados quanto a sua eficácia e eficiência ao estabelecer que: “*Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma*



integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - [...], II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.” (ANC, 1988).

Em 1998, reforçando essa ideia, o legislador inseriu, no caput do art. 37 da Constituição Federal, o princípio da eficiência como mais um princípio fundamental a nortear a ação da Administração Pública (ANC, 1988).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 50, parágrafo 3º, preconiza que “*A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.*” (CN, 2000).

Reiterando a necessidade de a Administração Pública adotar sistema de custos, as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para os exercícios de 2001 (art. 22), 2002 (art. 22), 2003 (art. 21), 2004 (art. 20), 2005 (art. 21), 2006 (art. 22), 2007 (art. 23), 2008 (art. 23), 2009 (art. 21) e 2010 (art. 20) trouxeram a seguinte imposição: “*Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.*” (CN, 2009).

A LDO para 2003 foi mais além, apresentando, no art. 21, parágrafo 2º, o seguinte mandamento: “*O Poder Executivo desenvolverá sistema de custos, para fins de atendimento do disposto no caput deste artigo, observado o parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.*” (CN, 2002).

O legislador, na LDO para 2004, foi mais ousado ao assinar prazo para o Poder Executivo encaminhar ao Congresso Nacional relatório sobre as providências tomadas: “*O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, até 30 de outubro de 2004, relatório sobre as medidas adotadas relativas ao desenvolvimento do sistema de custos para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, de que trata o parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.*” (CN, 2003).

Nas LDO para os exercícios de 2005 a 2010 o legislador não se deu ao trabalho de determinar que fosse desenvolvido sistema de custos ou de assinar prazo para encaminhamento de relatório.

Finalmente, em 2011 o Governo instituiu um sistema de custos na Administração Pública Federal, denominando-o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.



Como o sistema extrai suas informações de vários sistemas estruturantes do governo federal, com destaque para o SIAFI, trataremos primeiramente deste sistema, para em seguida abordarmos o SIC.

b. O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Implantado em 1 de janeiro de 1987, o SIAFI resolveu diversos problemas na administração dos recursos públicos existentes à época, tais como a utilização de métodos rudimentares de trabalho no controle das disponibilidades orçamentárias e financeiras, através da utilização de registros manuais; a defasagem de 45 dias, em média, entre o fim do mês e a consolidação das informações contábeis, inviabilizando a utilização das informações para fins gerenciais e de tomada de decisão e a inexistência de controles eficientes para evitar fraudes no uso do recurso público.

O SIAFI evoluiu com o tempo e com os avanços da tecnologia da informação.

Hoje, realiza-se o registro, acompanhamento e controle da totalidade da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, de forma *on-line*, a despeito da quantidade de órgãos, usuários e da dimensão continental do Brasil.

Administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF), o SIAFI “[...] *é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.*” (MF, 2014).

E tem como objetivos:

- “a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;*
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;*
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;*
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;*
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;*
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;*



- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;*
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e*
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal.” (MF, 2014).*

Ao apresentar as vantagens do sistema, a STN afirma que o SIAFI representou imenso avanço para a contabilidade pública da União e que hoje é reconhecido no mundo inteiro e recomendado inclusive pelo Fundo Monetário Internacional. Sua performance transcendeu as fronteiras brasileiras e despertou a atenção no cenário nacional e internacional (MF, 2014).

A citada Secretaria elenca os ganhos que a implantação do SIAFI trouxe para a Administração Pública Federal, afirmando que na *“Contabilidade, o gestor ganha rapidez na informação, qualidade e precisão em seu trabalho; nas Finanças, agilização da programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, por meio da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal na Conta Única no Banco Central; no Orçamento, a execução orçamentária passou a ser realizada dentro do prazo e com transparência, completamente integrada a execução patrimonial e financeira; na visão clara de quantos e quais são os gestores que executam o orçamento, são mais de 4.000 gestores cadastrados, que executam seus gastos através do sistema de forma on-line; no desconto na fonte de impostos, no momento do pagamento, já é recolhido o imposto devido; na Auditoria, facilidade na apuração de irregularidades com o dinheiro público; na transparência, detalhamento total do emprego dos gastos públicos disponível em relatórios publicados no site, no fim da multiplicidade de contas bancárias, os números da época indicavam 3.700 contas bancárias e o registro de aproximadamente 9.000 documentos por dia. Com a implantação do SIAFI, constatou-se que existiam em torno de 12.000 contas bancárias e se registravam em média 33.000 documentos diariamente. Hoje, 98% dos pagamentos são identificados de modo instantâneo na Conta Única e 2% deles com uma defasagem de, no máximo, cinco dias.” (MF, 2014).*

E continua elencando as vantagens do sistema em relação a outros sistemas em uso no âmbito do Governo Federal:

“Sistema disponível 100% do tempo e on-line;

Sistema centralizado, o que permite a padronização de métodos e rotinas de trabalho;

Interligação em todo o território nacional;

Utilização por todos os órgãos da Administração Direta (poderes Executivo, Legislativo e Judiciário); [...].” (MF, 2014).



Em 2013 foram mais de 70.000 usuários ativos, distribuídos por 34.123 unidades gestoras que realizaram 952.042.805 transações, gerando 33.480.815 documentos (MF, 2014).

Enfim, o SIAFI tem demonstrado ser um excelente instrumento para registro e controle das atividades orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis dos organismos da Administração Pública Federal do Brasil.

c. O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

A despeito das prescrições legais citadas anteriormente, a iniciativa de desenvolvimento de um sistema de custos ocorreu efetivamente a partir de 2005. A Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, instituiu a Comissão Interministerial de Custos, cujo objetivo era elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal (MF, 2005).

A edição da portaria pelo Governo Federal decorreu de recomendação do Acórdão nº 1078/2004, do Tribunal de Contas da União. O acórdão foi taxativo ao determinar que a União desenvolvesse sistema de custos a fim de atender a prescrição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em março de 2010, após cinco anos de desenvolvimento, com a participação de diversos órgãos do Governo Federal, do Conselho Federal de Contabilidade, e de especialistas do meio acadêmico, o sistema foi enfim concebido e, posteriormente, homologado.

Em 2011, por meio da Portaria nº 157, de 9 de março, do Secretário do Tesouro Nacional, o sistema foi oficialmente instituído (STN, 2011a).

Ainda em 2011, o Secretário do Tesouro Nacional editou a Portaria nº 716, de 24 de outubro, dispondo sobre as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal (STN, 2011b).

No caso da Força Aérea, o encargo de órgão setorial do sistema coube à SEFA.

Importante destacar a distinção que a portaria faz, no art. 1º entre o Sistema de Custos do Governo Federal e o Sistema de Informações de Custos – SIC: *“Considera-se para efeitos desta Portaria: I - Sistema de Custos do Governo Federal: sistema estruturante do Governo Federal que é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como Órgão Central e os Órgãos Setoriais; II – Sistema de Informações de Custos – SIC: sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a*



avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos Gestores no processo decisório [...]” (STN, 2011b).

Ou seja, o SIC se insere dentro do Sistema de Custos do Governo Federal; este é o modelo conceitual e o “SIC” uma ferramenta, um aplicativo que tem a capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados, armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões.

Os principais sistemas que abastecem o SIC são o SIAFI, já descrito na seção anterior, o Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos do Poder Executivo Federal (SIAPE), o qual reúne as informações pessoais, funcionais e financeiras dos servidores federais ativos, pensionistas e aposentados, e tem como objetivo controlar as informações cadastrais, bem como processar o pagamento dos servidores, e o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), onde são executados os processos de planejamento e orçamento do Governo Federal.

O SIC não é um sistema transacional, ele apenas capta as informações dos sistemas citados, articulando-as em um mesmo banco de dados (*data warehouse*), dando o necessário tratamento contábil para transformá-las em informações de custos.

O sistema dispõe de relatórios pré-formatados, que podem ser gerados com os parâmetros indicados pelo usuário, mas também permite a construção de relatórios, conforme a necessidade do usuário.

Os relatórios pré-formatados levam em conta os objetos de custos considerados mais importantes, quais sejam: programa, função e subfunção, ação e seus produtos, órgão ou unidades administrativas e investimentos.

O acesso ao SIC restringe-se ao órgão central e aos órgãos setoriais, ou seja, não é possível ao comandante ou gerente administrativo das bases aéreas acessarem o sistema.

Em palestra proferida pela Sra. Rosilene Oliveira de Souza, Coordenadora de Custos da STN, no III Congresso de Informações de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, realizado em Brasília-DF, Brasil, de 9 a 11 de outubro de 2013, verificou-se que as informações do Sistema de Custos do Governo Federal estão circunscritas a três perspectivas:

- Perspectiva Estratégica: divulgação de informações na Prestação de Contas do Presidente da República;
- Perspectiva Pública: divulgação de informações no site do Tesouro Nacional, para consulta pública; e



- Perspectiva da Gestão Interna: acesso pelo órgão setorial e utilização das informações para elaboração do Relatório de Gestão (Souza, 2013).

Ou seja, não existe a possibilidade de acesso ao SIC por parte dos comandantes e chefes da administração de uma base aérea.

d. Síntese Conclusiva

Neste capítulo, buscou-se contextualizar o leitor sobre os aspectos históricos e legais relativos à gestão de custos no Governo Federal, destacando-se o fato de que, apesar de previsto na legislação desde 2000, só onze anos depois o Governo Federal do Brasil instituiu um sistema de custos.

Denominado Sistema de Custos do Governo Federal, o sistema tem como ferramenta tecnológica o SIC.

O SIC possui a capacidade de extrair e integrar informações dos principais sistemas estruturantes do Governo Federal, em especial o SIAFI, SIAPE e SIOP.

Apresentou-se o SIAFI, que se constitui no principal “fornecedor de informações” para o SIC, e o próprio SIC, destacando-se o fato de que o SIC não pode ser acessado pelos comandantes ou gerentes administrativos de uma base aérea. O acesso é restrito aos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos, que no caso da FAB é a SEFA.



2. Custos na FAB

a. Origem e Evolução

Com o advento do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, a Administração Pública brasileira experimentou pela primeira vez a tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerado como um primeiro momento de administração gerencial em nosso país. Em linhas gerais, esse decreto estabeleceu cinco princípios fundamentais:

- planejamento;
- descentralização;
- delegação de competência;
- coordenação;
- controle.

Dentre as diversas inovações apresentadas por aquele decreto, em seu art. 79, ficou estabelecido que “A Contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.” (PR, 1967).

Em atendimento ao previsto naquele diploma legal e sentindo a real necessidade de conhecer os seus custos operacionais o então Ministério da Aeronáutica, dando um salto de qualidade, promoveu, de maneira pioneira, as primeiras iniciativas para o estabelecimento de um “Sistema de Contabilidade de Custos da Aeronáutica”, tendo como finalidade a geração de informações para subsidiar a tomada de decisão no nível mais alto de sua Administração.

Em 1972, o Aviso Ministerial R-029/GM6, de 22 de junho, determinou que a Diretoria de Intendência da Aeronáutica (DIRINT) efetuasse um estudo para a elaboração de um plano capaz de permitir a contabilização dos custos na Força Aérea.

Alguns meses depois, por meio da Portaria R-027/GM6, de 23 de novembro de 1972, após a conclusão dos estudos pelo Grupo de Trabalho (GT) designado, um “Plano de Contas” foi aprovado e os lançamentos postos em execução a partir de 1 de março de 1973, em todas as Organizações do então Ministério da Aeronáutica.

Todas as Unidades Gestoras Executoras (UGE) preenchiam formulários com as informações necessárias, conforme previsto no Plano de Contas, encaminhando-os para a SEFA por meio de Ofício específico, a qual se encarregava de consolidar as informações de custos em relatórios, que refletiam as posições de forma departamentalizada.



Em virtude do conhecimento adquirido pelos condutores do processo de apropriação de custos e, principalmente pelo profissionalismo daqueles que trabalhavam nos estudos da área de custos na SEFA, no decurso de 1979, tratou-se de estudar a reformulação do Plano de Contas, tendo sido aprovado um novo plano pela Portaria nº R-232/GM6, de 16 de novembro de 1979.

Em 1984 observou-se a necessidade de atualizar mais uma vez o Plano de Contas e de se imprimir uma revitalização no Sistema existente. Um novo GT foi convocado para executar essa missão. A partir da conclusão de seus trabalhos foi editada a Norma de Sistema, NSMA 172-1 – Apropriação de Custos, de 28 de fevereiro de 1985. A partir desta norma, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como um sistema no Ministério da Aeronáutica, com a indicação do órgão central, dos elos do sistema, das respectivas atribuições, enfim, definindo-se com detalhes toda a sistemática de apropriação de custos.

Com o surgimento do SIAFI, em 1987, novamente foi reformulada a metodologia de aplicação da Contabilidade de Custos na Aeronáutica, numa tentativa de aproximá-la do Sistema recém-criado. Os dois últimos níveis do Plano de Contas (Elemento de Custo e Item de Custo) passaram a ser idênticos à Natureza de Despesas do SIAFI.

A NSMA 172-1/1985 foi atualizada e republicada como IMA 172-1 - Apropriação de Custos, em 19 de fevereiro de 1993.

A apuração das informações de custos das setenta e nove unidades gestoras com autonomia administrativa e financeira distribuídas pelo vasto território nacional foi acompanhando a evolução tecnológica.

Inicialmente as unidades mandavam relatórios em papel, mensalmente. Posteriormente, passaram a enviar as informações de custos em disquete. A partir de 2001, em uma iniciativa pioneira no Serviço Público Federal, as informações de custos passaram a ser extraídas diretamente no SIAFI, eliminando os elevados custos de remessa mensal de disquetes.

Esta nova sistemática constou da ICA 172-1 - Apropriação de Custos, de 15 de maio de 2001.

Em 2007, os procedimentos de apropriação de custos passaram a integrar o MCA172-3 - Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica.

A Força Aérea Brasileira possui uma história de pioneirismo em relação à apuração de custos na Administração Pública Brasileira, reconhecida, por exemplo, pela Comissão Interministerial de Custos, instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro



de 2005, criada com objetivo de propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal, que no seu relatório final dispõe: “*Embora a mensuração e gestão de custos não se constituam em prática generalizada na Administração Pública Federal, merecem registro as seguintes experiências pioneiras com sistemas de custos: Comando da Aeronáutica, [...]*” (MF, 2005).

b. Gestão Estratégica de Custos

O art. 142 da Constituição Federal Brasileira define a missão das Forças Armadas: “*As Forças Armadas [...] destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem.*” (ANC, 1988).

Em decorrência da missão constitucional, a Força Aérea estabeleceu a sua missão síntese na ICA 11-1/2007 - Missão da Aeronáutica, que ficou assim descrita: “*Manter a soberania no espaço aéreo nacional com vistas à Defesa da Pátria.*” (FAB, 2007b, p. 17).

A norma acrescenta que no trato dos assuntos de sua competência, sejam eles de natureza militar ou civil, os gestores devem sempre buscar a “[...] *racionalização de todos os recursos envolvidos*” (FAB, 2007b, p. 12).

Para realizar suas atividades e administrar recursos, a Força Aérea se insere em diversos sistemas da estrutura do Poder Executivo, nomeadamente nas áreas de planejamento e orçamento federal, administração financeira, contabilidade e controle interno.

Nesse contexto, insere-se a SEFA, órgão da estrutura orgânica da Força Aérea, cuja missão, definida na DCA 19-3/2010 - Missão da SEFA, é: “*Gerenciar as atividades Financeiras, Contábeis, Patrimoniais [...] com vistas à aplicação eficiente, eficaz, legal e econômica dos recursos alocados ao Comando da Aeronáutica (COMAER), contribuindo para o cumprimento da missão da Aeronáutica.*” (FAB, 2010, p. 16).

Para cumprir sua missão, a SEFA insere-se na estrutura gerencial do Executivo, cuja administração, nas áreas de planejamento, orçamento, administração financeira e contabilidade é realizada sistemicamente. Nessas atividades, a Força Aérea, através da SEFA, é o elo de sistemas maiores da Administração Pública Federal.

O sistema de contabilidade federal, que se insere no contexto da investigação, tem como órgão central a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

A DCA 14-10/2011 – Política de Economia e Finanças da Aeronáutica, cuja finalidade é orientar, até o ano de 2030, o planejamento das atividades de execução orçamentária, administração financeira e contabilidade da Força Aérea, conceitua o



Sistema de Contabilidade Federal e informa que o mesmo tem como finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a Administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e evidenciar “[...] *os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal*” (FAB, 2011a, p. 10). Além disso, a diretriz elenca como um dos Fatores Críticos de Sucesso para o alcance dos objetivos da Política de Economia e Finanças da Aeronáutica a atualização, aprimoramento e manutenção de um Sistema de Contabilidade de Custos que dê suporte ao processo decisório da Aeronáutica (idem, p. 16).

Verifica-se neste normativo, a importância da existência de um sistema de custos para suporte ao processo de tomada de decisão.

Além disso, a DCA 15-3/2011 - Estratégia de Economia e Finanças estabelece como objetivo estratégico de contabilidade “*promover o aperfeiçoamento dos métodos, procedimentos e ferramentas relativas à Contabilidade de Custos, com aproveitamento do conhecimento acumulado na Aeronáutica e absorção de novas práticas e sistemas desenvolvidos no âmbito do Governo Federal, a fim de fortalecer a área de custos como importante manancial de informações para o processo decisório, sobretudo, no nível estratégico*” (FAB, 2011b, p. 15).

Por fim, apresenta-se o objetivo específico da contabilidade de custos, descrito no RCA 12-1/2004 – Regulamento de Administração da Aeronáutica: “*acumular, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos, dos serviços, dos componentes da OM, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, a fim de determinar resultados, controlar as operações e auxiliar o planejamento e o processo decisório.*” (FAB, 2004, p. 54).

c. O Sistema de Custos da FAB

A sistemática de apropriação de custos na Força Aérea está descrita no Manual Eletrônico de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica - MCA 172-3, de 15 de fevereiro de 2007.

Em seu módulo 6, item 6.11, a norma elenca os principais objetivos da metodologia de apropriação de custos, quais sejam:

- “- *simplificar os processo de captação e transmissão de dados;*
- *aumentar a confiabilidade dos dados captados;*
- *dotar a 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;*” (FAB, 2007a, p. 26).



O sistema utiliza os princípios do método de custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*), buscando apropriar os custos em relação às atividades. Para tanto, criou-se um Plano de Contas de Custos em função das atividades desenvolvidas. O plano de contas é constituído por dois tipos de contas, descritas nos itens 2.3.9 e 2.3.68 do MCA:

“- *Centro de Custos (CC)* – são áreas homogêneas em relação às suas atividades, cujos recursos humanos, materiais e financeiros são orientados para atingir um mesmo objetivo. São unidades básicas de planejamento. Identificam uma macro-atividade do COMAER⁴.

- *Subcentros de Custos (SC)* – São subdivisões dos Centros de Custos, que permitem maior detalhamento da informação. Representam uma atividade específica⁵.”
(idem, p. 13).

Além de elencar as contas, o Manual descreve detalhadamente a função de cada uma, de modo a facilitar a identificação de qual deve ser utilizada pelo gestor no momento da apropriação do custo.

O Plano de Contas de Custos é dividido em três grandes áreas: atividades fim, atividades administrativas e de apoio e atividades assistenciais.

A tabela a seguir apresenta a distribuição dos Centros de Custos por área.

⁴ O Anexo A apresenta a relação dos Centros de Custos.

⁵ O Anexo B apresenta exemplos de Subcentros de Custos.



Tabela n.º 2 - Plano de Contas de Custos por Área
Fonte: autor, 2014

ÁREA	CENTRO DE CUSTOS
ATIVIDADES FIM	01.00 – Operação de aeronaves 02.00 – Suprimento e manutenção de aeronaves 03.00 – Aquisição, revitalização e modernização de aeronaves 04.00 – Segurança e proteção do tráfego aéreo 05.00 – Desenvolvimento e manutenção da rede aeroportuária 06.00 – Desenvolvimento da aviação civil 07.00 – Pesquisa e desenvolvimento 08.00 – Ensino e treinamento 09.00 – Atividades de saúde 10.00 – Atividades operacionais complementares 11.00 – Operações específicas
ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS E DE APOIO	30.00 – Comando (chefia ou direção), fiscalização e controle 31.00 – Administração e intendência 32.00 – Informações e segurança interna 33.00 – Infraestrutura 34.00 – Atividades especiais 35.00 – Atividades agroindustriais 36.00 – Atividades de informática
ATIVIDADES ASSISTENCIAIS	60.00 – Atividade de apoio habitacional 61.00 – Inativos, pensionistas e aposentados 62.00 – Assistência social

As contas também são divididas em duas espécies: principais e auxiliares. Os subcentros principais recebem custos diretos e os subcentros auxiliares recebem custos indiretos.

As informações contábeis também são organizadas por UGE, por Unidade Gestora Responsável (UGR), por Natureza de Despesa (ND) e por Natureza de Despesa Detalhada (NDD).

As grelhas anexas ao inquérito realizado (Apêndice 2) exemplificam algumas das possibilidades de apresentação das informações.

A principal característica e vantagem do sistema em uso na Força Aérea é utilizar o SIAFI como ferramenta para captação das informações de custos.

A apropriação de custos ocorre, via de regra, em dois momentos específicos: na liquidação de despesa com serviços ou com material adquirido para consumo imediato e na baixa de material em estoque para consumo.



O registro contábil está sempre relacionado aos seguintes níveis de agregação: subcentro de custos (com posterior consolidação nos centros de custos), UGE responsável pelo lançamento, UGR beneficiária do custo (que pode ser a própria UGE) e NDD.

O gestor de material, como é o responsável pela liquidação da despesa e baixa de estoque, conforme previsto no art. 32 do RCA 12-1/2004 - Regulamento de Administração da Aeronáutica é, por consequência, o principal responsável pela apropriação dos custos (FAB, 2004).

A liquidação da despesa ocorre no subsistema do SIAFI denominado Contas a Pagar e a Receber (CPR), através da emissão de Nota de Sistema (NS). De acordo com o destino do material adquirido o sistema proíbe ou obriga o lançamento dos custos. Se o material é adquirido para estoque, não é possível a apropriação do custo. Se o material é adquirido para consumo imediato, o sistema não permite a concretização da liquidação sem o devido registro do custo correspondente. Esse registro gerará uma segunda NS, distinta da NS de liquidação.

No caso da liquidação de uma despesa com serviço, o sistema obriga o lançamento do custo ocorrendo, também, a emissão de NS com as informações.

Cabe ressaltar que este é o procedimento geral para o caso de apropriação de custos no momento da liquidação da despesa. Existem exceções que, por questão de objetividade e relevância, deixam de ser apresentadas.

Também deve ser ressaltado que o SIAFI realiza crítica, impedindo apropriações indevidas, omissões e lançamentos com valor ou código de NDD incorretos, garantindo assim um elevado nível de confiabilidade de informações.

O registro do custo na baixa de estoque para consumo ocorre na própria Nota de Lançamento (NL), utilizando-se o evento contábil 54.0.609, criado pela STN, a pedido da Força Aérea, especificamente para apropriação de custos.

No caso de estorno de despesa, com a consequente recomposição do saldo de um determinado empenho, deve-se fazer, também, o estorno do custo equivalente. Isso ocorrerá sempre que for reembolsada alguma despesa de caráter particular executada originalmente com recursos da UGE (como exemplo, o ressarcimento feito por ligações telefônicas particulares).

Na situação de despesa realizada por meio de suprimento de fundos, o Gestor de Material, quando da reclassificação desses gastos, deve apropriar, após cada lançamento, os custos correspondentes.



Existem casos em que a execução orçamentária é feita de maneira abrangente, englobando diversos subcentros de custos ou mesmo diversas UGR beneficiárias, tal como acontece com Serviços Públicos e Subsistência. São os chamados custos indiretos.

Para essas situações, utiliza-se a técnica do rateio ou direcionadores de custos com a finalidade de distribuí-los, proporcionalmente, entre os Subcentros de Custos principais ou diretos.

Esse rateio é feito exclusivamente pela SEFA conforme critérios estabelecidos para cada caso, com base em informações estatísticas fornecidas pelas UGE, que refletem as quantidades físicas produzidas/consumidas no funcionamento da UGE ou UGR apoiadas.

Para tanto, além dos Subcentros de Custos, existem os Subcentros Estatísticos, também chamados de dados estatísticos.

Esses subcentros são códigos indicativos de grandezas físicas que servem para direcionar os custos, ou seja, realocar os indiretos aos diretos, para apurar-se o custo real de cada atividade.

Cada subcentro estatístico refere-se a uma grandeza física e a uma correspondente unidade de medida⁶.

São consideradas as seguintes atividades: consumo de energia elétrica, consumo de água e esgoto, telecomunicações, fornecimento de refeições ao efetivo, transporte de superfície, conservação, asseio e limpeza, imóveis residenciais e serviços de saúde.

As UGE devem emitir, mensalmente, NL informando os dados estatísticos referentes às suas atividades.

A utilização do SIAFI para tráfego de informações não-financeiras é uma iniciativa pioneira da Força Aérea e possibilita, como será visto mais à frente, a extração mensal das informações de grandezas físicas diretamente do SIAFI para o sistema doméstico de custos, sem necessidade de trâmite de dados por documento físico ou por meio eletrônico.

Essa iniciativa proporciona maior grau de confiabilidade nas informações e evita o retrabalho de inserção das mesmas no sistema de custos da FAB.

Existe, também, uma tabela com as informações sobre as atividades de ensino e treinamento⁷ que são informadas anualmente (via ofício) pelas organizações que ministram cursos no âmbito da Força Aérea.

As informações são utilizadas no cálculo do custo-aluno das escolas, visando atender ao disposto na Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980 - Estatuto dos Militares, no

⁶ O anexo C apresenta exemplos de Subcentros Estatísticos.

⁷ O anexo D apresenta as informações sobre as atividades de ensino e treinamento.



que diz respeito à indenização devida aos cofres públicos por militar que pedir demissão do serviço ativo ou requerer transferência para a reserva remunerada sem que tenha decorrido o prazo mínimo de permanência nas fileiras da Força Aérea Brasileira.

O ACI das UGE é o principal responsável pela conferência dos lançamentos dos custos nas organizações, devendo zelar para que não ocorram impropriedades ou quaisquer omissões nesses lançamentos. Além disso, deve organizar, consolidar e lançar no SIAFI os dados estatísticos.

Após o fechamento do mês no SIAFI a Divisão de Contabilidade Gerencial da SEFA efetua a extração de todas as informações referentes à apropriação de custos e dados estatísticos realizadas por todas as UGE da Força Aérea e as exporta para o sistema doméstico de custos.

O sistema realiza, de forma automática, a crítica dos documentos importados para detectar possíveis erros nos lançamentos de apropriação de custos e de dados estatísticos. Eventuais erros detectados são comunicados às UGE para correção no próprio SIAFI.

Em seguida, ocorre a análise e o tratamento dos dados de modo que as informações resultantes possam ser visualizadas através dos diversos relatórios fornecidos pelo Sistema.

Os relatórios são gerados em planilha eletrônica (Excel). Alguns são previamente formatados, mas o sistema permite a criação de relatórios de acordo com a necessidade identificada para cada caso, em função de análise específica, com informações mensais ou acumuladas no ano.

A figura a seguir apresenta a síntese do funcionamento do sistema de custos da Força Aérea:

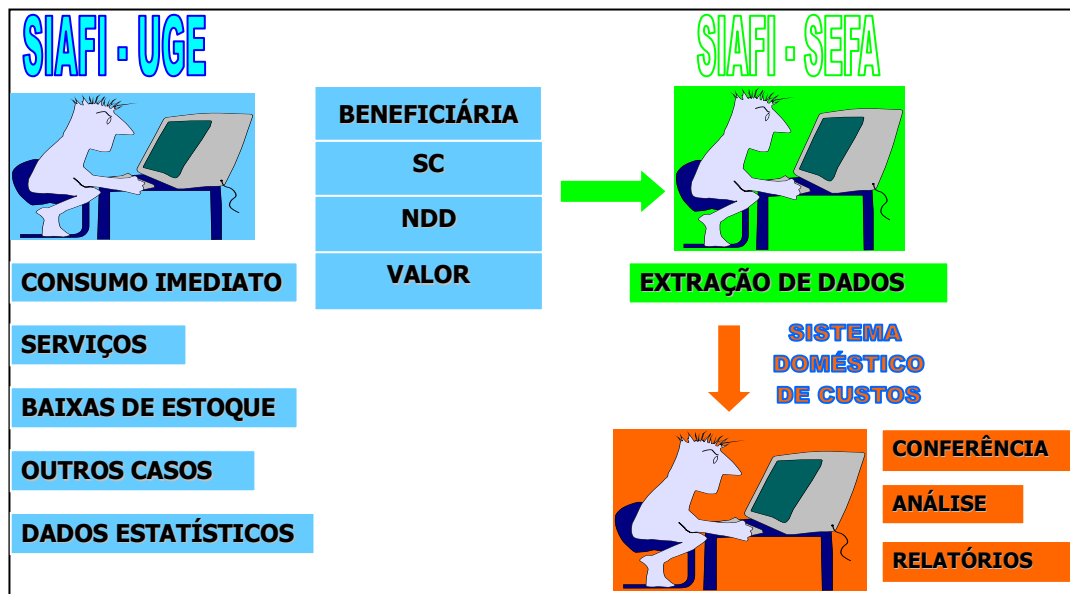


Figura n.º 1 - Síntese do funcionamento do Sistema de Custos da Força Aérea.
Fonte: Autor, 2014

A SEFA emite diferentes relatórios gerenciais para assessoria aos órgãos de direção estratégica e de controle. A seguir, são relacionados alguns exemplos, todos podendo ser emitidos por UGE e/ou por UGR:

- relatório por Centros de Custos, Subcentros de Custos, Subcentros Estatísticos;
- relatório por Natureza de Despesa e Natureza de Despesa Detalhada;
- relatório sobre Administração de Imóveis;
- relatório sobre Serviços Públicos;
- relatório sobre Alimentação;
- relatório sobre Serviços de Saúde.

As informações são utilizadas no assessoramento ao processo de tomada de decisão no nível estratégico da Instituição, porém, não são divulgadas no âmbito das Unidades Administrativas.

Em entrevista realizada com o Coronel Intendente Marcos Aurélio Pereira da Silva, Chefe da Divisão de Contabilidade Gerencial da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, organismo responsável por gerir o sistema de custos no âmbito da FAB, obteve-se a informação de que as informações de custos são levadas ao CONSEFA quando solicitado pelo Secretário de Economia e Finanças da Aeronáutica, ou encaminhadas, também quando solicitado, aos Órgãos de Direção Setorial.

Perguntado sobre a questão de se disponibilizar as informações de custos para a administração das organizações da FAB, o Coronel informou que este assunto está em



estudo no âmbito da SEFA, e que o entendimento é que há a necessidade de “ensinar” os comandantes e administradores a utilizar as informações (Silva, 2014).

A despeito do início da utilização do SIC em 2011, manteve-se a utilização do Sistema de Custos da FAB, pois o mesmo possui funcionalidades inexistentes no SIC.

Em pesquisa aos dispositivos legais sobre custos e sobre o SIC, não se encontrou impedimento à utilização do Sistema de Custos da FAB.

Com a finalidade de confirmar a questão, foi realizada entrevista com o Exmo. Sr. Gilvan da Silva Dantas, Subsecretário de Contabilidade Pública da STN que, perguntado sobre a continuidade de utilização do Sistema de Custos da FAB, afirmou que o mesmo pode e deve continuar em uso, a critério da Força Aérea, pois, assim como o SIC, atende as exigências legais e extrai os dados de outros sistemas estruturantes do Governo Federal. O Sr. Gilvan Dantas relaciona o processo de tomada de decisão com a transparência na Administração Pública ao afirmar: “A Gestão de Custos é um elemento decisivo no processo conhecido como *accountability*, termo em inglês que se refere à responsabilidade de determinado ente ou órgão administrativo em prestar contas de suas decisões e aplicação de recursos, tanto na esfera privada quanto na pública. A melhoria do processo de *accountability* pelo setor público tem como uma de suas finalidades o aprimoramento do processo de tomada de decisão por parte do Governo. A melhoria na Gestão de Custos significa maior transparência e possibilita que todo o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos.” (Dantas, 2014).

d. Síntese Conclusiva

Apresentaram-se os aspectos históricos da contabilidade de custos na FAB, cuja origem remonta ao ano de 1972, numa história de pioneirismo, muito antes da instituição do Sistema de Custos do Governo Federal, ocorrida em 2011.

Apresentou-se, em seguida, a Política e Estratégia de Economia e Finanças da FAB em relação à contabilidade de custos, destacando-se os normativos legais que tratam do assunto.

Posteriormente detalhou-se o *modus operandi* do sistema de custos da FAB, destacando-se:

- os principais objetivos da apropriação de custos;
- o plano de contas de custos, constituído de centros e subcentros de custos que identificam as atividades desenvolvidas na Força Aérea;
- o fato de o sistema captar as informações diretamente do SIAFI, inclusive informações físicas (não financeiras) que refletem as quantidades



produzidas/consumidas;

- os níveis de agregação das informações de custos;
- as responsabilidades e atribuições dos diversos atores envolvidos;
- exemplos de relatórios gerados.

Constatou-se que as informações são utilizadas apenas no assessoramento no nível estratégico da instituição, sendo disponibilizadas aos Órgãos de Direção Setorial e CONSEFA.

Dessa forma, conclui-se que foi possível validar a H1 – “As informações de custos não são utilizadas como um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas.”, pois se demonstrou que as informações de custos só são divulgadas no nível estratégico, não sendo, portanto, divulgadas para o comandante e gerentes administrativos das bases aéreas. E assim considera-se respondida a QD1.

Com relação a H2 – “O Sistema de Custos da FAB atende às exigências legais.”, também foi possível validá-la, pois, embora haja um sistema de custos oficial do Governo Brasileiro, não há impedimento legal à utilização de outro sistema, bem como as autoridades do governo na área de custos não são contrárias à utilização.



3. O Processo de Tomada de Decisão em uma Base Aérea

a. A Complexidade das Organizações da FAB

Para o cumprimento de sua missão constitucional a Força Aérea dispõe, na sua estrutura, de diversos tipos de organização, tais como Parques de Material Aeronáutico, Escolas, Hospitais, Centros Integrados de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo, Comandos Aéreos Regionais, Grupos de Apoio, Prefeituras de Aeronáutica, Depósitos e Bases Aéreas.

Independentemente da finalidade, efetivo ou orçamento, a gestão administrativa de uma organização da Força Aérea constitui um processo complexo.

Como forma de demonstrar esta afirmação, elenca-se a seguir algumas características de uma base aérea, organização mais diretamente relacionada à missão principal da Força Aérea, qual seja, *“manter a soberania no espaço aéreo nacional com vistas a defesa da pátria”* (FAB, 2007b, p. 17).

De acordo com o Regulamento de Base Aérea, aprovado pela Portaria nº 1.267/GC3, de 3 de novembro de 2005, a missão de uma base é *“prover o apoio necessário às Unidades Aéreas e Unidades de Aeronáutica, que nela operem, permanentemente ou temporariamente, ou que nela estejam sediadas”* (FAB, 2005).

Entre as organizações apoiadas pelas bases tem-se, via de regra, Unidades Aéreas, Prefeituras de Aeronáutica com semi-autonomia administrativa, Batalhões de Infantaria da Aeronáutica Especiais, Destacamentos de Controle do Espaço Aéreo, dentre outras. Essas Unidades são chamadas Unidades Gestoras Responsáveis e a organização que as apóiam administrativamente denomina-se Unidade Gestora Executora.

Para cumprir sua missão as bases aéreas possuem uma estrutura organizacional e o comandante tem a sua disposição recursos materiais, orçamentais e humanos, instalações e equipamentos.

Descreve-se a seguir as características da BASC em relação aos aspectos citados, a fim de proporcionar uma melhor compreensão sobre o volume de atividades realizadas.

O Regimento Interno da BASC – RICA 21-17, aprovado pela Portaria III COMAR – R-8/A-6, de 30 de maio de 2011, subordina diretamente ao comandante os seguintes setores: Assessoria de Controle Interno, Seção de Inteligência, Seção de Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos, Seção de Controle de Operações Aéreas Militares, Seção de Telemática e Seção Comercial. Também subordinam-se diretamente ao comandante os Esquadrões de Comando, de Suprimento e Manutenção, de Material Bélico



e de Simulação e Instrução, além do Batalhão de Infantaria de Aeronáutica e do Grupo de Serviços de Base (FAB, 2011c).

Ao Grupo de Serviços de Base subordinam-se os Esquadrões de Pessoal, de Saúde, de Infraestrutura e de Intendência.

Subordinadas aos esquadrões, Grupo de Serviços de Base e Batalhão de Infantaria de Aeronáutica existem 71 seções; e algumas delas subdividem-se em subseções.⁸

As atividades realizadas pelos setores de gerência podem ser observadas pelas atribuições elencadas no capítulo III do Regulamento de Base Aérea, aprovado pela Portaria n° 1.267/GC3, de 3 de novembro de 2005, que assim dispõe:

“Art. 6º Ao Grupo de Serviços de Base compete orientar, coordenar e controlar a execução das atividades relativas a Pessoal, Infraestrutura, Intendência e Saúde.

Art. 7º Ao Esquadrão de Comando compete executar os serviços de Comando, neles compreendidas as atividades relativas a protocolo, correspondência, arquivo geral, comunicação social, informática, aeronaves administrativas, posto do Correio Aéreo Nacional e investigação e justiça.

Art. 8º Ao Esquadrão de Infraestrutura compete planejar, coordenar e executar as atividades relativas a manutenção, restauração, adaptação ou reforma e construção de bens imóveis; a operação e manutenção dos serviços de telefonia, água, eletricidade, esgoto e transporte de superfície; e também a conservação e reparação de mobiliário e de maquinaria da Base, das Unidades Aéreas e de Aeronáutica nela sediadas e de outras que lhe forem determinadas.

Art. 9º Ao Esquadrão de Intendência compete planejar, coordenar e executar as atividades relativas a finanças, licitações, aprovisionamento de víveres, armazenamento e distribuição dos materiais fornecidos ou adquiridos, bem como registro dos bens móveis da Base e das Unidades Aéreas e de Aeronáutica nela sediadas, além da supervisão do posto de venda de fardamento.

Art. 10. Ao Esquadrão de Pessoal compete administrar e prestar a assistência ao pessoal militar e civil da Base e das Unidades Aéreas e de Aeronáutica nela sediadas, incumbindo-se das atividades relativas a controle de efetivo, encargos especiais, registro de alterações, divulgação de ordens e instruções, por intermédio de publicações no Boletim Interno da Organização.

⁸ O anexo E representa o organograma da BASC



Art. 11. Ao Esquadrão de Saúde compete prestar assistência médico-hospitalar e odontológica ao efetivo militar da Base e das Unidades Aéreas e de Aeronáutica nela sediadas, bem como aos seus dependentes.

Art. 12. Ao Esquadrão de Suprimento e Manutenção compete planejar, coordenar, controlar e executar as atividades relacionadas com o suprimento e a manutenção dos meios aéreos e equipamentos de apoio-de-solo da Base e das Unidades Aéreas e de Aeronáutica nela sediadas ou que nela operem.

Art. 13. Ao Esquadrão de Material Bélico compete planejar, coordenar e executar as atividades relacionadas com o suprimento, a manutenção, o controle da estocagem, a conservação e a segurança do material bélico, terrestre e aéreo, existente na Base, bem como a manutenção, a conservação e a operação dos estandes de tiro.

Art. 14. À Unidade Orgânica de Infantaria compete planejar, coordenar, controlar e executar as atividades de Infantaria da Aeronáutica no âmbito da Base Aérea.” (FAB, 2005).

Pela observação das atribuições dos esquadrões constata-se a diversidade de atividades realizadas em uma base aérea.

O efetivo distribuído por todos os setores da BASC é de 1.188 militares e 46 funcionários civis, segundo dados colhidos junto ao Esquadrão de Pessoal. O valor referente ao pagamento de pessoal da BASC, no ano de 2013, ficou em torno de 80 bilhões de reais.

Os bens móveis permanentes perfazem um valor de R\$ 486.125.606,26, conforme registro contábil no SIAFI.

A Base possui área patrimonial de 23,24 km² e 209 construções divididas, segundo a classificação da Diretoria de Engenharia da Aeronáutica, em 114 edificações, sete hangares, 63 residências (59 casas e quatro blocos com seis apartamentos cada), 19 depósitos (combustível, água e material) e seis paióis. Os bens imóveis (terrenos e edificações) totalizam um patrimônio de R\$ 447.070.850,05, devidamente registrado no SIAFI.

A sua área operacional é constituída por um complexo de quatro placas de estacionamento para aeronaves, uma pista de táxi e pista de pouso de 2.700 m. Além disso, a base possui um estande tático para emprego de armamento aéreo real e um estande para treinamento com armamento inerte.

A organização é responsável pelo apoio administrativo às seguintes Unidades:



- 1º/16º Grupo de Aviação;
- 1º Grupo de Aviação de Caça;
- 1º/1º Grupo de Comunicações e Controle;
- Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Santa Cruz;
- Prefeitura de Aeronáutica de Santa Cruz.

O efetivo de todos os órgãos apoiados perfaz 635 militares, além dos 1.188 militares da BASC.

No ano de 2013 o orçamento executado pela unidade, excetuando-se o pagamento de pessoal, totalizou R\$ 24.838.717,67, conforme informação do SIAFI.

Esse valor foi empenhado em 12 diferentes ações orçamentárias de governo conforme se observa na tabela a seguir:

Tabela n.º 3 - Valor empenhado por ação em 2013, na BASC.
Fonte: SIAFI, 2014

AÇÃO	DESCRIÇÃO	EMPENHADO (R\$)
00M1	BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS - AUXÍLIO-FUNERAL E NATALIDADE	5.810,71
14SY	APOIO A REALIZAÇÃO DE GRANDES EVENTOS	71.805,30
14UC	CONSTRUÇÃO, REFORMA E REAPARELHAMENTO DA INFRAESTRUTURA AERONÁUTICA	11.717.760,32
2000	ADMINISTRAÇÃO DA UNIDADE	6.364.173,26
2004	ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA AOS SERVIDORES CIVIS, MILITARES E SEUS DEPENDENTES	51.930,58
2012	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO AOS SERVIDORES CIVIS, EMPREGADOS E MILITARES	2.657.945,52
20X1	PARTICIPAÇÃO BRASILEIRA EM MISSÕES DE PAZ	16.840,50
20X5	COMANDO E CONTROLE DE DEFESA NACIONAL	36.566,01
20X7	EMPREGO CONJUNTO OU COMBINADO DAS FORÇAS ARMADAS	40.805,55
20XA	APRESTAMENTO DA AERONÁUTICA	553.506,80
20XV	SISTEMA DE CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO BRASILEIRO - SISCEAB	3.264.822,54
2916	INSTRUÇÃO E TREINAMENTO TÉCNICO-OPERACIONAL DA AERONÁUTICA	56.750,58
	TOTAL	24.838.717,67



Para a execução do orçamento de 2013 foram abertos 1593 Processos Administrativos de Gestão, dos quais 193 referiram-se a processos licitatórios, sendo um na modalidade Concorrência⁹, 135 na modalidade Pregão¹⁰, 50 com dispensa de licitação¹¹ e sete processos de inexigibilidade de licitação¹².

O refeitório da BASC forneceu, em média, 67.080 refeições por mês no ano passado.

O Esquadrão de Suprimento e Manutenção presta apoio para um total de 35 aeronaves entre F-5M Tiger II, A-1 AM-X e C-98 Caravan.

O Esquadrão de Simulação e Instrução realiza treinamento simulado para as tripulações de F-5M da FAB e de várias Forças Aéreas sul-americanas.

Essas informações demonstram a complexidade da gestão em uma base aérea, o que demanda dos responsáveis pela sua administração a constante tomada de decisões.

b. Gerência e Tomada de Decisão

O Regulamento de Administração da Aeronáutica - RCA 12-1/2004, no inciso I do art. 2º conceitua o termo administração no âmbito da Força Aérea, como sendo “*a gerência orçamentária, financeira e patrimonial dos bens e valores públicos a cargo de suas organizações, bem como a gerência dos seus recursos humanos*” (FAB, 2004).

Nesse mesmo artigo, inciso XV, o Regulamento conceitua comandante como: “*designação genérica, equivalente a Chefe, Diretor ou outra denominação, dada a militar que, investido de autoridade legal, for responsável pela administração, emprego, instrução e disciplina de uma OM. É a autoridade máxima da OM, a quem incumbe corresponder-se, diretamente, com autoridades militares e civis sobre assuntos de sua alçada [...]*” (FAB, 2004).

Ao comandante da base - cargo privativo de Coronel Aviador - compete a responsabilidade pela administração, pela gerência da organização.

⁹ Concorrência é uma modalidade de licitação para contratos de grande vulto, que se realiza, com ampla publicidade, para assegurar a participação de quaisquer interessados que preencham os requisitos previstos no edital convocatório. Não é exigido registro prévio ou cadastro dos interessados, mas que satisfaçam as condições prescritas em edital, que deve ser publicado, no mínimo, trinta dias antes da data de recebimento das propostas.

¹⁰ Pregão é uma modalidade de licitação que possibilita o incremento da competitividade e ampliação das oportunidades de participação nas licitações, por parte dos licitantes. Também chamado de Leilão Reverso, o Pregão é realizado em lances sucessivos e decrescentes, no chamado “quem dá menos”. O pregão pode ser Presencial (onde os licitantes se encontram e participam da disputa) ou Eletrônico (onde os licitantes se encontram em sala virtual pela internet, usando sistemas de governo ou particulares).

¹¹ Dispensa de Licitação é uma forma de contratação direta utilizada para situações expressamente elencadas na lei de licitação, quando a realização de processo licitatório pode não ser o meio mais econômico para a Administração Pública.

¹² Inexigibilidade de Licitação é uma forma de contratação prevista em lei, utilizada quando há inviabilidade de competição.



A maneira como as organizações são conduzidas define os seus resultados, e nesse contexto, o comandante de base aérea, assume papel de relevada importância.

Tratar-se-á, a seguir, de alguns aspectos relacionados ao comandante, na condição de gerente, tais como as suas funções, limitações e estilos decisórios.

Freitas et al (1997, p. 29) afirmam que os gerentes são diretamente responsáveis pela estratégia, estabelecimentos de objetivos e caminhos da organização e citam Drucker (1954, cit por Freitas et al, 1997, p. 29) que afirma “[...] *o trabalho do gerente é similar ao trabalho do maestro, sendo que o gerente, além de conduzir sua orquestra, desempenha também o papel de intérprete.*” e concluem que o gerente, por meio do processo de tomada de decisão, tem a responsabilidade de escolher os caminhos da organização e executar a escolha através de si próprio e, principalmente, através de seus comandados.

(1) As Funções do Gerente

O gerente, segundo Mintzberg (1973 cit. por Freitas et al, 1997, p. 30), desempenha papéis dentro da organização, quais sejam: o interpessoal, que envolve as relações interpessoais dentro e fora da organização; o informacional, relacionado com a obtenção e transmissão de informações, de dentro para fora da organização, e vice-versa, e o papel de decisor, no qual o gerente, com sua autoridade formal e situação privilegiada, deve discutir e decidir.

(2) As Limitações do Gerente na Condição de Decisor

É impossível dissociar o trabalho do gerente do processo de tomada de decisão, assim como é impossível dissociar a decisão da condição de indivíduo do gerente. Como indivíduo, o gerente possui características e limitações que influenciam na decisão.

Simon (1965 cit. por Freitas et al, 1997, p. 30) relaciona os fatores individuais que limitam a quantidade e qualidade do trabalho do gerente:

“- limites dos hábitos e reflexos que pertencem ao domínio do seu consciente, onde o processo decisório pode ser limitado pela rapidez de seu processo mental (pela lógica, pela aritmética, etc.);

- limites de valores e conceitos de finalidade, onde a lealdade e outros valores internos influenciarão no processo; e

- limites do nível de conhecimento da pessoa com relação ao seu trabalho, que se aplica tanto ao conhecimento do problema, quanto ao conhecimento das informações necessárias à escolha e implantação da solução no momento mais apropriado.”.

O processo de tomada de decisão, além das limitações individuais do gerente, sofre influência também do estilo do decisor.



(3) Os Estilos Decisórios do Gerente

Driver et al (1990 cit. por Freitas et al, 1997, p. 31) consideram que o estilo do decisor varia sob dois aspectos básicos: quanto ao foco (preferência por trabalhar com uma ou mais alternativas) e quanto ao uso da informação (preferência por trabalhar com pouca ou muita informação).

A combinação destes dois aspectos básicos resulta nos seguintes estilos de tomadores de decisão (Driver et al, 1990, p. 11, cit. por Freitas et al, 1997, p. 31):

“• O Estilo Decisivo - get-things-done-now. Utiliza pouca informação para decidir. Conversa e age diretamente, utiliza muito pouco planejamento, não respeita a hierarquia, reuniões curtas com agendas claras e com tomadas de decisão a cada reunião. Prefere organizações com tarefas bem definidas e trabalha um problema de cada vez. Possui estilo autocrático e delegativo, procurando resultados sem interferir na tarefa delegada. Orientado por resultados.

• Estilo Flexível - utiliza poucas informações para decidir, mas procura analisá-las sob diferentes aspectos, optando pela mais apropriada. É adaptativo, flexível e criativo, preferindo a intuição ao planejamento. Trabalha com vários objetivos que geralmente refletem o pensamento da maioria, preferindo mais a aceitação que a resistência. Prefere organizações com pouca estrutura e regras, e com trabalhos pouco definidos. Decide baseado nas discussões do grupo.

• Estilo Hierárquico - planeja a longo prazo, fazendo análises complexas dos dados. Maximiza o uso de informações para alcançar a única melhor solução. Detalhista, tenta fazer antecipações. É controlador, centralizador, preocupado com os métodos utilizados e os resultados esperados. Prejudica sua comunicação pela complexidade e detalhamento das idéias. Tem como ideal a burocracia, podendo inibir a criatividade.

• Estilo Integrativo - usa bastante informação e gera o maior número de alternativas possíveis. Produz simultaneamente várias interpretações sobre as situações. Valoriza a exploração e a criatividade. As decisões estão abertas a modificações e demoram a ser tomadas. Tenta compatibilizar interesses de pessoas e da organização. Prefere organizações menos rígidas. Os relatórios e projetos são longos e elaborados, envolvendo bastante discussão. Admite "feelings", fatos e opiniões como informação.

• Estilo Sistêmico - é o mais complexo e difícil de ser compreendido. Combina qualidades do integrativo e do hierárquico. É um maximizador e multifoco ou unifoco. Não delega, exercendo influência e controlando informações. Enfatiza a priorização e estratégias detalhadas para tratar problemas. Planeja para curto prazo com objetivos



concretos e mensuráveis, sendo que o conjunto é dirigido para objetivos maiores e a longo prazo. Valoriza a informação, estimulando sua coleta regular e cuidadosa. Estimula as pessoas a trazerem informações informais. Utiliza-se de todos os recursos para compreender a situação (diagramas, mapas, gráficos, fluxos, etc.)”.

Ao se tratar de sistemas de informações a ser disponibilizados para gerentes/decisores, é importante levar em consideração as características acima. A forma como que as informações são disponibilizadas, conforme o seu estilo, estará diretamente relacionada com a sua maior ou menor utilização.

c. Análise de Dados de Inquérito

Nesta fase do trabalho, efetua-se a análise de dados de inquérito realizado.

Conforme relatado na Introdução, o inquérito foi realizado no âmbito das Bases Aéreas da FAB com dois grupos distintos. O primeiro representando o mais alto nível de gerência (estratégico), formado pelos coronéis aviadores comandantes. O segundo, representando a gerência no nível intermediário, formado por oficiais (major, capitão ou tenente) que exercem os cargos de comandante de EI ou ACI.

Com a finalidade de facilitar a apresentação e a compreensão dos dados coletados, o primeiro grupo será denominado “Grupo A” e o segundo “Grupo B”.

Argüiram-se os pesquisados com questões fechadas, a seguir comentadas:

1) O Sr. tem quanto tempo de experiência de trabalho em área administrativa? (Considere uma das seguintes áreas: Finanças, Licitações, Logística de Material e Subsistência) (considere o número de anos inteiros completos). Informe em seguida o tempo de oficial (considere o número de anos inteiros completos).

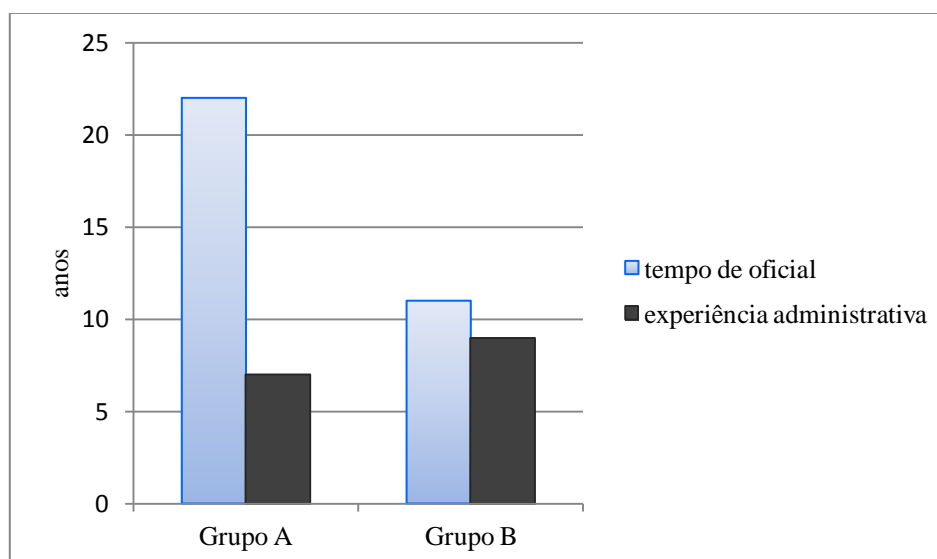


Figura n.º 2 - Tempo de oficial e experiência administrativa
Fonte: Autor, 2014



Dos oficiais do Grupo A, verifica-se que a experiência administrativa é muito pequena no momento em que são designados para o comando de uma base aérea, isto tem explicação no fato de que o oficial aviador passa boa parte da sua carreira exercendo funções operacionais, ou seja, distante da área administrativa.

No caso dos oficiais do Grupo B, constituído por maioria absoluta de oficiais intendentess, nos postos de Major, Capitão ou Tenente antigo, verifica-se que dos anos de oficial, a maioria transcorreu com exercício de funções ligadas à administração.

Essa pergunta objetivou verificar qual a experiência administrativa, em especial do oficial no cargo de comandante de base aérea.

De uma forma geral, pode-se afirmar que o comando das Bases Aéreas são entregues a oficiais (aviadores) com não muita experiência administrativa.

Para suprir esta lacuna, a FAB disponibiliza anualmente o Estágio para Comandantes, Chefes e Diretores da Força Aérea Brasileira (ECFAB), realizado pelos comandantes designados, antes de assumir o comando. O estágio de três semanas prepara o futuro comandante para o exercício das funções. Esta atividade auxilia muito o processo, mas ainda assim há a falta de vivência administrativa.

A falta de vivência administrativa é uma limitação do gerente na condição de decisor. Ressalte-se que a falta de experiência ocorre em relação à gestão administrativa, excetuando-se a gestão de recursos humanos pois o oficial aviador, normalmente trabalha em setores operacionais onde lidera pessoas sem, contudo, normalmente, gerir recursos materiais e financeiros.

2) De maneira geral, como o Sr. avalia o nível de complexidade do processo de tomada de decisão na gestão administrativa da Base Aérea que o Sr. comanda/trabalha?

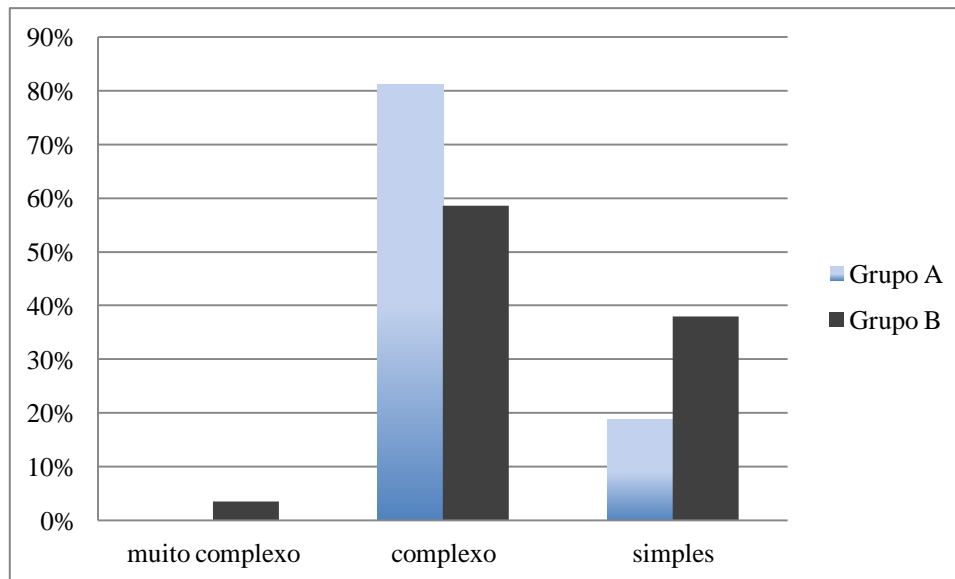


Figura n.º 3 - Nível de complexidade do processo de tomada de decisão
Fonte: Autor, 2014

Essa pergunta buscou verificar qual a percepção que os pesquisados têm sobre o nível de complexidade do processo de tomada de decisão na gestão administrativa de uma base aérea.

Considerando a diferença de nível de tomada de decisão entre os Grupos A e B, o resultado demonstra que quanto mais alto o nível de gerência, maior é o nível de complexidade. Enquanto 38% dos oficiais do Grupo B responderam que o processo de tomada de decisão na gestão administrativa é simples, apenas 19% dos oficiais do Grupo A assim o consideraram. Os demais, 81%, consideraram o processo complexo, contra 59% dos entrevistados do Grupo B.

Percebe-se que os resultados obtidos são coerentes com os resultados das pesquisas bibliográficas apresentadas nas seções a e b deste capítulo. Nesse sentido afirma Fleury “*o ambiente social das organizações é cada dia mais complexo, seja no plano interno ou nas relações com o meio externo, induzindo a uma maior complexidade no seu sistema organizacional*” (2006, p. 10).

Atenta à questão, a FAB oferece aos comandantes e aos seus assessores um método que propicia a aplicação de metodologia científica ao processo de tomada de decisão. Este instrumento, denominado Processo de Planejamento de Comando (PPC) e contido no volume 1 do MCA 1-3, de 19 de abril de 2002, traz formas padronizadas de solução de problemas militares no campo administrativo (FAB, 2002).

d. Síntese Conclusiva

Neste capítulo buscou-se demonstrar o nível de complexidade do processo de tomada de decisão em uma base aérea.



Inicialmente demonstrou-se a magnitude deste tipo de Organização Militar, descrevendo-se a quantidade de atividades realizadas, a sua estrutura, a quantidade de pessoas apoiadas e os valores monetários executados no exercício de 2013, tendo como exemplo a BASC.

Apresentaram-se algumas das características de um gerente em relação ao processo de tomada de decisão, demonstrando-se que o acesso à informações sistematizadas auxilia no referido processo. Estas características influenciam a forma como a informação deve ser disponibilizada e, conseqüentemente a sua maior ou menor utilização.

Em inquérito realizado junto a comandantes e dirigentes da área administrativa das Bases Aéreas verificou-se que o processo de tomada de decisão é considerado complexo e que o Coronel Aviador, via de regra, é alçado ao posto de Comandante com não muita experiência administrativa.

Dessa forma, perante a QD3 - “Que constrangimentos existem no processo de tomada de decisão na gestão administrativa de uma base aérea?” identifica-se o tamanho, a diversidade de atividades, bem como o fato do comandante, normalmente não possuir muita experiência administrativa, como constrangimentos ao processo de tomada de decisão na gestão de uma base aérea, o que implica na validação da H3.



4. Sistemas de Informação, Indicadores de Desempenho e Tomada de Decisão

a. Sistemas de Informação e Tomada de Decisão

Em uma base aérea, dado o tamanho, a diversidade e a complexidade desse tipo de organização, o comandante está, por rotina, tomando decisões, a maioria não-estruturadas.

Esse tipo de decisão *“caracteriza-se pelo fato de que podem haver diversas respostas certas para um dado problema”* (Fleury, 2006, p. 18), ou seja, não existe um conjunto de regras pré-definidas para assegurar ao tomador de decisão uma boa solução.

Chiavenato, por sua vez, chama este tipo de decisão de decisão não programada, e as caracteriza como *“decisões baseadas em julgamentos, novas e não repetitivas, tomadas para solucionar problemas não rotineiros e excepcionais. São decisões mais complexas e necessárias quando as respostas padronizadas não funcionam e são requeridas soluções criativas e inovadoras de problemas. São decisões especificamente definidas para cada situação.”* (1999, p. 296).

Sobre o processo de tomada de decisão, Valle et al (2003 cit. por Fleury, 2006, p. 10) coloca que: *“Há muito risco na tomada de decisões. Apesar de possuírem custos muito mais significativos, elas podem facilmente redundar tanto em sucessos fabulosos, quanto em fracassos retumbantes. Falar em maior complexidade do sistema organizacional é, aqui, uma forma de traduzir a maior incerteza na tomada de decisão. Há muito mais interconexão nas conseqüências das decisões. Aqui, falar em aumento da complexidade significa levar em conta a explosão da quantidade de relações com agentes econômicos e atores sociais externos, devido à pressão política de vizinhos e ambientalistas, de consumidores, da imprensa, de sindicalistas, representantes locais, etc.”*.

Nesse sentido, argumenta Fleury (2006, p. 10) que, para superar os desafios, deve-se buscar maior eficácia e eficiência na gestão das empresas, pautando-se em decisões adequadas a respeito dos fatos do negócio, relacionados aos processos internos ou ao ambiente externo. Continua Fleury afirmando que: *“a informação, o conhecimento e o sistema de informação ganham relevância como meios de apoio à gestão, figurando como ativos intangíveis estratégicos para o sucesso dos empreendimentos no âmbito das empresas, sejam elas de natureza pública ou privada.”* (2006, p. 11).

O processo de tomada de decisão é peça fundamental na dinâmica de funcionamento das organizações.

“[...] decidir é uma parte importante do trabalho de administrar. A tomada de decisão é o processo de escolher um curso de ação entre varias alternativas [...]” (Chiavenato, 1999, p. 285).



Na mesma linha de raciocínio, o Manual do Processo de Planejamento de Comando da Aeronáutica – MCA 1-3, de 19 de abril de 2002, no item 2.1 afirma: “*Em decorrência das suas atribuições, o Comando está, frequentemente, enfrentando problemas com variados graus de complexidade, para os quais as soluções encontradas vêm, muitas vezes, acompanhadas de consideráveis graus de incerteza quanto ao êxito esperado ou desejado no momento de sua implementação.*” (FAB, 2002).

Continua o Manual afirmando que “*é evidente que nenhum comandante irá tomar suas decisões sem antes ter feito uma avaliação judiciosa dos diversos fatores envolvidos*” (idem).

As decisões não devem ser tomadas com base apenas na vontade do Comandante, mas como consequência de um processo que leve a uma solução acertada. E é evidente que quanto mais elementos do problema forem conhecidos, mais adequada, praticável e aceitável será a decisão.

Para Chiavenato, “*Obter informação sobre a situação.*” é uma das etapas do processo decisório, no qual o administrador ouve pessoas, pede relatórios e lê sobre o assunto. Chiavenato conclui afirmando que “*O levantamento de dados e informações é fundamental para se reduzir a incerteza a respeito da situação ou problema.*” (1999, p. 289).

Nesse sentido, Kepner & Tregoe (1981) perguntam “*De que modo o administrador pode melhorar seu desempenho em análise de problemas?*” e em seguida respondem: “*A chave para resposta está no fato fundamental que a matéria-prima da administração é a informação. Esta é tudo de que qualquer administrador precisa trabalhar [...]. Ele precisa saber de que informação dispõe quanto a qualquer problema, qual a informação que não tem, e como poderá obtê-la, e de que modo poderá utilizar toda informação ao seu alcance da melhor maneira possível para que o problema seja solucionado.*”.

A existência de sistemas de informações gerenciais contribui de forma fundamental para o processo de tomada de decisão.

Laudon e Laudon (2005) definem sistema de informação como “*um conjunto de componentes inter-relacionados que coleta, processa, armazena e distribui informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização*”.

Oliveira et al (2004), por sua vez, explicam que Sistema de Informações Gerenciais “*é o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilita a sustentação administrativa para*



otimizar os resultados esperados” e esquematizam o conceito conforme apresentado a seguir:

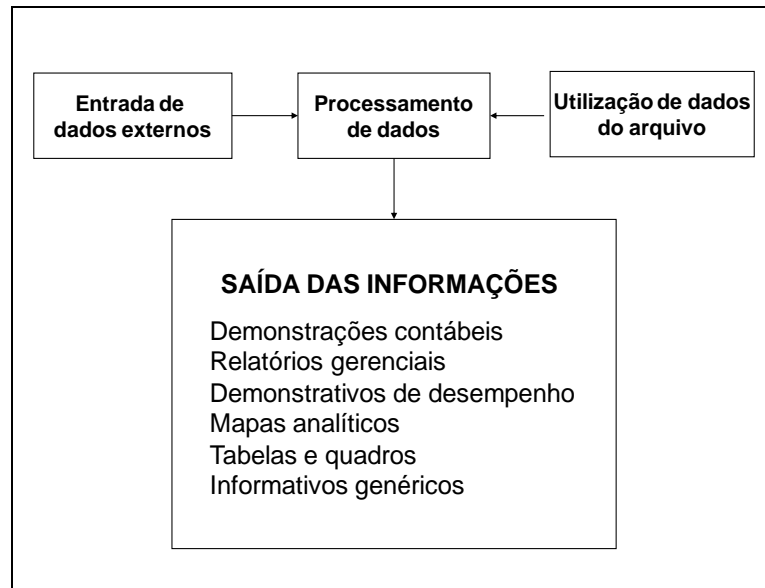


Figura n.º 4 - Sistema de Informações Gerenciais
Fonte: Oliveira et al, 2004

Oliveira et al (2004) complementam que esses sistemas trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos das operações, permitem a melhoria no acesso a informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.

b. Indicadores de Desempenho e Tomada de Decisão

A medição de performance da eficiência, eficácia, qualidade, produtividade, inovação, lucratividade e etc., é parte integrante dos sistemas de suporte ao processo de gestão das empresas que buscam competitividade.

O desenvolvimento de um processo gerencial que melhore constantemente a performance total da organização implica, necessariamente, o empreendimento de um esforço sistemático dos gestores para implantar sistemas de avaliação de desempenho.

No serviço público, embora não haja competitividade, a busca da eficiência, da melhoria contínua implica, também, na existência de um sistema de medição ou avaliação de desempenho que comprove a melhoria.

Um instrumento essencial na avaliação da gestão é o uso de indicadores de desempenho. A utilização sistemática de indicadores “*tem a vantagem de propiciar uma avaliação mais criteriosa e consistente, além de institucionalizar nas práticas organizacionais o compromisso com resultados.*” (Alonso, 1999).



A atual concepção do uso de indicadores de desempenho difere da ideia vigente no ambiente tradicional de gestão e produção, comum na era industrial, quando eram essencialmente financeiros e visavam ao controle das ações dos gerentes e funcionários. Nesse sentido, Oliveira et al (2004) colocam que, anteriormente, o gerenciamento das empresas baseava-se quase exclusivamente, em relatórios quantitativos e financeiros para a avaliação de desempenho dos gestores e das unidades de negócios. Era uma visão das aplicações da medição muito voltada para o controle.

O conceito sobre a utilização de indicadores de desempenho como apoio à gestão só foi universalmente difundido a partir do modelo desenvolvido por Kaplan e Norton, denominado *Balanced Scorecard*.

Em linhas gerais, o *Balanced Scorecard* constitui um método compreensivo e sintético, mediante o qual, a partir do entendimento da visão e da missão do negócio, os objetivos estratégicos são estabelecidos em quatro perspectivas distintas e complementares, que podem ser consideradas os focos da gestão da organização: resultados (para o acionista), atendimento ao mercado, processos internos e aprendizado/ inovação.

Os objetivos estratégicos devem ser transformados em indicadores de desempenho, associados a metas, com as quais se torna possível dotar a ação de implementação de critérios objetivos de medição e avaliação, para cada um dos focos de gestão estabelecidos.

Com relação à administração pública brasileira, Alonso aponta o esgotamento do modelo de gestão tradicional ou burocrático que enfatiza “os controles formais e o estrito cumprimento das leis” (1999). Em contrapartida surgem correntes em defesa de um modelo de gestão de resultados, preocupado com a “melhoria de desempenho”, em consonância com a abordagem de Kaplan e Norton.

A Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) define Indicadores de Desempenho como “*formas de representação quantificáveis de características de produtos e processos, utilizados para acompanhar e melhorar os resultados ao longo do tempo*” (ENAP, 2005). A referida escola relaciona cinco tipos de indicadores:

“Indicadores Estratégicos: informam “quanto” a organização se encontra na direção da consecução de seus objetivos estratégicos.

Indicadores de Produtividade (eficiência): medem a proporção de recursos consumidos com relação às saídas dos processos.

Indicadores de Qualidade (eficácia): focam as medidas de satisfação dos clientes e as características do produto/serviço.

Indicadores de Efetividade (impacto): focam as consequências dos produtos/



serviços (fazer a coisa certa de maneira certa).

Indicadores de Capacidade: medem a capacidade de resposta de um processo através da relação entre as saídas produzidas por unidade de tempo.”.

Ressalte-se que a mensuração da eficiência (Indicador de Produtividade) depende de apuração dos custos em relação ao produto final (saída dos processos).

Nesse sentido, as informações de um sistema de custos constituem elemento fundamental para a construção de indicadores de desempenho, especialmente indicadores de produtividade, e estes por sua vez, constituem elemento essencial na verificação da eficiência da gestão administrativa.

O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, no seu “Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores” afirma “*os indicadores não são simplesmente números, ou seja, são atribuições de valor a objetivos, acontecimentos ou situações, de acordo com regras, que possam ser aplicados critérios de avaliação, como, por exemplo, eficácia, efetividade e eficiência.*” e continua “*Dessa forma os indicadores servem para:*

- *mensurar os resultados e gerir o desempenho;*
- *embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada decisão;*
- *contribuir para a melhoria contínua dos processos organizacionais;*
- *facilitar o planejamento e o controle do desempenho; e*
- *viabilizar a análise comparativa do desempenho da organização e do desempenho de diversas organizações atuantes em áreas ou ambientes semelhantes.” (MPOG, 2010).*

Na Administração Pública Federal existe a obrigatoriedade de utilização de Indicadores de Desempenho. De acordo com a Instrução Normativa TCU n° 63, de 1 de setembro de 2010, que estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de tomadas e prestação de contas, os administradores públicos devem prestar contas dos seus atos, cabendo ao Tribunal julgar as referidas contas.

Para tanto, anualmente deve ser encaminhado ao Tribunal de Contas da União (TCU) um processo denominado Tomada de Contas Anual (TCA).

Segundo a Instrução Normativa TCU n° 63, uma das peças que compõem obrigatoriamente a TCA é o Relatório de Gestão.



A Portaria Normativa TCU nº 175, de 9 de julho de 2013, dispõe sobre as orientações quanto à elaboração do Relatório de Gestão e especifica a obrigatoriedade de apresentação de indicadores e outros parâmetros utilizados para gerenciar a conformidade e o desempenho dos programas governamentais e/ou ações administrativas (TCU, 2013).

Determina, também, ao administrador público que apresente indicadores desenvolvidos para *“acompanhar o desempenho da gestão, as respectivas fórmulas e índices registrados”* (idem).

A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados. Esse conceito tem sido adotado nas administrações públicas de diversos países, especialmente nos de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália e Reino Unido) (TCU, 2000).

Para o TCU, a utilização de indicadores de desempenho traz inúmeras vantagens para a instituição:

“- possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus principais programas e/ou departamentos;

- permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:

- desempenho anterior x desempenho corrente;*
- desempenho corrente x padrão de comparação;*
- desempenho planejado x desempenho real;*

- possibilita enfocar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;

- ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazo;

- melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição;

- possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.” (TCU, 2000).

Apesar das vantagens de adotar Indicadores de Desempenho e da previsão legal de registrar no Relatório de Gestão que compõe a TCA, as organizações da Força Aérea, de



uma maneira geral, não utilizam efetivamente sistemas de mensuração de desempenho.

Jesus (2011), ao investigar o nível de conhecimento das Unidades Gestoras da Força Aérea em relação aos conceitos afetos a elaboração, acompanhamento e controle de Indicadores de Desempenho apresentados nos relatórios de gestão das TCA, constata que, de uma forma geral:

“os Indicadores de Desempenho apresentados não permitiram uma avaliação adequada do Desempenho Organizacional. São índices sem qualquer significado gerencial que não guardam nenhuma relação com um possível Planejamento Estratégico;

os Indicadores de Desempenho apresentados não guardam relação, mesmo que mínima, com a sua missão institucional;

acredita-se que as UG não elaboraram Planejamento Estratégico e se o fizeram, não desenvolveram seus indicadores de desempenho de modo a permitir a avaliação e aferição da gestão organizacional;

há uma carência de um Sistema de Planejamento Estratégico que garanta às Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica definição de metas, objetivos e um padrão de indicadores de desempenho;

as Unidades Gestoras não possuem agentes da administração habilitados para conduzirem, adequadamente, o processo de elaboração de um Planejamento Estratégico e, conseqüentemente, de Mensuração do Desempenho.” (Jesus, 2011).

Os indicadores de desempenho são apresentados no Relatório de Gestão, pela maioria das Unidades, apenas para cumprir uma formalidade.

c. Análise de Dados de Inquérito

Como forma de identificar a percepção dos comandantes e gerentes administrativos de base aérea sobre as informações de custos disponíveis na SEFA sobre as suas Unidades e indicadores de desempenho, foram realizadas três perguntas, as quais são apresentadas a seguir.

3) A disponibilização (mensal) das informações de custos pela SEFA, à semelhança dos dados hipotéticos constantes das tabelas em anexo, seria útil para o processo de tomada de decisão na gestão administrativa da sua Unidade?

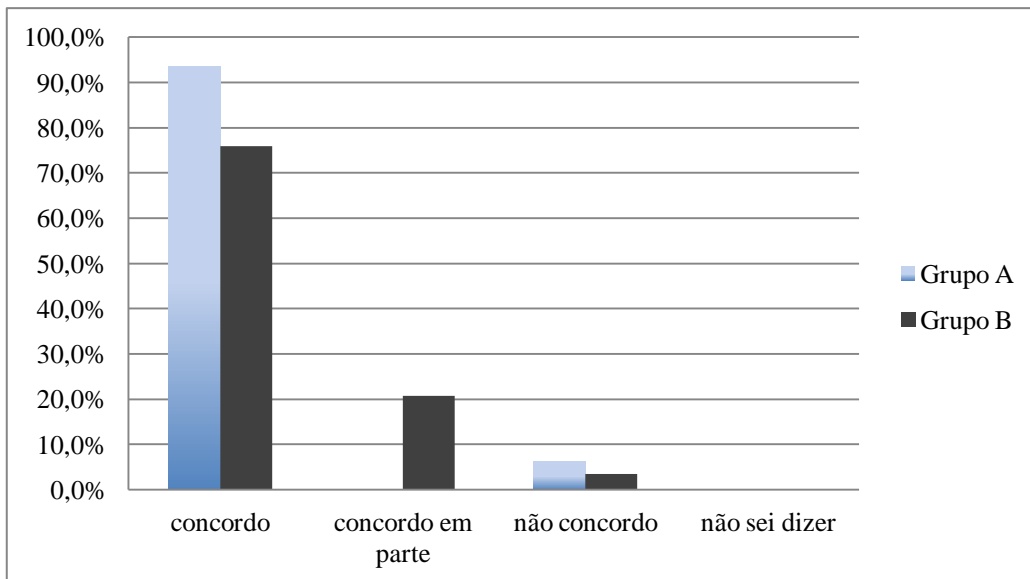


Figura n.º 5 - Utilidade das informações de custos para o processo de tomada de decisão
Fonte: Autor, 2014

As respostas dos dois grupos pesquisados foram bem semelhantes. Apesar do percentual de respostas “concordo” do Grupo A ter sido maior do que o percentual do Grupo B, 93,7% e 75,9%, respectivamente, quando se soma o percentual de “concordo em parte” com o “concordo”, os resultados ficam bem próximos (93,7% do Grupo A contra 96,6% do Grupo B). O percentual de respostas “não concordo” em ambos os grupos foi próximo e bem baixo (Grupo A, 6,3% e Grupo B, 3,4%).

Os entrevistados, dessa forma, reconhecem a utilidade das informações de custos para o processo de tomada de decisão na gestão administrativa. As respostas a este questionamento corroboram o resultado obtido na pesquisa bibliográfica. Alonso (1999) ao tratar do tema coloca que a melhora significativa no desempenho de uma organização requer sistemas de informações gerenciais, em especial sistemas de custos, que dêem sustentação aos seus processos de tomada de decisão.

Segundo Ching (1997, p. 37), assim como novas tecnologias vão transformando o ambiente competitivo atual, são necessários sistemas avançados de gestão de custos que dêem resposta para as necessidades dos negócios e ajudem os gerentes a tomarem decisões.

4) O Sr. concorda que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa de uma base aérea?

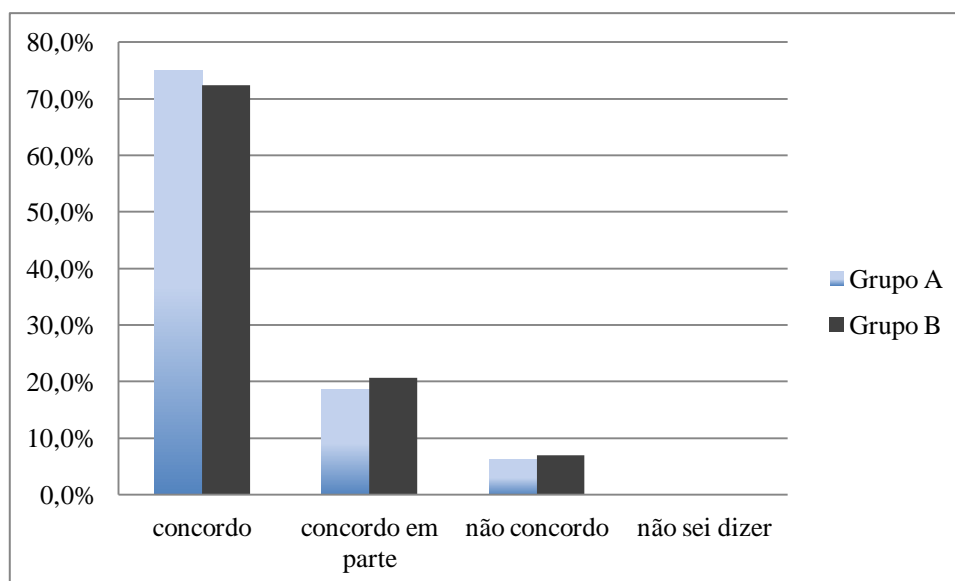


Figura n.º 6 - Utilização de indicadores de desempenho no auxílio à gestão administrativa
Fonte: Autor, 2014

Dos pesquisados do Grupo A, 75% concordaram que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa; 6,3% não concordaram e os 18,7% restantes concordaram em parte.

No tocante ao Grupo B, 72,4% concordaram que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa; 6,9% não concordaram e os 20,7% restantes concordaram em parte.

Essa pergunta objetivou verificar qual a percepção dos entrevistados quanto à contribuição da utilização de indicadores de desempenho como auxílio à gestão administrativa.

Somando-se os percentuais dos entrevistados do Grupo A que “concordam” (75%) com os que “concordam em parte” (18,7%) tem-se o percentual de 93,7%.

No Grupo B, a soma dos que “concordam” (72,4%) com os que “concordam em parte” (20,7%) perfaz 93,1%, percentual muito próximo do obtido nas respostas do Grupo A.

Apenas 6,3% do Grupo A e 6,9% do Grupo B não concordaram que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa.

O resultado obtido no inquérito fortalece a constatação da pesquisa bibliográfica. Segundo o TCU (2000, p. 11), a utilização de indicadores de desempenho possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição e melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição.



Nesse sentido, Alonso (1999, p. 45) afirma “os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação de desempenho institucional”.

A resposta ao questionamento, quando comparada com as verificações de Jesus trazem à tona a questão do “ser” e do “dever ser”. Por um lado os gestores afirmam que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa; mas por outro, de uma maneira geral, “as unidades não desenvolvem indicadores de desempenho de modo a permitir a avaliação e aferição da gestão organizacional” (2011, p. 29).

5) O Sr. concorda que a disponibilização, pela SEFA, de indicadores de desempenho, construídos a partir dos dados de custos, utilizando também dados físicos da produção de sua Unidade (dados estatísticos já informados mensalmente pelo ACI, como, por exemplo, o consumo de energia elétrica e o número de refeições fornecidas) auxiliaria no processo de tomada de decisão na gestão administrativa?

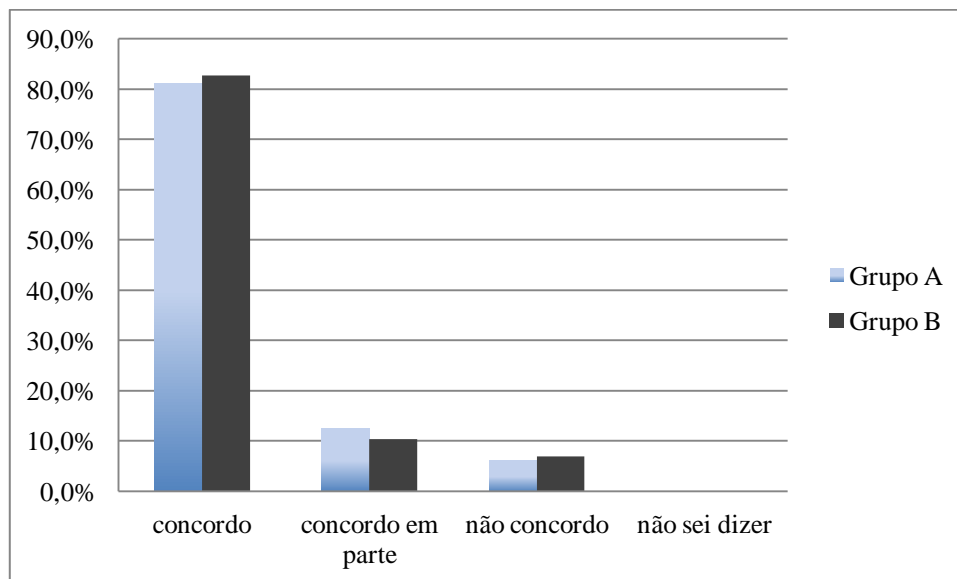


Figura n.º 7 - Disponibilização de indicadores de desempenho no auxílio ao processo de tomada de decisão
Fonte: Autor, 2014

Dos comandantes, 81,3% responderam que concordam com o fato de que a disponibilização de indicadores de desempenho, construídos pela SEFA, a partir das informações da própria base, auxiliaria no processo decisório na gestão administrativa; enquanto 12,5% concordaram em parte com a disponibilização sugerida. Apenas 6,2% dos entrevistados não concordaram.

Quanto aos entrevistados do Grupo B, o percentual dos que concordaram ficou em 82,8%; dos que concordaram em parte ficou em 10,3% e dos que não concordaram ficou em 6,9%.



Os resultados obtidos demonstram a percepção positiva dos entrevistados em relação às potencialidades do Sistema de Custos da FAB. Porém, a adoção de bons indicadores de desempenho requer não somente domínio sobre o assunto, mas também profundo conhecimento da organização, de seus processos e de seus objetivos estratégicos. A escolha deles deve ser feita em conjunto entre a base aérea e a SEFA, com o mapeamento das atividades, processos, objetivos estratégicos e outros fatores.

A presente verificação é complementar à constatação de Jesus quando afirma que *“As Unidades Gestoras não possuem agentes da administração habilitados para conduzir, adequadamente, o processo de elaboração de um Planejamento Estratégico e, conseqüentemente, de Mensuração do Desempenho.”* (Jesus, 2011, p. 30).

Este processo deve ser realizado “a quatro mãos”.

d. Síntese Conclusiva

A melhoria da gestão organizacional está diretamente relacionada a existência de sistemas de informações gerenciais que disponibilizem informações para auxílio ao processo de tomada de decisão.

A utilização de Indicadores de Desempenho constitui um excelente instrumento na avaliação da gestão, traz inúmeras vantagens para a instituição e é obrigatória na Administração Pública Federal Brasileira, conforme legislação do TCU.

Porém, na investigação realizada, verificou-se que nas organizações da Força Aérea, de uma maneira geral, os Indicadores de Desempenho são apresentados no Relatório de Gestão anual apenas para cumprir formalidade.

Em inquérito realizado junto aos comandantes e principais gerentes administrativos das Bases Aéreas verificou-se que a maioria concorda que a disponibilização de informações de custos e de Indicadores de Desempenho instituídos em coordenação com a SEFA auxiliariam o processo de tomada de decisão na gestão administrativa.

Dessa forma, foi possível validar a H4: “A utilização de informações de custos e de indicadores de desempenho pode tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea.”. E assim considerar-se respondida a QD4.



Conclusões

A importância da informação dentro de uma organização é diretamente proporcional à complexidade desta organização. Em todos os níveis organizacionais a informação é um recurso fundamental.

Sistemas de informações bem construídos transformam dados em informações, elevando a qualidade do processo de tomada de decisão.

Neste contexto, a presente investigação foi desenvolvida com o objetivo geral de verificar a influência no processo de tomada de decisão na gestão administrativa, decorrente da disponibilização das informações de custos no âmbito das bases aéreas da FAB.

Para o efeito, definimos a seguinte QC: “Qual o contributo da disponibilização das informações de custos no processo de tomada de decisão na gestão das bases aéreas da FAB?”.

Seguindo o método hipotético-dedutivo, percorremos as seguintes fases:

- Pesquisa documental, bibliográfica e na *internet*, que permitiram formular a QC e delimitar o objeto da problemática.
- Elaboração do modelo de análise, orientado pela QC, com base na qual erigiram as QD e as Hipóteses (ver apêndice 3).
- Verificação das Hipóteses, através de pesquisa documental, bibliográfica, na *internet*, entrevistas exploratórias e inquérito direcionado aos atuais comandantes e gerentes administrativos das bases aéreas da FAB, bem como da observação e análise dos resultados, com vista a responder as QD.

O corpo do trabalho foi constituído de quatro capítulos.

No primeiro capítulo, voltado para a contextualização, mostramos os aspectos históricos e legais da contabilidade de custos no Serviço Público Federal do Brasil, bem como o SIAFI e o SIC; o primeiro, um sistema integrado de administração orçamentária, financeira, patrimonial e contábil de onde o SIC extrai as informações.

No segundo capítulo, voltado para a gestão de custos na FAB, identificou-se o pioneirismo na utilização das informações de custos no apoio ao processo de tomada de decisão; apresentou-se a situação atual na gestão estratégica de custos e o sistema de custos em uso, comprovando que as informações de custos são utilizadas apenas no nível estratégico da instituição, validando assim a hipótese de investigação H1 “As informações de custos não são utilizadas como um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas.”. Dessa forma consideramos respondida a QD1



“De que forma a contabilidade de custos constitui um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas?”.

Com relação a H2 “O Sistema de Custos da FAB atende às exigências legais.”, também consideramos a hipótese validada, pois a despeito da implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal em 2011, o sistema da FAB possui funcionalidades inexistentes no SIC e não se editou legislação federal proibindo o uso de outros sistemas ou obrigando a administração pública a utilizar exclusivamente o SIC. Foi assim dada resposta a QD2 “Que modelo de sistema de mensuração e de informação de custos atende às exigências da legislação?”.

No terceiro capítulo analisamos alguns aspectos do processo de tomada de decisão, bem como demonstramos a complexidade que é a gestão de uma base aérea para validar a H3 “A gestão administrativa de uma base aérea requer a tomada de decisões complexas pelo comandante.”. A diversidade e volume de atividades realizadas, a quantidade de pessoal, instalações, orçamento, bem como certa falta de experiência administrativa dos comandantes constituem constrangimentos ao processo de tomada de decisão, respondendo-se assim a QD3 “Que constrangimentos existem no processo de tomada de decisão na gestão administrativa de uma base aérea?”.

A utilização de sistemas de informação e indicadores de desempenho no auxílio à tomada de decisão foi objeto de estudo no último capítulo. Inquérito realizado junto aos comandantes e gerentes administrativos corroborou as conclusões da pesquisa bibliográfica, no sentido de validar a H4 “A utilização de informações de custos e de indicadores de desempenho pode tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea.”, respondendo-se assim a QD4 “Que ferramentas podem tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea?”.

Como corolário da nossa investigação, após resposta às QD com confirmação das Hipóteses elencadas, podemos responder à QC que relembramos: “Qual o contributo da disponibilização das informações de custos no processo de tomada de decisão na gestão das bases aéreas da FAB?”

A informação deve ser compartilhada, o processo de tomada de decisão em uma base aérea pode se tornar mais eficiente se alimentado com informações de custos que, no caso da FAB, só são utilizadas no nível estratégico. Além disso, as informações de custos permitem a construção de indicadores de desempenho que, por sua vez, também proporcionam mais eficiência no processo de tomada de decisão.

Como ponto de partida para outros trabalhos, sugerimos investigação no sentido de



analisar a viabilidade de se instituir indicadores de desempenho padrão para unidades gestoras semelhantes, de modo a estabelecer comparações entre organizações e, com isso, estimular uma “competição saudável” entre os gestores, com o objetivo de se obter uma melhoria contínua na gestão administrativa.

Finalmente, ressalta-se que este trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto ou encerrar uma discussão, mas apenas apontar a possibilidade de se divulgar para as UGE as informações dos seus custos e indicadores de desempenho, para que ocorra uma melhora na eficiência do processo decisório na gestão administrativa. Afinal, essa eficiência é cobrada pela legislação, pelos órgãos de controle, pela sociedade e, acredita este pesquisador, pela própria consciência do administrador público.

Terminamos este trabalho de investigação, formulando uma recomendação de ordem prática no sentido de que seja criado pela SEFA um Grupo de Trabalho com participação de representantes da própria SEFA, dos Órgãos de Direção Setorial e de algumas organizações da FAB, com o objetivo de estudar uma maneira de disponibilizar as informações de custos para as respectivas organizações, bem como se inicie, em seguida, um treinamento para os gestores tomarem conhecimento das potencialidades do uso dessas informações no processo de tomada de decisão.



Bibliografia

- Afonso, R., 1999. *A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público*, Brasília: Escola de Administração Fazendária.
- Alonso, M., 1999. Custos no Serviço Público. *Revista do Serviço Público*, pp. 37-63.
- ANC, 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- Chiavenato, I., 1999. *Administração nos Novos Tempos*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Ching, H. Y., 1997. *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- CN, 1964. *Lei n.º 4320/1964*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- CN, 2000. *Lei Complementar n.º 101/2000*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- CN, 2002. *Lei n.º 10524/2002*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10524.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- CN, 2003. *Lei n.º 10707/2003*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.707.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- CN, 2009. *Lei n.º 12017/2009*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm [Consult. 05 fev. 2014].
- Dantas, G. S., 2014. *Gestão de Custos no Governo Federal Brasileiro* [Entrevista] (30 jan. 2014).
- ENAP, 2005. *Elaboração de Indicadores de Desempenho Institucional*. Brasília: ENAP.
- FAB, 2002. *MCA 1-3/2002 - Manual do Processo de Planejamento de Comando da Aeronáutica*. Brasília: FAB.
- FAB, 2004. *RCA 12-1/2004 - Regulamento de Administração da Aeronáutica*. Brasília: FAB.
- FAB, 2005. *Portaria n.º 1267/GC3, de 3 de novembro de 2005*. Brasília: FAB.
- FAB, 2007a. *MCA 172-3/2007 - Manual Eletrônico de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica*. Brasília: FAB.
- FAB, 2007b. *ICA 11-1/2007 - Missão da Aeronáutica*. Brasília: Força Aérea Brasileira.
- FAB, 2010. *DCA 19-3/2010 - Missão da SEFA*. Brasília: FAB.
- FAB, 2011a. *DCA 14-10/2011 - Política de Economia e Finanças da Aeronáutica*. Brasília: FAB.
- FAB, 2011b. *DCA 15-3/2011 - Estratégia de Economia e Finanças*. Brasília: FAB.



FAB, 2011c. *RICA 21-17/2011 – Regimento Interno da Base Aérea de Santa Cruz*. Brasília: FAB.

Fleury, N. M., 2006. *Processo Decisório, Informação e Conhecimento*. Rio de Janeiro: UFF.

Freitas, H., Becker, J. L., Kladis, C. M. & Hoppen, N., 1997. *Informação e Decisão: sistemas de apoio e seu impacto*. 1ª ed. Porto Alegre: Atlas.

Jesus, A. F., 2011. *Indicadores de Desempenho Institucional no Comando da Aeronáutica e o Sistema de Coleta Eletrônica de Contas*, Rio de Janeiro: ECEMAR.

Kepner, C. H. & Tregoe, B. B., 1981. *A administrador Racional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

Laudon, K. C. & Laudon, J. P., 2005. *Sistemas de Informações Gerenciais*. 5ª ed. São Paulo: Pearson.

MF, 2005. *Portaria Interministerial n.º 945/2005*. [Em linha] Disponível em: <https://conlegis.planejamento.gov.br/conlegis/legislacao/atoNormativoDetalhesPub.htm?id=1467> [Consult. 07 jan. 2014].

MF, 2014. *Tesouro Nacional*. [Em linha] Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/siafi> [Consult. 07 jan. 2014].

Mota, F., 2004. *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*. 7ª ed. Brasília: Vestcom.

MPOG, 2010. *Manual do GesPública*. [Em linha] Disponível em: http://www.gespublica.gov.br/Tecnologias/pasta.2010-05-24.1806203210/guia_indicadores_jun2010.pdf [Consult. 9 mar. 2014].

Oliveira, L. M., Perez Junior, J. H. & Silva, C. A. S., 2004. *Controladoria Estratégica*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.

PR, 1967. *Decreto-Lei n.º 200/1967*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm#art3 [Consult. 05 fev. 2014].

PR, 1986. *Decreto n.º 93872/1986*. [Em linha] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm [Consult. 05 fev. 2014].

Quivy, R. & Campenhoudt, L. V., 2008. *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 5ª ed. Lisboa: Gradiva.

Silva, M. A. P., 2014. *A Gestão de Custos na FAB* [Entrevista] (23 jan. 2014).

Souza, R., 2013. *Socialiris*. [Em linha] Disponível em: <http://www.socialiris.org/iiicongressocq/documentos/palestras/Painel5.pdf> [Consult. 7 jan. 2014].



STN, 2011a. *Portaria STN n.º 157/2011*. [Em linha] Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf [Consult. 7 jan. 2014].

STN, 2011b. *Portaria STN n.º 716/2011*. [Em linha] Disponível em: <http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=234413> [Consult. 7 jan. 2014].

TCU, 2000. *Técnicas de Auditoria - Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos*. [Em linha] Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063230.PDF> [Consult. 7 mar. 2014].

TCU, 2013. *Tribunal de Contas da União*. [Em linha] Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=NORMATIVOS-115520&texto=4e554d414e4f41544f253341323031332b414e442b4573746162656c6563652b6e6f726d61732b64652b6f7267616e697a612545372545336f2b652b6170726573656e74612545372545336f2b64652b70726f636573736f732b64> [Consult. 9 mar. 2014].



Anexo A – Plano de Contas de Custos – Centros de Custos

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
01.00	OPERAÇÃO DE AERONAVES
02.00	SUPRIMENTO E MANUTENÇÃO DE AERONAVES
03.00	AQUISIÇÃO, REVITALIZAÇÃO E MODERNIZAÇÃO DE AERONAVES
04.00	SEGURANÇA E PROTEÇÃO DO TRÁFEGO AÉREO
05.00	DESENVOLVIMENTO E MANUTENÇÃO DA REDE AEROPORTUÁRIA
06.00	DESENVOLVIMENTO DA AVIAÇÃO CIVIL
07.00	PESQUISA E DESENVOLVIMENTO
08.00	ENSINO E TREINAMENTO
09.00	ATIVIDADES DE SAÚDE
10.00	ATIVIDADES OPERACIONAIS COMPLEMENTARES
11.00	OPERAÇÕES ESPECÍFICAS
30.00	COMANDO (CHEFIA OU DIREÇÃO), FISCALIZAÇÃO E CONTROLE
31.00	ADMINISTRAÇÃO E INTENDÊNCIA
32.00	INFORMAÇÕES E SEGURANÇA INTERNA
33.00	INFRAESTRUTURA
34.00	ATIVIDADES ESPECIAIS
35.00	ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS
36.00	ATIVIDADES DE INFORMÁTICA
60.00	ATIVIDADE DE APOIO HABITACIONAL
61.00	INATIVOS, PENSIONISTAS E APOSENTADOS
62.00	ASSISTÊNCIA SOCIAL



Anexo B – Plano de Contas de Custos – Exemplos de Subcentros de Custos

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
04.00	SEGURANÇA E PROTEÇÃO DO TRÁFEGO AÉREO
04.01	OPERAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO
04.02	MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO
04.03	IMPLANTAÇÃO DO SIST. DE CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO BRASILEIRO
04.04	AMPLIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE DO ESPAÇO AÉREO
04.05	REVITALIZAÇÃO E MODERNIZAÇÃO DO SIST. DE CONTR. DO ESPAÇO AÉREO
04.06	REVITALIZ. DO SIST. DE PROT. AO VOO E TELECOMUNICAÇÕES AERONÁUTICAS
04.07	SISTEMA DE VIGILÂNCIA DA AMAZÔNIA
04.08	EMIÇÃO DE CARTAS AERONÁUTICAS
04.09	INVESTIGAÇÃO E PREVENÇÃO DE ACIDENTES AERONÁUTICOS
04.99	OUTROS CUSTOS COM SEGURANÇA E PROTEÇÃO AO TRÁFEGO AÉREO
07.00	PESQUISA E DESENVOLVIMENTO
07.01	CAPACITAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS
07.02	TECNOLOGIA AERONÁUTICA
07.03	TECNOLOGIA ESPACIAL
07.04	TECNOLOGIA EM SISTEMAS BÉLICOS
07.05	FOMENTO E DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL
07.06	HOMOLOGAÇÃO AERONÁUTICA
07.07	PROJETOS ESPECIAIS
07.08	METROLOGIA
07.09	DESENVOLVIMENTO DO AM-X
07.10	IMPLANTAÇÃO DA INFRAESTRUTURA PARA PESQUISA E DESENVOLVIMENTO
07.11	APOIO AO DESENVOLVIMENTO E LANÇAMENTO DE VEÍCULOS ESPACIAIS
07.12	DESENVOLVIMENTO DO AL-X
07.99	OUTROS CUSTOS COM ATIVIDADES DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO
30.00	COMANDO (CHEFIA OU DIREÇÃO), FISCALIZAÇÃO E CONTROLE
30.01	ATIVIDADES DE COMANDO, CHEFIA OU DIREÇÃO
30.02	ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS
30.03	ATIVIDADES DE COORDENAÇÃO E ASSESSORAMENTO
30.04	ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE
30.05	ATIVIDADES DAS SEÇÕES DE INSTRUÇÃO E DOCTRINA
33.00	INFRAESTRUTURA
33.01	TRANSPORTE DE SUPERFÍCIE
33.02	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE INSTALAÇÕES
33.03	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE ÁREAS VERDES
33.04	ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA E ESGOTO

**Anexo C – Exemplos de Subcentros Estatísticos**

SC	DESCRIÇÃO	UNIDADE DE MEDIDA
CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA		
E3341	Convencional – Energia medida	kWh
E3342	Verde - Demanda Contratada	kW
E3343	Azul/Verde - Energia Medida (fora de ponta)	kWh
E3344	Verde – Demanda Medida	kW
E3345	Azul/Verde - Energia Medida (ponta)	kWh
E3346	Carga Instalada por UG	kW
E3360	Azul – Demanda Contratada (fora de ponta)	kW
E3361	Azul – Demanda Medida (fora de ponta)	kW
E3362	Azul – Demanda Contratada (ponta)	kW
E3363	Azul – Demanda Medida (ponta)	kW
SERVIÇO DE SUBSISTÊNCIA		
E3130	Refeições efetivo UGE (café)	Unidade
E3131	Refeições efetivo UGE (almoço)	Unidade
E3132	Refeições efetivo UGE (jantar)	Unidade
E3134	Refeições efetivo UGE (ceia)	Unidade
E3133	Lanches de bordo (por UG apoiada)	Unidade
E0937	Refeições internação (café)	Unidade
E0938	Refeições internação (almoço)	Unidade
E0939	Refeições internação (jantar)	Unidade
E0940	Refeições internação (ceia)	Unidade
SERVIÇO DE SAÚDE		
E09XX	Roupa processada (XX = SC beneficiado)	Quilograma
E0930	Capacidade leitos/dia	Unidade
E0931	Leitos/dia ocupados	Unidade
E0932	Internações	Unidade
E0933	Exames (hospitalização)	Unidade
E0934	Utilização centro cirúrgico/obstétrico	Hora
E0935	Utilização centro terapia intensiva	Hora
E0936	Utilização (CTQ-HFAG)	Hora
E0950	Consultas ambulatoriais	Unidade
E0951	Laudos emitidos (JRS)	Unidade
E0952	Laudos emitidos (JES)	Unidade
E0953	Consultas odontológicas	Unidade
E0954	Exames (ambatório)	Unidade
E0955	Atendimentos ambulatoriais de emergência	Unidade
E0960	Atendimentos odontológicos de emergência	Unidade

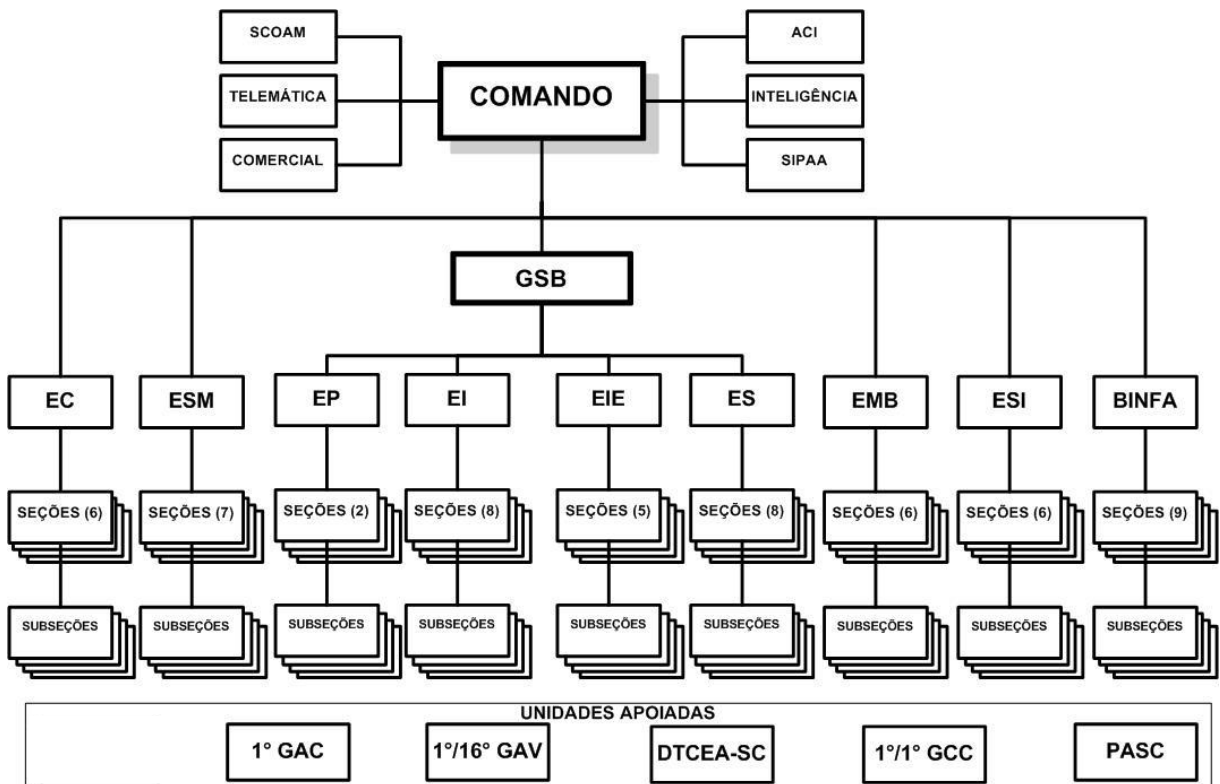


Anexo D – Atividades de Ensino e Treinamento

Cursos c/ duração IGUAL ou MENOR que UM ANO:	
Nome do curso:	
Data início do curso:	
Data término do curso:	
Efetivo corpo discente:	
Nº total aulas ministradas:	
Nº de formandos:	
Cursos c/ duração MAIOR que UM ANO:	
Nome do curso:	
<u>1ª Série do Curso:</u>	
Data início do curso:	
Data término da 1ª série:	
Efetivo corpo discente:	
Nº total aulas ministradas:	
Nº de aprovados:	
<u>2ª Série do Curso:</u>	
Data início do ano letivo:	
Data término da 2ª série:	
Efetivo corpo discente:	
Nº total aulas ministradas:	
Nº de aprovados:	
<u>Enésima Série do Curso:</u>	
Data início do ano letivo:	
Data término da enésima série:	
Efetivo corpo discente:	
Nº total aulas ministradas:	
Nº de aprovados:	
<u>Última Série do Curso:</u>	
Data início do ano letivo:	
Data término da última série:	
Efetivo corpo discente:	
Nº total aulas ministradas:	
Nº de formandos:	



Anexo E – Organograma da BASC



Legenda:

- SCOAM – Seção de Controle das Operações Aéreas Militares
- Telemática – Seção de Telemática
- Comercial – Seção Comercial
- ACI – Assessoria de Controle Interno
- Inteligência – Seção de Inteligência
- SIPAA – Seção de Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos
- GSB – Grupo de Serviços de Base
- EC – Esquadrão de Comando
- ESM – Esquadrão de Suprimento e Manutenção
- EP – Esquadrão de Pessoal
- EI – Esquadrão de Intendência
- EIE – Esquadrão de Infraestrutura
- ES – Esquadrão de Saúde
- EMB – Esquadrão de Material Bélico
- ESI – Esquadrão de Simulação e Instrução
- BINFA – Batalhão de Infantaria da Aeronáutica
- 1º GAC – Primeiro Grupo de Aviação de Caça
- 1º/16º GAV – Primeiro Esquadrão do 16º Grupo de Aviação
- DTCEA-SC – Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Santa Cruz
- 1º/1º GCC – Primeiro Esquadrão do 1º Grupo de Comunicações e Controle
- PASC – Prefeitura de Aeronáutica de Santa Cruz



Apêndice 1 – Glossário de Conceitos

Activity Based Costing: Custeio Baseado em Atividades ou método ABC é um sistema de custeio em que as atividades, não os produtos, são o foco do processo de custeio. Os custos são alocados às atividades e estas se relacionam aos produtos.

Agente de Controle Interno (ACI): é o Agente da Administração ou Agente Público incumbido da verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade dos assuntos técnico-administrativos e que assessora o Comandante, o Agente Diretor e o Ordenador de Despesas no cumprimento da legislação e das normas que regem o serviço administrativo no âmbito da Unidade Gestora.

Conselho Superior de Economia e Finanças da Aeronáutica (CONSEFA): organismo de assessoramento superior da estrutura da FAB, cuja finalidade é assessorar Comandante da Aeronáutica na formulação das diretrizes econômico-financeiras e nos assuntos relacionados com execução, orçamento, administração financeira, contabilidade e controle interno. Convocado e presidido pelo Comandante da Aeronáutica, é constituído pelos titulares dos cargos de Chefe do Estado-Maior da Aeronáutica, de Comandantes-Gerais, de Diretores-Gerais e de Secretário de Economia e Finanças da Aeronáutica.

Contas a Pagar e a Receber (CPR): subsistema do SIAFI que permite otimizar o processo de programação financeira dos órgãos e entidades ligadas ao Sistema, proporcionando informações em nível analítico e gerencial do fluxo de caixa.

Escola Nacional de Administração Pública (ENAP): fundação pública criada em 1986, vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, cuja missão é desenvolver competências de servidores públicos para aumentar a capacidade de governo na gestão das políticas públicas.

Esquadrão de Intendência (EI): setor que compõe a estrutura organizacional das bases aéreas cuja competência é planejar, coordenar e executar as atividades relativas a finanças, licitações, provisionamento de víveres, armazenamento e distribuição dos materiais fornecidos ou adquiridos, bem como registro dos bens móveis e supervisão do posto de venda de fardamento.

Estado-Maior da Aeronáutica (EMAER): órgão de direção-geral do COMAER que tem por finalidade elaborar o planejamento, de mais alto nível, para o cumprimento da missão da Aeronáutica e assessorar o Comandante da Aeronáutica no exercício das atribuições inerentes ao seu cargo e coordenar as ações que envolvam os órgãos de direção setorial.



Evento Contábil: código numérico de seis dígitos, existente no SIAFI, utilizado pelas Unidades Gestoras Executoras no preenchimento das telas e documentos de entrada nesse sistema, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

Gestor: Agente da Administração que, na Organização, tendo cargos e/ou funções definidas em leis, regulamentos ou regimentos, é o responsável pela execução e o controle dos atos e fatos administrativos gerados.

Gestor de Material - é o Agente da Administração com a função de receber, estocar, escriturar, conservar e distribuir todos os bens sob a sua guarda.

Natureza de Despesa (ND): código especialmente utilizado para classificação das despesas, que se destina a permitir que os dispêndios públicos sejam agregados segundo os interesses gerenciais do Estado, até o nível de elemento de despesa (material de consumo, pessoal e encargos sociais, etc). O código de natureza da despesa compõe-se de 6 (seis) dígitos, assim especificados: 1º dígito (categoria econômica), 2º dígito (grupo da despesa), 3º e 4º dígitos (modalidade de aplicação), 5º e 6º dígitos (elemento de despesa). Exemplos de códigos de natureza da despesa: 339030 – Material de Consumo, 339033 – Passagens e Despesas com Locomoção e 339039 – serviços de terceiros – pessoa jurídica.

Natureza de Despesa Detalhada (NDD): código utilizado para classificação das despesas, que se destina a permitir que os dispêndios públicos sejam agregados segundo os interesses gerenciais do Estado, até o nível de subelemento de despesa. O código de natureza de despesa detalhada compõe-se de 8 dígitos, assim especificados: 1º dígito (categoria econômica), 2º dígito (grupo da despesa), 3º e 4º dígitos (modalidade de aplicação), 5º e 6º dígitos (elemento de despesa), 7º e 8º dígitos (subelemento de despesa). Exemplos de códigos de natureza de despesa detalhada: 33903016 – material de expediente, 33903030 – material para comunicações e 33903039 – material para manutenção de veículos.

Nota de Lançamento (NL): documento utilizado para registrar a apropriação/liquidação de receitas e de despesas, bem como outros atos e fatos administrativos.

Nota de Sistema (NS): documento gerado automaticamente pelo SIAFI, a partir da entrada de dados. É utilizada para registrar a apropriação/liquidação de receitas e de despesas, bem como outros atos e fatos administrativos.



Órgão de Direção Setorial: órgão da estrutura organizacional do COMAER que tem por competência planejar, gerenciar e controlar atividades relacionadas com áreas específicas, como por exemplo: ensino, pessoal e controle do espaço aéreo.

Relatório de Gestão: documento que compõe a Tomada de Contas Anual no qual o Agente Diretor relata informações sobre a gestão administrativa da Unidade Gestora, tais como: descrição dos objetivos e metas pactuados nos programas sob sua gerência, descrição das ações administrativas contidas no plano de ação, informação dos indicadores utilizados para gerenciar os programas governamentais, avaliação dos resultados da execução dos programas governamentais e/ou das ações administrativas, levando-se em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados e a eficácia, eficiência e efetividade no cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos.

Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA): órgão de direção setorial que tem por finalidade desempenhar as atividades de administração orçamentária e financeira e de contabilidade no âmbito do COMAER.

Suprimento de Fundos: é a entrega de numerário a servidor, em casos excepcionais, sempre precedida de empenho, para atendimento de despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Tomada de Contas Anual (TCA): processo apresentado, ao final de cada exercício financeiro, pelo órgão de contabilidade analítica da Administração Direta, referente aos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial e à guarda de bens e valores públicos sob a responsabilidade de agente responsável.

Tribunal de Contas da União (TCU): órgão auxiliar do Congresso Nacional, responsável pelo controle externo, com jurisdição em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência.

Unidade Administrativa: organização, ou fração de organização, encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros a ela especificamente atribuídos. As Unidades Administrativas podem ser qualificadas como UGE ou UGR, conforme for estabelecida a sua atuação na execução orçamentário-financeira.

Unidade Aérea: organização militar que reúne meios aéreos de emprego e meios orgânicos de apoio em suprimento e manutenção necessários à eficiência desse emprego, podendo também dispor de meios de apoio auxiliares e administrativos.



Unidade de Aeronáutica: termo genérico pelo qual é designada toda unidade destinada precipuamente à execução de algum tipo de atividade de apoio.

Unidade Gestora (UG): denominação genérica de de Unidade Administrativa.

Unidade Gestora Executora (UGE): Unidade Administrativa que gerencia e processa recursos creditícios e/ou financeiros e realiza atos de gestão patrimonial.

Unidade Gestora Responsável (UGR): Unidade Administrativa que gerencia recursos creditícios, mas não os processa, podendo, em certos casos, processá-los até a fase de licitação da despesa.



Apêndice 2 – Enunciado do Inquérito

Assunto: Trabalho de Investigação sobre a utilização das informações de custos no âmbito das Bases Aérea da FAB – Curso de Promoção a Oficial General

Sr.

- Comandante de Base Aérea
- Oficial Intendente que serve em Base Aérea como comandante de Esquadrão de Intendência ou Agente de Controle Interno

Este inquérito é parte de pesquisa realizada por oficial auditor do Curso de Promoção a Oficial General 2013/2014.

O objetivo da pesquisa é verificar a influência no processo de tomada de decisão na gestão administrativa, decorrente da disponibilização das informações de custos no âmbito das bases aéreas da FAB.

Antes da apresentação do questionário faz-se necessário ressaltar a distinção entre custo e despesa.

Marcos Alonso em artigo publicado pela ENAP em 1999 explica que, enquanto a despesa pública é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. Para distinguir os dois conceitos, o autor cita como exemplo a aquisição de material de consumo pela Administração Pública. Nesse caso são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor: 1) despesa com material de consumo (despesa) e 2) estoque de material de consumo (ativo). O gasto só será contabilizado como custo quando algum setor fizer a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. Ou seja, o material em estoque constituiu uma despesa da Unidade e só será computado como custo quando for efetivamente utilizado.

Em função do exposto, solicito a valiosa contribuição de V. Sa., respondendo as perguntas abaixo e restituindo-o via e-mail para andredelucca@uol.com.br.

Muito obrigado!



INQUÉRITO

- Comandante de Base Aérea
- Oficial Intendente – servindo em Base Aérea como ACI ou EI

1) O Sr. tem quanto tempo de experiência de trabalho em área administrativa? (Considere uma das seguintes áreas: Finanças, Licitações, Logística de Material e Subsistência) (considere o número de anos inteiros completos). Informe em seguida o tempo de oficial (considere o número de anos inteiros completos).

- anos de experiência de trabalho em área administrativa
- anos de oficial

2) De maneira geral, como o Sr. avalia o nível de complexidade do processo de tomada de decisão na gestão administrativa da Base Aérea que o Sr. comanda/trabalha?

- muito complexo
- complexo
- simples

3) A disponibilização (mensal) das informações de custos pela SEFA, à semelhança dos dados hipotéticos constantes das tabelas em anexo, seria útil para o processo de tomada de decisão na gestão administrativa da sua Unidade?

- concordo
- concordo em parte
- não concordo
- não sei dizer

4) O Sr. concorda que a utilização de indicadores de desempenho auxilia na gestão administrativa de uma Base Aérea?

- concordo
- concordo em parte
- não concordo
- não sei dizer



5) O Sr. concorda que a disponibilização, pela SEFA, de indicadores de desempenho construídos a partir dos dados de custos, utilizando também dados físicos da produção de sua Unidade (dados estatísticos já informados mensalmente pelo ACI, com, por exemplo, consumo de energia elétrica e número de refeições fornecidas) auxiliaria no processo de tomada de decisão na gestão administrativa?

- concordo
- concordo em parte
- não concordo
- não sei dizer



Anexo ao inquérito

CUSTOS DA BAXX EM 2013	
UGE/UGR	Total
BAXX	48.635.718,97
1/17 GAV	758.723,52
3 GAVCA	1.615.184,33
6/7 GAV	281.934,14
7/1 GCC	1.206.850,66
PAXX	1.314.011,48
Total geral	53.812.423,10

exceto combustível de aviação e pessoal

NATUREZA DE DESPESA	CUSTOS DA BAXX e UGR APOIADAS, POR NATUREZA DE DESPESA, EM 2013						TOTAL POR ND
	BAXX	1/17 GAV	3 GAVCA	6/7 GAV	7/1 GCC	PAXX	
DIARIAS MILITAR	81.920,69	63.292,03	146.839,59	111.573,71	167.960,48		571.586,50
MATERIAL DE CONSUMO	43.026.154,14	541.046,50	1.394.296,80	869,20		72.553,15	45.034.919,79
SVC DE TERC. - P. JURIDICA	4.020.902,11	127.034,90	59.339,95	33.928,03	318.174,08	1.173.819,08	5.733.198,15
OBRAS E INSTALACOES	1.171.335,87			18.167,20		59.998,50	1.249.501,57
EQUIP. E MAT. PERMANENTE	274.411,55	12.350,09	14.707,99	117.396,00	643.651,46	7.640,75	1.070.157,84
OUTRAS NAT. DE DESPESA	60.994,61	15.000,00	-	-	77.064,64	-	153.059,25
TOTAL	48.635.718,97	758.723,52	1.615.184,33	281.934,14	1.206.850,66	1.314.011,48	53.812.423,10



Gestão de custos e disponibilização da informação: uma realidade necessária na FAB?

CUSTOS DA BAXX E UNIDADES APOIADAS - NATUREZA DE DESPESA 339039 - SERV. DE TERCEIROS PESSOA JURIDICA						
DETALHAMENTO DA ND SERV. TERCEIROS - P. JURÍDICA	BAXX	1/17 GAV	3 GAVCA	6/7 GAV	7/1 GCC	PAXX
LOCACAO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	14.000,00					
ANUTENCAO E CONSERV. DE BENS IMOVEIS	752.566,18	24.080,00	21.220,95	22.784,03	57.606,14	1.141.152,88
MANUT. E CONSERV. DE MAQ. E EQUIP.	245.618,67	87.099,00	7.396,00		31.114,00	1.375,00
MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS	161.502,80		2.017,00		179.008,94	
SERVICOS DE ENERGIA ELETRICA	1.936.577,11					959,91
SERVICOS DE AGUA E ESGOTO	240.406,41					3.595,42
SERVICOS DE COMUNICACAO EM GERAL	19.439,64				11.680,00	
SERV.MEDICO-HOSP., ODONT.E LAB.						
SERVICOS DE PROC. DE DADOS	1.005,30		464,00		520,00	6.750,00
SERVICOS DE TELECOMUNICACOES	211.283,31					
SERVICOS DE AUDIO, VIDEO E FOTO	7.625,00	445,90	7.072,00	5.114,00		
SERVICOS GRAFICOS	31.170,48	950,00	4.060,00	6.030,00	14.363,00	42,12
CONFECCAO DE UNIFORMES, BANDEIRAS E FLAMULAS	4.563,00	1.900,00			4.000,00	
LIMPEZA E CONSERVACAO	95.002,66	4.480,00				
MANUT.CONSERV.EQUIP.DE PROCESSAMENTO DADOS	11.596,00		1.429,00		8.640,00	
OUTROS SERVIÇOS	288.545,55	8.080,00	15.681,00	-	11.242,00	19.943,75
TOTAL	4.020.902,11	127.034,90	59.339,95	33.928,03	318.174,08	1.173.819,08

VALORES APROPRIADOS POR CENTRO DE CUSTOS - BAXX E UNIDADES APOIADAS - 2013							
CENTRO DE CUSTOS (*)	BAXX	1/17 GAV	3 GAVCA	6/7 GAV	7/1 GCC	PAXX	TOTAL POR CC
01.00 - OPERACAO DE AERONAVES	1.606.723,66	552.522,86	1.541.136,39	5.797,03	105.376,58		3.811.556,52
02.00 - SUP. E MANUTENCAO DE AERONAVES	37.029.076,94	52.800,67	10.427,00	106.645,88	320.291,11		37.519.241,60
04.00 - SEG. E PROT. DO TRAFEGO AEREO	10.326,02				166.290,85		176.616,87
09.00 - ATIVIDADES DE SAUDE	100.889,85						100.889,85
30.00 - COMANDO, FISCALIZACAO E CONTROLE	235.249,72	136.599,99	63.620,94	134.226,20	393.614,62		963.311,47
31.00 - ADMINISTRACAO E INTENDENCIA	5.449.021,93			35.265,03	47.806,78	2.684,15	5.534.777,89
32.00 - INFORMACOES E SEGURANCA INTERNA	132.516,12						132.516,12
33.00 - INFRA-ESTRUTURA	3.426.316,69	16.800,00			91.864,72	4.555,33	3.539.536,74
34.00 - ATIVIDADES ESPECIAS	158.602,69						158.602,69
36.00 - ATIVIDADES DE INFORMATICA	57.642,05				67.906,00		125.548,05
60.00 - ATIVIDADE DE APOIO HABITACIONAL	301.976,77				13.700,00	1.306.772,00	1.622.448,77
62.00 - ASSISTENCIA SOCIAL	127.376,53					0,00	127.376,53
TOTAL POR UG	48.635.718,97	758.723,52	1.615.184,33	281.934,14	1.206.850,66	1.314.011,48	53.812.423,10



VALORES APROPRIADOS POR SUBCENTRO DE CUSTOS (EXEMPLOS) - BAXX E UNIDADES APOIADAS - 2013							
SUBCENTROS DE CUSTOS (**)	BAXX	1/17 GAV	3 GAVCA	6/7 GAV	7/1 GCC	PAXX	TOT. POR SC
30.01 - ATIV. DE COMANDO, CHEFIA OU DIREÇÃO	202.664,72	114.943,12	52.520,94	117.031,00	99.224,00		586.383,78
30.02 - ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS	23.015,00	21.656,87	11.100,00	14.850,20	156.739,00		227.361,07
30.04 - ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE	9.570,00			2.345,00	137.651,62		149.566,62
31.01 - FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES AO EFETIVO	1.898.262,58						1.898.262,58
31.20 - ATIV. DOS ESQUADRÕES DE INTENDÊNCIA	1.221.017,54			35.265,03	33.664,64	828,35	1.290.775,56
31.22 - ATIV. SERVIÇOS MAT. INTENDÊNCIA (ALMOX.)	2.314.386,68				14.142,14	1.855,80	2.330.384,62
31.23 - ATIVIDADES DAS SEÇÕES DE LICITAÇÃO	15.355,13						15.355,13
32.01 - DEFESA E SEGURANÇA INTERNA	37.393,94						37.393,94
32.02 - INVESTIGAÇÃO E JUSTIÇA	86.322,18						86.322,18
32.03 - RECRUTAMENTO E SELEÇÃO	8.800,00						8.800,00
33.01 - TRANSPORTE DE SUPERFÍCIE	362.789,71	16.800,00			2.960,00		382.549,71
33.02 - MANUT. E CONSERV. DE INSTALAÇÕES	3.038.975,86				88.904,72	4.555,33	3.132.435,91
33.03 - MANUT. E CONSERV. DE ÁREAS VERDES	24.551,12						24.551,12

(*) Centros de Custos (CC) – são unidades básicas de planejamento. Identificam uma macroatividade do COMAER, ou seja, são áreas homogêneas em relação às suas atividades, cujos recursos humanos, materiais e financeiros são orientados para atingir um mesmo objetivo.

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

**Apêndice 3 – Diagrama de Dedução**

QC	QD	H	Validação		
			Valor	Cap.	Pág.
Qual o contributo da disponibilização das informações de custos no processo de tomada de decisão na gestão das bases aéreas da FAB?	QD1: De que forma a contabilidade de custos constitui um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas?	H1 - As informações de custos não são utilizadas como um instrumento de apoio e assessoramento no cumprimento da missão das bases aéreas.	✓	2	25
	QD2: Que modelo de sistema de mensuração e de informação de custos atende às exigências da legislação?	H2 - O Sistema de Custos da FAB atende às exigências legais.	✓	2	25
	QD3: Que constrangimentos existem no processo de tomada de decisão na gestão administrativa de uma base aérea?	H3 - A gestão administrativa de uma base aérea requer a tomada de decisões complexas pelo comandante.	✓	3	36
	QD4: Que ferramentas podem tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea?	H4 - A utilização de informações de custos e de indicadores de desempenho pode tornar mais eficiente o processo de tomada de decisão em uma base aérea.	✓	4	47