
CONTABILIDADE DE CUSTOS EM ÓRGÃOS PÚBLICOS INDUSTRIAIS – UM ESTUDO DE CASO SOBRE AS ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇOS DA MARINHA

*Fábio Brasil Carvalho da Fonseca
Mestre da UERJ/FAF/MCC*

*José Carlos Sardinha
Profº Doutor do Mestrado em Ciências Contábeis FAF/UERJ*

RESUMO

Esta pesquisa busca desenvolver um modelo conceitual de apuração de custos que disponibilize informações que atendam às necessidades gerenciais dos gestores das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) da Marinha. A necessidade do desenvolvimento deste modelo conceitual ganha especial importância em função do novo cenário que as organizações em estudo passam a ser incluídas, quando da assinatura do Contrato de Autonomia de Gestão.

O desenvolvimento deste trabalho se faz por meio de um estudo de caso realizado no Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM). Este órgão foi escolhido para ser estudado, por ser uma OMPS que atua em um ambiente altamente competitivo, disputando, com outros laboratórios oficiais, pedidos de produção de medicamentos para o Ministério da Saúde e para outros órgãos governamentais.

Neste estudo são levantados os atuais procedimentos para apuração de custos executados no LFM; são apreciados conceitos de Contabilidade de Custos fundamentais para a estruturação de um sistema de custos; e são apresentadas propostas para o estabelecimento de um modelo mais eficiente de sistema de custos a ser aplicado na OMPS estudada, possível ponto de partida para que contadores públicos estruturarem sistemas que apurem, de forma eficaz, os custos incorridos nas suas organizações públicas industriais.

Palavras-chave: Contabilidade, Custos, Marinha, OMPS e Sistema de Custos.

ABSTRACT

This research aims to develop a conceptual model of cost determination that will meet the needs of Brazilian Navy Industrial Military Organizations (BNIMO) managers. Development of this conceptual model gains special importance in light of the new reality that BNIMOs will enter at the moment they sign a Management Contract.*

*This academic work was developed by means of a case study conducted in the Brazilian Navy Pharmaceutical Laboratory (BNPL).** The latter organization was selected for study because it operates in a highly competitive market in which the official laboratories vie for contracts to produce medicines for the Brazilian Health Department and other governmental organizations.*

This study reviews the current cost determination process used in BNPL; examines accounting concepts fundamental to cost system development; and presents proposals for the establishment of a more efficient cost system model to be applied in BNPL -- one possible starting point for public accountants building cost systems that determine, in an efficient way, the costs incurred by their industrial public organization.

* Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS)

** Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM)

Keywords: Accounting, Costs, Brazilian Navy, OMPS and Cost System.

1 INTRODUÇÃO

Até o ano de 1994, a Marinha do Brasil (MB) convivia com um sério problema relativo à incapacidade de mensuração de custos nas suas Organizações Militares (OM) produtivas, naquela época denominadas Organizações de Apoio Logístico (ORGAL), em virtude da inexistência de um sistema de custos. Fatores como o “deficit” (insuficiência de dotação orçamentária) apurado ao final de cada exercício financeiro, e a ausência de informações contábeis, econômicas e patrimoniais, para planejamento, controle e tomada de decisão, contribuía para agravar, ainda mais, este problema. Diante dessa realidade, a Alta Administração Naval, a partir de 1994, decidiu mudar a forma de gestão das OM produtivas da MB e criou as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) (substitutas das ORGAL) e o Sistema OMPS. Sua implantação objetivava - por meio de elementos como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), o Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor da Marinha (SIPLAD) e a Contabilidade de Custos - operacionalizar uma “Contabilidade Pública Gerencial”, onde fosse possível a visualização dos reais custos e desempenhos das OMPS.

Com vistas ao aperfeiçoamento do Sistema OMPS, modificações foram implementadas no decorrer destes oito anos que se seguiram; ele hoje caminha para assumir a forma de Autonomia de Gestão, nos moldes das Agências Executivas do Governo Federal, já existindo duas das treze OMPS qualificadas para assinatura do Contrato de Autonomia de Gestão com essa nova forma de gestão implementada.

1.1 O problema

Por ocasião da normalização do Sistema OMPS, ficou determinado que todos os sistemas de custos a serem desenvolvidos

deveriam utilizar como técnica para o custeamento do produto o *Custeio por Absorção*. Isto significava dizer que todos os custos indiretos deveriam ser alocados aos produtos e serviços, com base em alguma medida de volume de produção, como, por exemplo, horas de mão-de-obra direta. A estruturação de um sistema de custos no molde inicialmente proposto preenchia, satisfatoriamente, as principais lacunas gerenciais até então existentes, que se referiam basicamente a: inexistência de informações de custos para apuração de resultado; impossibilidade de determinação da viabilidade econômica para continuidade de uma OMPS; e ausência de subsídios para planejamento, controle e tomada de decisão. No final de 1998, foi iniciada a implantação da Autonomia de Gestão, com o objetivo de implementar, nas OMPS, uma administração pública gerencial, com ênfase no planejamento estratégico. A Autonomia de Gestão também possibilitou às OMPS o fornecimento de produtos e a prestação de serviços para os demais órgãos e entidades governamentais e extragovernamentais, nacionais ou estrangeiros, como forma de geração de receitas complementares. Como consequência desta nova realidade, a avaliação de desempenho, as decisões de curto prazo e a busca de mercado (tanto dentro, quanto fora da MB) se tornaram elementos que precisam ser considerados no processo de gestão. Para suprir esta nova demanda gerencial, as informações de custos devem ser tempestivas, mais precisas e detalhadas do que as ora disponibilizadas. Contudo, não há nenhuma previsão de aperfeiçoamento na estruturação do sistema de custos atualmente utilizado pelas OMPS.

Desta forma, o problema se caracteriza por uma deficiência, tanto qualitativa, quanto quantitativa das informações de custos fornecidas pelos sistemas de custos empregados nas OMPS, principalmente, quando consideradas as necessidades gerenciais advindas da Autonomia de Gestão.

1.2 Objetivo da pesquisa

Estruturar um modelo de sistema de custos que melhore a qualidade das informações de custos geradas pelas OMPS, disponibilizando, assim, aos gestores dessas organizações, melhores subsídios para a execução dos processos de planejamento, controle e tomada de decisão.

1.3 Delimitação do estudo

As OMPS são classificadas de acordo com as atividades que realizam. Atualmente existem cinco tipos assim denominados: OMPS-I (industrial); OMPS-C (ciência e tecnologia); OMPS-H (hospitalar); OMPS-A (abastecimento) e OMPS-E (serviços especiais). Este trabalho limitar-se-á ao estudo da atual estrutura de custos e à pesquisa de um novo sistema de custos para o Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM), que é uma OMPS-I. Esta delimitação é justificável face aos seguintes fatos:

- a) é uma OMPS inserida em um ambiente altamente competitivo, disputando, com outros laboratórios oficiais, pedidos de produção de medicamentos para o Ministério da Saúde, para algumas prefeituras de cidades do Estado do Rio de Janeiro e outros órgãos governamentais;
- b) é a OMPS que melhor se enquadra nos moldes de uma indústria privada, sendo, portanto, o local ideal para se iniciar o desenvolvimento de um sistema de custos mais preciso;
- c) é uma OMPS que tem chamado a atenção da Alta Administração Naval, em virtude de vir apresentando, no decorrer dos últimos anos, seguidos resultados econômico-financeiros negativos, indicando a existência de

problemas na relação custo *versus* faturamento.

Ressalta-se ainda que, em função dos resultados a serem obtidos, poder-se-á, realizados os ajustes necessários, aplicar o modelo de sistemas de custos delineado em outras OMPS que também se ressintam da necessidade de informações de custos mais precisas, detalhadas e tempestivas.

1.4 Relevância do Problema

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

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

Dentro deste contexto, pode-se afirmar que os três grandes méritos do Sistema OMPS são: dar ênfase à apuração de custos, como ferramenta imprescindível para a gestão; preencher uma lacuna hoje existente na teoria da Contabilidade Pública, quanto ao tratamento

dos custos na administração pública; e disponibilizar, para a sociedade, informações de custos referentes ao emprego do numerário utilizado pelas OMPS.

No caso específico do LFM, um conhecimento mais preciso dos custos incorridos permitirá que sejam tomadas providências no sentido de se reduzir os preços dos medicamentos produzidos, o que obrigará concorrentes a também reverem os seus preços, beneficiando, assim, a sociedade que se utiliza dos produtos elaborados por este tipo de organização pública.

1.5 Questões a investigar

Neste trabalho serão investigados todos os componentes que formam o atual sistema de custos do LFM e os seus respectivos inter-relacionamentos.

1.6 Metodologia

Buscar-se-á solucionar o problema apresentado por meio de uma pesquisa teórica, associada à prática de um estudo de caso. Serão apresentados os fundamentos sobre: Contabilidade de Custos; sistemas de custos e seus componentes; o Sistema OMPS; e a atual estrutura de custos do LFM, na busca por um modelo de apuração de custos que melhor atenda às suas necessidades de informações de custos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Informações de custos de um produto possuem importância vital para gerentes, uma vez que tais valores influenciam, tanto decisões rotineiras, como a determinação de preços de produtos/serviços, quanto decisões não rotineiras, como o fechamento de uma fábrica (Atkinson et al, 2000, p. 124-125). Custos servem para que gerentes possam determinar a

utilização eficiente dos recursos das empresas (controle) e analisar, cuidadosamente, as opções que possuem no processo de tomada de decisão.

2.1 Objeto de Custo

Objeto de custo é definido como: (...) *qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custos* (...) (Horngren, Foster e Datar, 2000, p. 19).

Objetos de custo constituem o que se pretende medir, sejam os bens e serviços, sejam igualmente os fornecedores e os clientes, ou ainda outros objetos (Boisvert, 1999, p. 92).

Estas duas definições deixam claro que um *objeto de custo* não se limita a um produto ou serviço, mas pode ser um departamento, uma atividade, uma filial ou qualquer outro elemento para qual se queira apurar, separadamente, custos.

Pode-se ainda dividir os objetos de custo de uma empresa em dois tipos: objetos de custo intermediário e objeto de custo final. O objeto de custo final é o produto (bem ou serviço) fornecido pela empresa ao cliente. Todos os custos incorridos em uma organização, ao final do processo de distribuição de custos, devem ser apropriados a um objeto de custo final. Os objetos de custos intermediários são todos os demais elementos (atividades, departamentos, máquinas, e outros) para as quais se distribui custos e que não são oferecidos diretamente aos clientes da empresa.

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

Neste tipo de classificação, os custos podem ser divididos em diretos e indiretos. Custos Diretos são: aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. São os materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta (Conselho Regional de Contabilidade - SP, 1992, p.18). Custos

Indiretos são: aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio. São os materiais indiretos(...), a mão-de-obra indireta (...), e os demais custos de fabricação (Conselho Regional de Contabilidade - SP,1992, p. 19). É importante ressaltar o fato de que alguns materiais diretos por natureza, como pregos, cola ou rebites, devido ao seu valor irrelevante ou a sua dificuldade para mensuração são, normalmente, classificados como materiais indiretos.

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

2.3 Contabilidade de Custos

Pode-se definir Contabilidade de Custos como:

- a) o campo da Contabilidade que mensura, registra e fornece informações sobre custos (Maher, 1997, p. 3);
- b) o segmento da Contabilidade que tem a função de mensurar e reportar informações financeiras e não financeiras relativas à aquisição ou ao consumo de recursos da organização (Horngren, Foster e Datar, 1997, p. 2).

2.4 Finalidades principais da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos tem três finalidades principais:

- a) fornecer dados para a avaliação dos estoques e a determinação dos lucros;
- b) fornecer informações para o controle (relatórios de controle e de desempenho);

- c) prover dados para o planejamento e a tomada de decisões (política de preços, decisões de investimento) (Backer e Jacobsen, 1974, p. 2).

Cada uma dessas finalidades busca informações diferentes, visando às diversas necessidades dos usuários da Contabilidade de Custos. Se os dados gerados para uma finalidade forem empregados para outra, é possível chegar-se a conclusões insatisfatórias e inadequadas.

2.5 Estrutura conceitual dos Sistemas de Custos

Sistemas de custos podem ser definidos como:

- a) os meios de que se utilizam os contadores para acumular os dados de que necessitam, organizá-los e produzir com eles as informações gerenciais para os outros setores da administração (Leone, 2000, p.36);
- b) um conjunto de técnicas usadas para, primeiramente, coletar e classificar custos e, posteriormente, os distribuir aos objetos que se deseja custear (Horngren, Sundem e Stratton, 1999, p. 454).

Cada entidade requer um sistema de custos feito sob medida. Isto ocorre, porque para se construir um sistema de custos é necessário conhecer, detalhadamente, os seguintes aspectos: (...) (1) *estrutura organizacional da empresa*, (2) *procedimentos ou processos de manufatura* e (3) *tipo de informação desejada e exigida pela Administração* (Matz, Curry e Frank, 1974, p.59).

O órgão interno responsável pela apuração de custos precisa saber exatamente quais as atribuições de cada setor da organização e quais as linhas de subordinação entre as pessoas que interagem nos diversos processos executados

diariamente. A identificação dos procedimentos ou processos de manufatura tem sua importância baseada no fato de que: *o sistema de custo deve refletir o procedimento de manufatura, os processos e métodos da fábrica, da empresa em particular a que se destina* (Matz, Curry e Frank, 1974, p. 60).

2.6 Acumulação e Apropriação dos Custos

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

- a) primeiro estágio: os custos são acumulados por meio de alguma classificação natural (normalmente, auto-explicativa) como matéria-prima, mão-de-obra direta, propaganda ou expedição;
- b) segundo estágio: os custos acumulados no primeiro estágio são distribuídos aos objetos de custos (Horngren, Foster e Datar, 1997, p.26).

2.7 Mensuração e Controle dos Objetos de Custos

Para se poder, tanto acumular, quanto distribuir os custos incorridos é necessário, primeiramente, se mensurar monetariamente os insumos consumidos pelo processo produtivo. Assim, a teoria da mensuração é de grande importância para a Contabilidade e, particularmente, para a Contabilidade de Custos, uma vez que ela provê os instrumentos para a solução do complexo problema da representação física e monetária da realidade de objetos e eventos. O controle sobre os custos da companhia está intimamente relacionado com a teoria da mensuração (para se controlar é necessário primeiramente se medir) e, como já comentado, é uma das três finalidades de um sistema de custos. Em uma empresa, o controle visa permitir a verificação de quão eficiente está sendo a utilização dos seus recursos.

A mensuração monetária possibilita a determinação, em valores financeiros, do custo dos fatores de produção, do custo dos itens estocados, do preço de venda e do custo de alternativas voltadas para decisões especiais. Os sistemas de custos se valem de diversas formas de mensuração, denominadas por Padoveze (2000, p. 226) como formas de custeio, a fim de viabilizar a mensuração monetária dos eventos, das transações e dos objetos. As formas de custeio fornecem os subsídios, que servirão para o sistema de custos gerar informações gerenciais.

As formas de custeamento são as opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação, que foram determinados pelo processo produtivo e pelo método de custeio adotado. A empresa pode trabalhar com o custeio real, com as informações dos eventos econômicos já acontecidos, ou com formas de custeio previstos, padrões, estimados ou orçados. Nada impede também, que a empresa trabalhe com os dois, que é o mais comum (Padoveze, 2000, p. 226).

Na Contabilidade de Custos a palavra controle pode ser definida como: (...) processo de monitorar as operações da companhia e determinar se os objetivos identificados no processo de planejamento estão sendo realizados. (VanDerbeck e Nagy, 2001, p.16)

Para determinada empresa possuir o controle de seus custos ela precisa:

- a) conhecer os custos incorridos; verificar se estes custos estão de acordo com o planejado; analisar as divergências detectadas; e tomar medidas para corrigir tais variações (Martins, 1990, p.259);
- b) designar responsabilidades, medir e comparar resultados periodicamente e tomar as ações corretivas necessárias. (VanDerbeck e Nagy, 2001, p.17-18).

Martins ensina que o grande instrumento de controle de uma empresa é o orçamento, ficando a Contabilidade de Custos, como um componente do processo de controle (1990, p.259). Complementa ainda o autor esta afirmativa, explicando que a forma mais eficiente de se controlar custos é por meio da utilização do custo-padrão (1990, p.267).

2.8 Técnicas de acumulação de custos

A técnica de acumulação de custos (...) *indica os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos* (Padoveze, 2000, p.225). Para se escolher qual técnica de acumulação de custos aplicar em determinada empresa é necessário, primeiramente, conhecer como funciona o seu processo produtivo. A Contabilidade de Custos costuma classificar a acumulação de custos em três tipos: por processo, por ordem e híbrido (também conhecido como por operação ou misto).

2.9 Técnicas para o custeamento dos objetos de custos (métodos de custeio)

As técnicas para o custeamento dos objetos de custos são comumente denominadas na literatura de Contabilidade de Custos como *métodos de custeio*. Padoveze (2000, p. 241) ensina que um método de custeio é: (...) *o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo-se dos custos diretos e indiretos*.

Ainda, segundo o autor:

(...) enquanto o sistema de acumulação de custos está atado ao ciclo operacional e ao processo produtivo, o método de custeio depende muito da visão conceitual que a empresa tem sobre o método ideal de custeamento dos produtos (Padoveze, 2000, p. 226).

Logo, pode-se concluir que a escolha do método de custeio a ser empregado para fins gerenciais, vai depender, única e exclusivamente, de como os gestores da empresa desejam custear os produtos elaborados.

A determinação do custo de um determinado produto ou serviço só poderia ser considerada como absolutamente correta, se a empresa analisada só fabricasse ou prestasse um único produto ou serviço (Rayburn, 1996, p. 92). Neste caso, todos os custos incorridos poderiam ser apropriados de forma direta, sendo dispensada a necessidade da utilização de métodos de custeio.

Os três principais métodos de custeio empregados na Contabilidade de Custos são:

- a) o Custeio Tradicional (Custeio Baseado em Volume ou Custeio por Absorção): no custeio por absorção (...) todos os custos de produção, fixos e variáveis, são considerados custos do produto. Todos os demais custos são considerados custos do período (Maher, 2001, p.82).
- b) o Custeio Variável: a grande diferença entre o Custeio Variável e o Custeio Tradicional (por Absorção) reside no fato de que no custeio por absorção, os custos de produção fixos são tratados como custos do produto; no custeio variável como despesas do período (Maher, 2001, p.365).
- c) o Custeio Baseado em Atividades (ABC): o Custeio Baseado em Atividades é (...) um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelo produto (Maher, 2001, p.280).

A diferença entre o método de Custeio Tradicional (por Absorção) e o ABC reside na percepção de como os custos são gerados na empresa. No Custeio Tradicional o foco está nos produtos como geradores de custos,

enquanto, para o ABC, o foco se encontra nas atividades como geradores de custos.

O objetivo do sistema ABC corretamente desenvolvido não é o sistema de custeio mais preciso. Pode-se apresentar como exemplo um alvo, no qual o centro representa o custo real de determinado produto e os anéis em volta indicam o quão próximo do custo real o custo obtido se encontra. Um sistema de custos ABC que sempre acerte no centro do alvo seria extremamente caro, enquanto que um sistema bem mais simples, com cerca de 50 atividades e direcionadores de custos determinados de forma adequada, permitiria que a empresa acertasse sempre nos anéis intermediários. Os sistemas de Custeio Tradicional *praticamente nunca acertam o alvo e nem a parede onde este está fixado, devido a grande distorção de custos.* A meta deve sempre ser estruturar um sistema de custeio que *equilibre o custo dos erros decorrentes de estimativas incorretas e o custo de medição* (Kaplan e Cooper 1998, p. 117).

2.10 Alocação de Custos

Alocação é a associação de um ou mais itens de custos, ou de receita, a um ou mais segmentos de uma organização, de acordo com a causa, os benefícios obtidos, as responsabilidades ou outra medida lógica de utilização (Horngren, 1985, p. 494).

Como já apresentado nesta pesquisa, o custeio de um produto ou serviço é usualmente dividido em duas partes: apropriação dos custos diretos e alocação dos custos indiretos. A apropriação dos custos diretos nunca foi problema para os contadores de custos, uma vez que a identificação dos custos que deverão ser classificados como diretos na produção de um item ou na prestação de um serviço é uma atividade relativamente simples. A maior dificuldade para a Contabilidade de Custos sempre residiu na distribuição, o mais justa possível, dos custos indiretos incorridos. Esse problema vem se agravando nas últimas

décadas, em função dos custos indiretos cada vez mais representarem um percentual maior dos gastos totais mensais das empresas. Assim, a busca contínua por formas mais eficientes de alocação de custos, tem sido uma constante entre profissionais e acadêmicos da Contabilidade de Custos. A alocação de custos está no “coração” da maioria dos sistemas de custos (Horngren, Sundem e Stratton, 1999, p. 454).

A alocação dos custos indiretos pode ter vários objetivos diferentes como: prover informações para decisões econômicas, motivar gerentes e justificar custos para reembolso contratual. A escolha de como se efetuará a alocação dos custos indiretos vai depender, fundamentalmente, de quais objetivos os gestores estão buscando alcançar (Horngren, Foster e Datar, 1997, p. 473).

2.11 Centros de Custo

É (...) o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para o qual se acumulam custos. Quase sempre, os centros de custos são departamentos, mas, em alguns casos, um departamento pode ter vários centros de custos. (Horngren 1985, p. 188)

2.12 Critério de alocação de custos e Direcionadores de custos

Critério de alocação de custos indiretos é: *um fator que é um denominador comum para, sistematicamente, ligar um custo indireto a um objeto de custo.* Os critérios de alocação de custos indiretos podem ou não ser financeiros e, na maioria das vezes, as empresas procuram utilizar direcionadores de custos como critério de alocação dos custos indiretos (Horngren, Foster e Datar, 2000, p.67).

Os direcionadores de custos podem ser medidas financeiras encontradas nos sistemas contábeis como o custo da mão-de-obra direta ou valor da receita total, ou medidas não

financeiras como número de horas trabalhadas ou peso dos itens distribuídos. Todos os direcionadores de custos buscam, em última análise, representar uma relação de causa e efeito para atribuir custos aos objetos de custos, em função do fator que deu origem ao consumo de certo recurso.

2.13 Critérios para orientação das decisões de alocação de custo

Se realizada de forma inadequada, (...) a alocação de custos pode resultar em informações enganosas e decisões ineficazes (Maher, 1997, p. 188).

Alguns estudiosos da Contabilidade de Custos, tentando reduzir a arbitrariedade da alocação de custos, bem como garantir uma alocação equitativa, justa e econômica, definiram os seguintes critérios para determinação dos direcionadores utilizados na alocação de custos: causa e efeito, benefícios recebidos, equidade, e capacidade para suportar (Horngren, Foster e Datar, 1997, p. 474-475 e Maher, 1997, p. 191). A utilização destes critérios tem por finalidade principal gerar confiança nos decisores quanto ao custo de um produto.

2.14 Os três tipos básicos de alocação de custos

Os custos, após acumulados pelo sistema de custos de acordo com uma classificação natural (mão-de-obra indireta, aluguéis, dentre outras), sofrem três tipos básicos de alocação:

1. Alocação dos custos para uma unidade organizacional (centro de custo): custos indiretos gerados na própria unidade organizacional são nela diretamente apropriados; os custos indiretos comuns a mais de uma unidade organizacional, são rateados entre essas unidades, com base em um direcionador de custos;

2. Realocação de custos de uma unidade organizacional para outra unidade organizacional (dos centros de custos de serviços (tipo II) para os centros de custos de usuários (tipo I ou tipo II)): quando uma unidade organizacional presta serviços para outra unidade organizacional os custos são transferidos juntamente com os produtos ou serviços. Os centros de custos de serviços existem somente para dar apoio a outros centros de custos da empresa, sendo, seus custos, totalmente realocados. A última fase da realocação de custos ocorre quando todos os centros de custos tipo II transferem os seus custos para centros de custos tipo I;

3. Alocação de custos das unidades organizacionais (centros de custos tipo I) para os produtos ou serviços: este é o último tipo de alocação a ser realizada e inclui todos os custos alocados nos dois primeiros tipos de alocação. (Horngren, Sundem e Stratton, 1999, p.456)

2.15 Modelo conceitual para apuração de custos

Finalizando este referencial teórico passar-se-á ao desenvolvimento de um modelo conceitual para apuração de custos, que terá como principal objetivo produzir informações cuja precisão seja adequada às necessidades de planejamento, controle e tomada de decisão de empresas inseridas em ambiente com uma alta competitividade. O modelo a ser estruturado nesta pesquisa terá como base os diversos conceitos estudados neste trabalho, os quais serão organizados de forma a indicar os procedimentos a serem adotados, para que a organização que dele venha a se utilizar possa, de forma eficiente, realizar tanto a acumulação, quanto a distribuição dos custos incorridos.

Com base no modelo a ser desenvolvido, realizar-se-á a análise do atual sistema de custos utilizado no Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM) e propor-se-á um modelo

sistema de custos a ser empregado pelo LFM, que melhore a qualidade das informações de custos geradas por essa Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais (OMPS-I).

Antes de se iniciar a estruturação de um modelo conceitual para apuração de custos, é preciso se definir qual a técnica de custeamento do objeto de custo (método de custeio) utilizar-se-á. A necessidade de se realizar previamente esta escolha existe, em virtude da forma como se procederá tanto a acumulação, quanto a distribuição dos custos indiretos ser consequência direta do método de custeio empregado. Para o modelo conceitual desenvolvido nesta pesquisa, optou-se pela utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC), por ser, segundo a teoria estudada, o método de custeio que produz a informação de custos com o maior grau de precisão.

2.15.1 Objeto de Custo

No modelo ora em estruturação, o primeiro passo na apuração de custo se refere à determinação de quais são os objetos de custos finais e intermediários da empresa. Todas as empresas buscam, em última análise, apurar os custos dos produtos que oferecem a seus clientes. A palavra produto neste modelo conceitual servirá para designar, tanto um bem produzido, quanto um serviço prestado. Deve-se iniciar a apuração de custos, identificando-se quais são os objetos de custo finais da empresa, ou seja, quais são os produtos que serão oferecidos aos clientes. Uma vez identificados os produtos da empresa, faz-se necessário identificar quais são os objetos de custos intermediários, isto é, quais são as atividades que consomem os recursos da empresa. Existem dois tipos de atividades empregadas na elaboração de qualquer produto: as atividades de produção ou operacionais, e as atividades de apoio à produção ou de serviço. Atividades de produção são aquelas ligadas aos processos produtivos das empresas, cujos efeitos estão diretamente relacionados ao produto. Por

exemplo, montagem final dos produtos. Atividades de apoio produção são aquelas não relacionadas diretamente aos produtos. São atividades relacionadas a serviços, que contribuem de forma indireta para a elaboração dos produtos. Por exemplo, limpeza da fábrica e controle de folha de pagamento.

2.15.2 Coleta, mensuração e controle dos custos

No modelo conceitual ora em desenvolvimento, a coleta, a mensuração e o controle dos custos são viabilizados por meio de algumas técnicas apresentadas neste trabalho, sendo aqui divididas em dois grupos, que tratam, respectivamente, das características do processo e das características de mensuração e controle.

Com base nas características do processo é que se deve determinar o modo como os custos devem ser acumulados. Como apresentado nesta revisão bibliográfica, existem basicamente três técnicas de acumulação de custos: o custeio por processo; o custeio por ordem e o custeio híbrido. O custeio por processo deve ser utilizado por empresas que produzam itens idênticos em série. O custeio por ordem deve ser utilizado por empresas que trabalham por encomenda, sendo os custos incorridos acumulados em ordens de serviço ou ordens de produção. O custeio híbrido é uma combinação das outras duas técnicas já comentadas, devendo ser utilizado por empresas nas quais a elaboração dos produtos ocorra com processos idênticos, contudo, utilizando-se matérias-primas diferentes.

A mensuração e controle de custos são executados com base na disponibilidade da informação e no seu detalhamento. O controle, normalmente, será exercido a partir da comparação entre o custo-padrão e o custo real incorrido, e a mensuração pode ser realizada por meio de uma das seguintes formas de custeio: custeio real; custeio normalizado; custeio normalizado estendido; custeio-padrão.

2.15.3 *Inter-relacionamento entre as atividades*

O próximo passo a ser dado, a fim de que se possa viabilizar a distribuição de custos, se refere à determinação dos inter-relacionamentos entre as atividades executadas na empresa. Assim, deve-se definir:

- a) os produtos finais que consomem as atividades de cada centro de custos;
- b) os custos diretos de cada produto;
- c) as atividades de serviços que são prestadas a outras atividades;
- d) os insumos necessários ou empregados em cada centro de custos;
- e) os direcionadores de custos dos centros de custos de serviço e operacionais;
- f) os custos incorridos pelos insumos definidos em cada um dos centros de custos;
- g) as taxas unitárias a serem empregadas nos direcionadores de custos estabelecidos.

2.15.4 *Distribuição dos custos aos objetos de custo*

Definidos os inter-relacionamentos entre as atividades pode-se, finalmente, efetuar a distribuição dos custos aos objetos de custo por meio da apropriação de todos os custos identificados diretamente aos objetos de custo finais (custos diretos), e pela alocação dos custos acumulados nos centros de custo (custos indiretos), aos objetos de custo intermediários e finais.

Neste modelo conceitual a alocação de custos deverá ser realizada em três etapas:

- primeira etapa – apropriar os custos dos insumos aos centros de custos de produção (tipo I) e de apoio à produção (tipo II);

- segunda etapa - alocação dos custos acumulados nos centros de custos tipo II para outros centros de custos (tipo I ou tipo II). Esta etapa de alocação de custos só se encerra quando todos os custos estiverem alocados apenas a centros de custos tipo I;
- terceira etapa – adiciona-se os custos apropriados na primeira etapa aos custos alocados na segunda etapa, obtendo-se os custos totais dos centros de custos tipo I, multiplica-se, então, a taxa do direcionador de custos pelo volume do direcionador de custos consumido por unidade de produto.

Da combinação dos passos descritos no modelo conceitual de apuração de custos apresentado, obtêm-se o processo pelo qual os diversos custos incorridos na organização devem ser apropriados aos objetos de custo finais.

3 LABORATÓRIO FARMACÊUTICO DA MARINHA (LFM) – O CASO

O Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM) foi criado no ano de 1906 com o nome de Laboratório Farmacêutico e Gabinete de Análises, tendo sua denominação atual sido estabelecida pelo decreto nº 44.898 de 27 de novembro de 1958. O LFM faz parte do Sistema de Saúde da Marinha (SSM), coordenado pela Diretoria de Saúde da Marinha (DSM), sendo diretamente subordinado ao Centro Logístico de Saúde da Marinha (CLSM), órgão responsável pelas atividades atinentes ao Subsistema Logístico de Saúde da Marinha.

Situado no bairro de Benfica, na cidade do Rio de Janeiro, o LFM é uma Organização Militar Prestadora de Serviços voltada, prioritariamente, para a produção industrial (OMPS-I). É responsável pela aquisição de matéria-prima, produção, armazenagem e distribuição de vários medicamentos para a

MB, além de atender, dentro das suas disponibilidades, pedidos especiais de medicamentos para o Ministério da Saúde (MS), para prefeituras de cidades do Estado do Rio de Janeiro e outros órgãos públicos e organizações sem fins lucrativos. O trabalho desenvolvido pelo LFM reveste-se de especial importância no âmbito do SSM, em virtude de ser o medicamento um dos fatores de maior peso no custo das organizações hospitalares, e item essencial ao atendimento dessas unidades.

3.1 Sistema de Custos do LFM

O LFM começou a apurar os custos de seus produtos a partir do ano de 1997, quando foi transformado em uma OMPS-I. A Divisão de Contabilidade é o setor responsável pela apuração dos custos, executando esta tarefa, mensalmente, a partir das informações geradas nos setores produtivos e de apoio a produção da OMPS.

Não existe na OMPS um sistema de processamento de dados voltado para a apuração e contabilização dos custos incorridos. Alguns setores possuem programas de computador específicos, como, por exemplo, os programas para: controle de estoque; padrões de produção; faturamento; e controle de produtos acabados. Estes diversos programas citados não trocam informações entre si e utilizam linguagens de programação diferentes. Outros setores, como a própria Divisão de Contabilidade e a Divisão de Planejamento e Controle da Produção (PCP), trabalham seus dados por meio de planilhas eletrônicas. Todos os documentos utilizados para apuração de custos tramitam no LFM por meio de papel, o que implica em retrabalho por parte da Divisão de Contabilidade para digitação de informações nas suas planilhas eletrônicas, que já foram digitadas em algum outro programa.

Antes de se passar a apresentação do sistema de custos do LFM, cabe aqui destacar que todas as OMPS devem, obrigatoriamente, além dos registros normais no seu sistema de custos,

efetuar registros contábeis de todos os seus custos e despesas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Estes registros no SIAFI visam possibilitar o acompanhamento econômico-financeiro das OMPS pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), órgão da MB responsável pela orientação e acompanhamento financeiro e contábil desse tipo de Organização Militar. Os registros no SIAFI são utilizados pela DFM na elaboração, para a Alta Administração Naval, de uma análise trimestral do desempenho econômico-financeiro das OMPS.

3.1.1 *Ordem de Produção e Embalagem (OPE)*

O LFM possui dois tipos de Ordens de Produção e Embalagem (OPE): a OPE padrão e a OPE para apontar os insumos aplicados à produção.

As OPE padrão são documentos elaborados pela Divisão de Planejamento e Controle da Produção (PCP), que indicam o lote econômico (quantidade ótima a se produzir de uma especialidade químico-farmacêutica, considerando-se a capacidade das máquinas e o aproveitamento máximo da matéria-prima) de cada produto elaborado no LFM.

A OPE padrão contém informações quanto às quantidades de matéria-prima, de homem-hora e de horas de máquina, além do detalhamento de cada processo que será necessário na produção da especialidade químico-farmacêutica a que se refere.

A OPE para apontar os insumos aplicados à produção é aberta pela PCP, que a encaminha para a divisão responsável pela sua execução. Fisicamente uma OPE para apontar os insumos aplicados à produção é representada por uma pasta padronizada, que contém vários formulários, onde são registradas todas as informações relativas ao processo produtivo a que se refere. Os diversos formulários que formam a OPE para apontar os insumos

aplicados à produção são preenchidos a medida que o processo de produção avança, e servem para dirimir quaisquer dúvidas que possam surgir no futuro, em relação ao processo produtivo a que se referem.

Nesta pesquisa, quando for apresentado apenas o termo OPE, este referir-se-á às OPE para apontar os insumos aplicados à produção. O LFM executa em média cerca de cinquenta OPE/mês.

3.1.2 Objeto de custo

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

A Divisão de Contabilidade do LFM, visando reduzir o número mensal de lançamentos para introdução de dados de custos no SIAFI, criou um segundo objeto de custo final para a OMPS: a *Ordem de Produção (OP)*. Uma OP acumula, em um único documento, todos os custos apropriados às diversas OPE referentes a mesma especialidade químico-farmacêutica elaboradas em um mês. Com base no acima descrito, fica evidenciado que a OMPS, atualmente, possui dois objetos de custos finais (OPE e OP).

3.1.3 Técnicas para coleta e classificação dos custos

A coleta e a classificação de custos no LFM são realizadas utilizando-se as seguintes técnicas:

- a) Técnicas para a mensuração monetária dos objetos de custo:

- na apropriação de seus custos no SIAFI (por OP), o LFM trabalha com o custeio real, tanto para os custos diretos, quanto para os custos indiretos, ou seja, os custos apurados se referem aos gastos efetivamente ocorridos na produção já encerrada;
- no sistema interno de custos da OMPS, o custeio real também é utilizado para se realizar o apontamento dos custos diretos às OPE, enquanto os custos indiretos não são distribuídos a este objeto de custo;
- para a valoração do seu estoque de produtos acabados, e para o estabelecimento dos preços de venda de seus produtos, a OMPS se utiliza do custeio-padrão.

- b) Técnicas para controle de custos: no LFM, as responsabilidades estão bem definidas e o custo-padrão para cada OPE está determinado. Contudo, a OMPS não realiza a apuração dos custos reais de cada OPE, em virtude de não alocar, a este objeto de custo, os custos indiretos. Assim, não é possível medir e comparar periodicamente os custos reais incorridos com os custos-padrões (OPE padrão) estabelecidos.

3.1.4 Técnicas para acumulação de custos

A técnica de acumulação de custos utilizada no LFM é o *Custeio por Ordem*.

No SIAFI, todos os custos diretos e indiretos do LFM são acumulados mensalmente às OP pela Divisão de Contabilidade, com base nas informações recebidas da PCP e da Divisão de Matéria-Prima (custos diretos) e nas informações produzidas na própria Divisão de Contabilidade (custos indiretos). No sistema interno de custos da OMPS não existe nenhum processo que acumule os custos diretos e indiretos reais incorridos na produção de cada OPE.

3.1.5 Técnicas para o custeamento dos objetos de custos (método de custeio)

Para realizar o custeamento do objeto de custo OP, o LFM utiliza o Custeio por Absorção, que é o método de custeio de utilização obrigatória pela OMPS para efeito de apropriação de custos no SIAFI, de acordo com o preconizado nas normas estabelecidas pela Marinha para regulamentação do funcionamento das OMPS (Brasil, 2001, p. 20-2). O LFM também utiliza o Custeio por Absorção para o estabelecimento do custo-padrão de cada produto. Como já comentado, o LFM não realiza o custeamento do objeto de custo OPE.

3.1.6 Técnica para distribuição dos custos aos objetos de custo

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

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

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

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

Os custos com material direto (MD) da OMPS referem-se à matéria-prima e à

embalagem (incluídos aqui os rótulos) aplicadas às OPE. A Divisão de Matéria-Prima é o setor responsável pelo apontamento do MD e pelo encaminhamento mensal, à Divisão de Contabilidade, do relatório que sintetiza os valores dos itens de MD fornecidos à cada OPE.

Em relação a OP, os custos diretos representam o somatório de todos os custos diretos das OPE, referentes a determinada especialidade químico-farmacêutica, elaboradas no mês para o qual está se apurando custos.

A alocação dos custos indiretos tem sido a maior dificuldade enfrentada pelo LFM na operacionalização do seu sistema de custos. Este fato se dá, principalmente, em virtude da falta de pessoal com uma melhor qualificação em contabilidade de custos, e da inexistência de um sistema informatizado para realizar a coleta e distribuição dos custos. Em face destas dificuldades e dos prazos estabelecidos pela Marinha para apropriação dos custos no SIAFI - todos os lançamentos tem que ser realizados de acordo com um calendário de fechamento previamente estabelecido - o LFM decidiu optar pela não alocação dos seus custos indiretos às OPE, realizando a distribuição destes custos apenas às OP.

3.1.7 Custos indiretos do LFM

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

O valor da MOI é igual a parcela da folha de pagamento do LFM referente ao pessoal classificado como mão-de-obra indireta. A Divisão de Contabilidade é o setor responsável pela determinação mensal do valor total da MOI.

Os itens de material consumidos pelos setores de apoio a produção e os itens de material consumidos nos setores de produção, que não sejam utilizados diretamente nos objetos de custo são classificados, na OMPS,

como materiais indiretos. Mensalmente, a Divisão de Intendência e a Divisão de Matéria-Prima são responsáveis por informar, à Divisão de Contabilidade, por setores, o consumo de material indireto no LFM.

A fim de permitir a separação da parcela dos serviços de terceiros, que são referentes à custos indiretos, das parcelas referentes às despesas administrativas, a OMPS, com base em estudos desenvolvidos internamente, estabeleceu Índices de Serviços de Terceiros Indiretos (ISTI). Assim, para a determinação mensal dos custos com serviços de terceiros indiretos a Divisão de Contabilidade aplica aos valores totais das notas fiscais de serviço os ISTI.

3.1.8 Centros de Custos

A Divisão de Contabilidade trabalha mensalmente, no SIAFI, como se o LFM possuísse um único centro de custos, no qual são acumulados todos os custos indiretos da OMPS.

Para elaboração dos padrões de produção (OPE padrão) o LFM trabalha com cinco centros de custos, a saber:

- Centro de custos de sólidos
- Centro de custos de líquidos;
- Centro de custos de semi-sólidos;
- Centro de custos de domissanitários;
- Centro de custos de injetáveis e colírios.

Analisando-se os centros de custos apresentados, pode-se observar que o LFM não utiliza de centros de custos de serviço, tanto para a apuração de custos no SIAFI, quanto para a elaboração dos padrões de produção.

3.1.9 Critérios de rateio (direcionadores de custos)

O LFM utiliza critérios de rateio diferentes para a alocação de custos indiretos às OP no SIAFI e para a determinação do custo indireto padrão de cada OPE.

Para o rateio mensal dos custos indiretos no SIAFI, o Laboratório utiliza um único critério de rateio, o valor da mão-de-obra direta aplicada no mês. Para elaboração do custo-padrão de cada OPE, a alocação dos custos indiretos é realizada em duas etapas com a utilização de dois critérios de rateio. O primeiro é o percentual da produção que cada centro de custos é responsável e o segundo é a previsão anual de unidades a serem elaboradas em cada centro de custos. O LFM não se utiliza de direcionadores de custos, uma vez que não existe nenhuma relação de causa e efeito entre o custo indireto incorrido e o critério de distribuição de custo adotado.

3.1.10 Esquema básico de alocação dos custos indiretos

A alocação dos custos indiretos às Ordens de Produção (OP) no SIAFI utiliza, conforme acima comentado, como critério de rateio o valor da MOD aplicada. A parcela de custos indiretos alocados a cada OP no mês é obtida com a execução dos seguintes passos:

- a) cálculo do índice de alocação dos custos indiretos: obtido pela divisão do valor total dos custos indiretos incorridos no mês (somatório da MOI com o MI e com o STI), pelo valor total das horas de MOD aplicadas no mês;
- b) cálculo da parcela de custos indiretos alocados a cada OP: obtido pela multiplicação da quantidade de horas de MOD aplicada à OP, pelo índice calculado na alínea a).

No estabelecimento do custo-padrão, o cálculo dos custos indiretos imputados a cada especialidade químico-farmacêutica é executado da seguinte forma:

- a) a Direção da OMPS, assessorada pela PCP, define o percentual da produção a ser executado por cada centro de custos, e qual o total de unidades que cada centro de custo produzirá no próximo exercício;
- b) a Divisão de Contabilidade prepara, com base na média dos gastos em anos anteriores, a projeção do total de custos indiretos para o próximo ano;
- c) o valor calculado em b) é rateado aos centros de custos, proporcionalmente ao percentual do volume da produção prevista para o próximo ano, determinado na alínea a);
- d) o valor de custos indiretos que cada centro de custos recebeu é então dividido pela previsão de unidades a serem produzidas no centro de custos, obtendo-se, assim, o índice de custos indiretos por unidade, que, aplicado a quantidade de unidades de cada OPE padrão, indicará o valor padrão de custos indiretos que será a ela imputado.

3.1.11 Desempenho Econômico-Financeiro

O Sistema OMPS prevê para venda a outra Organização Militar da Marinha, que sejam estabelecidos preços para cada especialidade químico-farmacêutica produzida pelo LFM, com base nos valores estabelecidos no custo-padrão, acrescidos do valor das taxas destinadas a cobrir as despesas administrativas da OMPS e de uma margem de retorno, limitada a até cinco por cento (5%). Para venda de medicamentos a órgãos extra MB deve-se estabelecer preços que sejam superiores aos custos incorrido no processo produtivo. Tem-se observado que no decorrer dos últimos exercícios o LFM tem apresentado seguidos resultados negativos, ou

seja, que nos últimos anos os preços praticados pela OMPS não têm sido suficientes para cobrir os reais custos incorridos com os diversos insumos aplicados na produção.

4 ANÁLISE

A partir da confrontação entre o referencial teórico estudado e as informações levantadas no caso apresentado, proceder-se-á, a seguir, a análise dos principais aspectos observados no sistema de custos ora em vigor na OMPS.

4.1 Informações de custo

Como descrito no caso, o LFM vem apresentando, nos últimos exercícios, resultados econômico-financeiros negativos. Considerando-se que a política de formação de preços da OMPS consiste em se acrescentar uma margem de retorno aos custos incorridos, pode-se concluir, pelos resultados negativos obtidos, que as informações de custos utilizadas pelo LFM na formação de seus preços não representam os reais custos incorridos em seu processo produtivo. Assim, fica demonstrado que as informações de custos atualmente geradas pelo modelo de apuração de custos empregado no LFM apresentam deficiências, tanto qualitativas, quanto quantitativas e que o sistema de custos utilizado pela OMPS não tem conseguido produzir, adequadamente, as informações necessárias aos gestores para a execução dos processos de planejamento, controle e tomada de decisão.

4.2 Objeto de custo

Como já citado por ocasião da apresentação do caso, observando-se o processo produtivo do Laboratório, pode-se concluir que o objeto de custo final do LFM é a Ordem de Produção e Embalagem (OPE).

A adoção pelo LFM da Ordem de Produção (OP) com objeto de custo final no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), visando à simplificação na introdução de dados de custos nesse sistema, obrigaria a Divisão de Contabilidade a, necessariamente, realizar duas apurações mensais de custos. A primeira seria executada no SIAFI, por OP, e teria por objetivo atender às necessidades de informações da Marinha para acompanhamento e controle dos custos incorridos pela OMPS. A segunda seria executada no sistema de custos da OMPS, por OPE, e teria por objetivo gerar informações com fins gerenciais.

Na prática, contudo, o que se tem observado no LFM é a opção em se realizar apenas a apuração de custos no SIAFI por OP. Esta opção é motivada, principalmente, pelos seguintes fatos:

- a) exigüidade dos prazos para geração das informações de custos – com o pessoal e recursos de informática atualmente existente no setor de custos, se torna inviável, no prazo disponível, realizar-se dois processos de apuração de custos;
- b) falta de pessoal com uma melhor qualificação em Contabilidade de Custos – o desconhecimento mais aprofundado das técnicas de Contabilidade de Custos não permite que o pessoal que atualmente trabalha na apuração de custos da OMPS perceba, exatamente, quais são as conseqüências da não apuração de custos por OPE para os diversos processo gerenciais desempenhados internamente no LFM;

Especificamente em relação a não apuração de custos por OPE, foi constatado que a maior dificuldade apresentada pelo LFM reside na alocação dos custos indiretos incorridos.

As conseqüências imediatas decorrentes da não apuração de custos por OPE no LFM são:

- a) dificuldades na troca de informações entre os setores ligados à atividade fim da OMPS e o setor responsável pela contabilização dos custos;
- b) dificuldades de controle dos custos – em virtude do custo padrão ser calculado por OPE, a sua comparação com o custo real (apurado por OP) se torna inviável;
- c) inadequação da informação de custos gerada no LFM para fins gerenciais - as informações de custos retiradas do SIAFI não são geradas para serem utilizadas nos processos de planejamento, controle e tomada de decisão dos gestores da OMPS.

Por fim, cabe ainda destacar em relação a objetos de custos no LFM, que a OMPS não se utiliza de objetos de custos intermediários, o que também tem contribuído para que o Laboratório gere uma informação de custos com uma menor precisão.

4.3 Técnicas para o custeamento dos objetos de custo (método de custeio)

O LFM realiza o custeamento dos seus objetos de custo pelo Custeio Tradicional, que é um método de custeio baseado em volume. Conforme apresentado no referencial teórico, o custeio baseado em volume produz uma informação de custos, cujo grau de precisão é inferior ao da informação de custos gerada pelo custeio baseado em atividade. Assim, o método de custeio utilizado no LFM, em virtude da imprecisão dos rateios de custos indiretos baseados em fatores volumétricos que aplica, também tem contribuído para a produção, pela OMPS, de uma informação de custos inadequada às necessidades gerenciais de seus gestores.

4.4 Distribuição dos custos

Em relação ao processo de distribuição de custos do sistema de custos utilizado pelo LFM, destacam-se os seguintes pontos:

- a) não se utiliza de centros de custos de serviços (tipo II);
- b) não distribui os custos dos insumos aos centros de custos tipo I existentes;
- c) trabalha como se possuísse um único centro de custos;
- d) possui um único critério de rateio (quantidade de horas de mão-de-obra direta aplicada), que é baseado em um fator volumétrico;
- e) possui uma única taxa para distribuição dos custos indiretos aos objetos de custo, calculada dividindo-se o total dos custos indiretos incorridos no mês, pelo volume total do critério de rateio (número de horas de MOD aplicada no mês).

As características acima enumeradas da atual metodologia de distribuição de custos no LFM contribuem para que a OMPS produza informações de custos muito agregadas (em virtude da existência de um único centro de custos e um único critério de rateio) e podem estar levando a OMPS a possuir produtos subcusteados e produtos sobrecusteados.

4.5 Mensuração e controle

Quanto aos processos de mensuração e controle de custos, cabe comentar que a OMPS não realiza a mensuração monetária do objeto de custo OPE, inexistindo, no LFM, um documento que acumule os custos diretos e indiretos efetivamente incorridos na elaboração deste objeto de custo final. Este fato inviabiliza a comparação periódica dos custos incorridos com os padrões de produção previamente estabelecidos. Assim, a determinação de medidas corretivas se torna inviável e,

consequentemente, não é possível se estabelecer um controle eficaz de custos.

4.6 Análise - considerações finais

Encerrando a análise do sistema de custos ora em utilização no LFM, pode-se concluir que a falta de uma cultura sedimentada de determinação de custos, associada aos problemas identificados durante desenvolvimento desta pesquisa, tem contribuído para que o LFM apresente deficiências tanto na acumulação quanto na distribuição dos custos incorridos no seu processo produtivo. O objetivo da apuração de custos realizada na OMPS é gerar dados para a apropriação dos gastos mensais incorridos no SIAFI. É importante que haja uma mudança na cultura vigente no LFM, a fim de que o foco das atenções dos gestores da OMPS se torne a produção de informações de custos para fins gerenciais ficando a produção de informações de custos para acompanhamento e controle da MB, como uma consequência natural do processo de apuração de custos realizado.

5 PROPOSTA DE MODELO DE SISTEMA DE CUSTOS A SER EMPREGADO NO LFM

Com o intuito de melhorar a qualidade das informações de custos geradas pelas OMPS, e permitir a determinação de valores que efetivamente atendam às necessidades gerenciais dos gestores, a seguir serão apresentadas propostas de providências a serem tomadas pelo LFM, a fim de viabilizar a adoção de um modelo de apuração de custos, de acordo com a estrutura conceitual de apuração de custos apresentada nesta pesquisa.

O primeiro passo a ser dado para o aprimoramento do sistema de custos do LFM seria a adoção do custeio baseado em atividades (ABC), a fim de que se torne viável a aplicação do modelo conceitual estruturado no capítulo

dois desta pesquisa. A alteração do método de custeio atualmente empregado para o custeio ABC exigiria que o LFM tomasse, inicialmente, as seguintes providências:

- a) mapeamento dos seus processos internos, a fim de que sejam levantadas todas as atividades realizadas na OMPS – os sistemas de custos devem ser construídos de acordo com as operações que a empresa realiza;
- b) identificação das atividades operacionais (produtivas) e das atividades de serviços (realizadas em apoio ao seu processo produtivo), para as quais irá se apurar custos - aqui devem ser escolhidas, a partir dos processos levantados na alínea a), as atividades que irão acumular os custos incorridos pelo LFM.
- c) levantamento dos insumos e respectivos custos relativos a cada uma das atividades identificadas na alínea b) – deve-se identificar todas os insumos utilizados na organização e associá-los às atividades para as quais serão apurados custos (selecionadas na alínea b).

O segundo passo a ser dado se refere ao estabelecimento, pelo LFM, dos seus centros de custos de produção (tipo I) e de serviços (tipo II), observando-se sempre o aspecto da homogeneidade para cada um dos centros de custos identificado.

Foram identificados neste trabalho seis centros de custo de produção (tipo I): centro de custos de sólidos; centro de custos de líquidos; centro de custos de injetáveis; centro de custos de colírios; centro de custos de semi-sólidos; centro de custos de domissanitários.

Para cada uma das atividades de produção dos centros de custos identificados devem ser determinados os insumos por elas consumidos e os custos relacionados a estes insumos. Por exemplo, a atividade de *manipulação do centro de custos de sólido* vai, a princípio, utilizar como insumos: energia elétrica, limpeza de instalações, mão-de-obra indireta, material

indireto, gás, água e esgoto, manutenção de equipamentos, telefonia e serviço de rancho.

Os centros de custos tipo II (de serviço ou de apoio a produção) vão acumular os custos referentes às atividades de apoio a produção. A seguir será apresentada uma proposta de centros de custos tipo II para o LFM: centro de custos de serviços de coordenação, planejamento e controle da produção; centro de custos de serviços de qualidade; centro de custos de serviços de controle estoques; centro de custos de serviços de contabilidade; centro de custos de serviços de atividades comerciais; centro de custos de serviços de manutenção; centro de custos de serviços de intendência; centro de custos de serviços de pagamento de pessoal civil.

Da mesma forma que os centros de custos do tipo I, para cada atividade pertencente a um centro de custos do tipo II, é necessário que a OMPS identifique quais são os insumos por ela consumidos.

Uma vez estabelecidos os centros de custos da OMPS, deve-se passar à determinação dos direcionadores de custos, buscando sempre estabelecer uma relação de causa e efeito entre o insumo consumido e a atividade que lhe deu origem. Quando o estabelecimento desta relação não for possível, deve-se aplicar, nesta seqüência, os critérios de benefícios recebidos, equidade e capacidade de suportar, até que seja possível se estabelecer um direcionador de custos para cada centro de custo. Para cada direcionador de custo identificado, deve-se calcular a taxa unitária a ser utilizada, por meio da divisão do total de custos indiretos incorrido pelo volume total do direcionador de custos estabelecido.

Em relação ao objeto de custo, o LFM deve: passar a utilizar apenas a OPE como objeto de custo final, uma vez que os setores produtivos e de apoio a produção da OMPS realizam todas as suas atividades utilizando sempre este documento como referência; e passar a utilizar objetos de custos intermediários (atividades), aumentando, assim, a precisão da sua informação de custos.

A técnica de acumulação de custos por ordem, atualmente utilizada pela OMPS, deve continuar a ser aplicada, uma vez que esta técnica é adequada ao seu processo produtivo.

Visando ao estabelecimento de um controle eficaz de custos, a OMPS deverá passar a realizar a mensuração monetária do objeto de custo OPE, procedendo a comparação periódica entre os custos reais incorrido e o custo-padrão estabelecido, o que viabilizará a adoção de medidas corretivas, tanto no processo produtivo, quanto nos padrões de produção.

A OMPS deverá passar a adotar o custeio real para a valoração do seu estoque de produtos acabados e a utilizar no SIAFI os mesmos procedimentos descritos neste capítulo, realizando, assim, uma única forma de apuração mensal de custos.

A alocação dos custos indiretos das atividades no LFM deverá passar a ser executada em três passos, conforme o estabelecido no modelo conceitual para apuração de custos apresentado no capítulo dois.

A adoção das providências descritas neste tópico irá possibilitar ao LFM produzir uma informação de custos que atenda às necessidades gerenciais de seus gestores, permitindo a execução dos processos de planejamento, controle e tomada de decisão, com base em informações mais precisas que as atualmente disponíveis.

6 CONCLUSÕES

Decorridos nove anos do início da implantação do Sistema OMPS, o desenvolvimento desta pesquisa reveste-se de especial importância, devido à formulação de questionamentos, até então inexistentes, quanto à qualidade e aplicabilidade gerencial das informações geradas pelos sistemas de custos utilizados pelas OMPS. Estes questionamentos assumem especial relevância em relação às OMPS que possuem Contrato de Autonomia de Gestão assinado, estando, assim, submetidas a

objetivos e metas pactuados com a Marinha e a competição externa com organizações da iniciativa privada e outros órgãos públicos.

A análise do atual modelo de apuração de custos executado na OMPS-I - Laboratório Farmacêutico da Marinha (caso estudado) - por meio da aplicação de um modelo conceitual de apuração de custos desenvolvido nesta pesquisa, identificou a existência de deficiências, tanto qualitativas, quanto quantitativas nas informações de custos geradas pela OMPS, corroborando o que se havia enunciado na caracterização do problema apresentado na introdução deste trabalho.

Visando ao aprimoramento da apuração de custos na OMPS industrial estudada, foi apresentada, também por meio da aplicação do modelo conceitual desenvolvido, uma proposta de modelo de sistema de custos, contendo os principais pontos a serem trabalhados pelo LFM, a fim de que as deficiências identificadas no sistema de custos ora em utilização sejam corrigidas.

Como pontos fortes na realização desta pesquisa, três aspectos devem ser destacados. O primeiro se refere à estruturação de um modelo conceitual de apuração de custos, desenvolvido a partir da combinação de vários conceitos apresentados no referencial teórico deste trabalho, que possui como objetivo principal produzir uma informação de custos que atenda às necessidades gerenciais de gestores de organizações inseridas em um ambiente altamente competitivo. O segundo aspecto positivo a ser destacado deste trabalho refere-se à discussão levantada quanto ao modelo de apuração de custos ora empregado pelo Sistema OMPS e a qualidade das informações de custos por ele gerada, especialmente, frente às novas necessidades gerenciais advindas da assinatura de Contratos de Autonomia de Gestão. Por fim, também merece destaque a contribuição dada por essa pesquisa à ampliação do estudo e da discussão, nos meios acadêmicos, da teoria da Contabilidade de Custos aplicada à órgãos públicos.

Três pontos fracos merecem destaque ao final da realização desta pesquisa. O primeiro se refere ao fato de que o modelo conceitual desenvolvido foi estruturado e aplicado em uma organização pública eminentemente industrial, o que, provavelmente, deve implicar na necessidade da realização de alguns ajustes no modelo para sua aplicação a uma organização pública volta para a prestação de serviços. O segundo refere-se ao fato de que algumas das propostas de alterações apresentadas, relacionadas à adoção do custeio ABC, vão de encontro a conceitos estabelecidos nos documentos que normalizam o funcionamento das OMPS. O terceiro e último ponto fraco a ser comentado se refere ao fato de que a proposta de alteração da utilização do Custeio Tradicional para o Custeio ABC, necessariamente, vai requerer a realização de um investimento financeiro por parte da OMPS, em meio a um cenário de restrições orçamentárias imposto às Forças Armadas.

Como sugestão para futuras pesquisas propõe-se que seja realizada a estruturação de um modelo conceitual, nos moldes do modelo elaborado neste trabalho, para uma OMPS voltada exclusivamente para a prestação de serviços. Sugere-se, ainda, que seja elaborado um trabalho com o foco voltado especificamente para a distribuição de custos indiretos em uma OMPS. Como última proposta desta pesquisa, para futuro trabalho a ser realizado, sugere-se que seja elaborado um estudo sobre formação de preços em uma OMPS, tendo-se especial atenção a determinação de preços a serem praticados quando da venda de produtos e serviços à clientes extra Marinha.

Encerrando esta pesquisa cabe destacar a importância que a experiência com o Sistema OMPS representa para a implantação, no Governo Federal, da Administração Pública Gerencial, em virtude da efetiva aplicação da Contabilidade de Custos a organizações governamentais.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução por André Olímpio M. D. C. Castro. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p. Traduzido de *Management accounting*.
- BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de Custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo; McGraw-Hill, 1974. 410 p.
- BOISVERT, Huges. *Contabilidade por Atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas*. Tradução por Antônio D. de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999. 93 p. Traduzido de *La comptabilité par activités*.
- BRASIL. Comando da Marinha. Secretaria Geral da Marinha. *Normas sobre administração financeira e contabilidade – SGM-301*. Brasília: 2001. v. 4.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO - CRC-SP. Curso sobre contabilidade de custos, 5. São Paulo: Atlas, 1992. 252 p.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. Tradução por José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985. 509 p. Traduzido de *Introduction to management accounting*.
- _____, SUNDEN, Gary L., STRATTON, William O. *Introduction to management accounting*. 11. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1999. 763 p.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER. George, DATAR, Srikant M. *Cost Accounting: a managerial emphasis*. 9. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997. 1012 p.

_____. *Contabilidade de Custos*. Tradução por José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p. Traduzido de *Cost Accounting: a managerial emphasis*.

Traduzido de *Principles of Cost Accounting*.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. *Custo e desempenho*. Tradução por O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998. 376 p. Traduzido de *Cost and effect*.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, Implementação e Controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

MAHER, Michael. *Cost Accounting: creating value for management*. 5. ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 1997. 834 p.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001. Traduzido de *Cost Accounting: creating value for management*. 905 p.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990. 311 p.

MATZ, Adolph, CURRY, Othel J., FRANK, George W. *Contabilidade de custos*. Tradução por Luiz A. Caruso. São Paulo: Atlas, 1974. Traduzido de *Cost accounting*. 1167 p.

PADOVEZE, Clovis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.

RAYBURN, L. Gayle. *Cost accounting: using a cost management approach*. 6. ed. Chicago: McGraw-Hill/Irwin, 1996. 876 p.

VANDERBECK, Edward J., NAGY, Charles F. *Contabilidade de Custos*. Tradução por Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 456 p.