



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

**9º PRÊMIO CHICO E-CIDADANIA SOBRE CONTROLE SOCIAL,
GOVERNO ABERTO, INOVAÇÃO, GOVERNANÇA,
CONTABILIDADE E EFICIÊNCIA – 2019**

CATEGORIA: Relato de Experiência

TEMA: Área 4 - Experiências em Contabilidade e Implantação de Custos

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS NA FAZENDA DA AERONÁUTICA DE
PIRASSUNUNGA UTILIZANDO DOCUMENTOS DO TESOIRO GERENCIAL**

AUTORES: DIRLEY LEMOS VILELA E SAMARA LIMA E ANDRADE



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

LEVANTAMENTO DE CUSTOS NA FAZENDA DA AERONÁUTICA DE PIRASSUNUNGA UTILIZANDO DOCUMENTOS DO TESOIRO GERENCIAL

RESUMO. Este artigo aborda os aspectos mais relevantes da sistemática de apuração de custos, desenvolvida na Fazenda da Aeronáutica de Pirassununga (FAYS), na tentativa de empregar a Contabilidade de Custos como ferramenta de governança. A proposta é demonstrar a viabilidade da aplicação em uma unidade produtiva do setor público, utilizando o Tesouro Gerencial no levantamento dos custos. O caso apresentado se dá nas Unidades de Produção da cadeia produtiva da FAYS, com mensuração do custo histórico unitário dos bens e ativos produzidos em 2018. Foi constatada a importância da ferramenta informacional do Tesouro na implantação do cálculo e análise de custos. A partir da informação de custos pode-se fazer uma análise crítica de processos, tomando decisões de manejo operacional e redefinição de portfólio. Observou-se que, com a gestão de custos, foi possível melhorar a qualidade do gasto público, buscando sempre a eficiência na aplicação dos recursos. Além disso, este trabalho pode fomentar outras organizações na busca pelo aprimoramento gerencial de suas atividades, utilizando o Tesouro Gerencial.

PALAVRAS-CHAVE

Custos; Setor Público; FAYS; Governança; Tesouro Gerencial.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

INTRODUÇÃO

Fazer o planejamento financeiro baseado em custos pode ser uma lógica simples do ponto de vista gerencial, mas ainda é um objetivo a ser alcançado na maioria dos casos no setor público. No entanto, os passos para alcançar este objetivo estão sendo dados e uma grande evolução neste sentido foi a concepção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

O SIC surgiu com o objetivo de prover “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” (BRASIL, 2011). Trata-se de uma ferramenta inovadora que permitiu “integrar os principais sistemas estruturantes do Governo Federal - SIORG, SIAPE, SIAFI e SIGPLAN/SIOP em uma única base de dados, armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões pelo gestor” (BRASIL, 2016, p. 1).

O acesso às informações, viabilizadas pelo SIC, foi aprimorado a partir 2015, por meio do advento do Tesouro Gerencial: sistema de consultas lançado pela STN em substituição ao SIAFI GERENCIAL. (BRASIL, 2019). Mas, a despeito da notória evolução das ferramentas de alocação de custos disponíveis, cabe a cada entidade governamental, em função de suas especificidades e particularidades, operar o Tesouro Gerencial com eficácia.

Nesse cenário, o Comando da Aeronáutica (COMAER) teve posição de destaque e foi premiado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em 2016. Isso ocorreu devido às muitas ações e iniciativas no campo da Contabilidade de Custos, adotadas por seu Órgão Setorial Contábil: a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA).

A preocupação dessa Setorial em capacitar seu efetivo e em aprimorar cada vez mais as apropriações de custos do COMAER revelou-se, de maneira expressiva, no tratamento dispensado a uma de suas Organizações Militares (OM): a Fazenda da Aeronáutica de Pirassununga (FAYS), a qual possui a seguinte missão:



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

- I. ocupar produtivamente as áreas sob sua responsabilidade com atividades agroindustriais;
- II. suprir as Organizações Militares do COMAER com gêneros alimentícios de sua produção e/ou beneficiamento, bem como os adquiridos para distribuição;
- III. abastecer o pessoal militar e civil das Guarnições de Aeronáutica (GUARNAE), através de um Serviço de Reembolsável; e
- IV. comercializar o excedente da produção. (BRASIL, 2017, p.7)

Nesse contexto, a FAYS assume, ora a função de Organização Militar, ora de Unidade Produtora. Essa dupla atuação foi motivo de recorrentes inquietações operacionais e estratégicas, motivadas pelo desconhecimento dos valores e especificidades de custos, principalmente no que se refere ao âmbito da cadeia produtiva.

Diante disso, foi instituído, por iniciativa da SEFA, um Grupo de Trabalho com o objetivo de “elaborar metodologia de apuração de custos da cadeia produtiva da Fazenda de Aeronáutica de Pirassununga (FAYS), de modo a possibilitar a mensuração do custo unitário dos bens gerados em cada unidade de produção”. Este trabalho foi finalizado em 2014 e deixou premissas e parâmetros para que a Contabilidade de Custos pudesse ser desenvolvida na Fazenda. (BRASIL, 2014)

Em 2018, este “Estudo Preliminar” foi retomado por determinação da Direção da FAYS, sendo utilizado como base para o Estudo nº 01/FAYS/2019. Por meio deste novo trabalho, o método de custeio foi efetivamente aplicado, viabilizando, assim, o levantamento dos custos de toda a cadeia produtiva, bem como a mensuração dos custos unitários dos bens acabados e industrializados na própria FAYS em 2018.

Esse fato inédito para os administradores trouxe significativa assessoria gerencial, fornecendo informações de custos para análise minuciosa de cada atividade, processo e Unidade de Produção da Fazenda. Foi possível apoiar efetivamente o processo de gestão em decisões tais como redefinição e/ou reafirmação do portfólio dos produtos comercializados sob a óptica dos Princípios da Eficiência e da Economicidade.

O Estudo de Custos da FAYS possibilitou avanços na utilização do Tesouro Gerencial como ferramenta de gestão, na sistemática de apuração de custos e na aplicação de bases de rateio aos custos indiretos e globais. No entanto, trata-se de um estudo extenso e detalhado para ser apresentado em sua totalidade.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Diante disso, o objetivo deste artigo é apresentar os principais pontos de desenvolvimento do Estudo nº 01/FAYS/2019, de maneira a divulgar as inovações de Contabilidade de Custos aplicada por meio do emprego do Tesouro Gerencial. O estudo de caso aqui apresentado pode servir no desenvolvimento de trabalhos em outras organizações.

Para atingir este objetivo, o presente artigo está estruturado em três seções: (1) esta introdução; (2) o desenvolvimento, abordando os principais aspectos do Estudo de Custos da FAYS, no qual estão discriminados e explicados: o Método de Custeio, as vias de Apropriação de Custos, o fluxograma da FAYS 2018, o período de apuração considerado no escopo do trabalho, as bases de rateio aplicadas aos custos indiretos e globais, os Relatórios e Documentos gerados via Tesouro Gerencial e a metodologia de análise dos custos apurados; e, (3) as considerações finais, para fechamento das questões levantadas na introdução e explanadas ao longo do trabalho.

1. METODOLOGIA DE CÁLCULO

O Método de Custeio definido como o mais adequado ao contexto da FAYS foi o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*). Por essa sistemática, há o entendimento de que o custo de um processo equivale à soma dos custos das atividades que o compõem. Assim, uma vez determinado o período de apuração e levantados os custos acumulados dos processos desenvolvidos no referido período, infere-se que o custo unitário do produto final nada mais é que a divisão dos custos dos processos da Unidade produtiva pela quantidade total de unidades produzidas na mesma janela temporal. (BRASIL, 2014)

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional:

Pelo ABC, parte-se da premissa de que os insumos são consumidos pelas atividades e não pelos bens ou serviços produzidos. De modo que os bens e serviços surgem como consequência das atividades. Assim, quando comparado ao método de custeio por absorção, depreende-se que o ABC permite uma alocação mais precisa dos custos, desde que, evidentemente, se tenha o mapeamento das atividades do órgão ou entidade. (BRASIL, 2017, p. 30)



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Adicionalmente, esse Método possibilita a identificação das atividades mais onerosas. A partir disso, são tomadas decisões utilizando, ora soluções técnicas, ora administrativas, para aprimorar, substituir ou até eliminar as atividades pontuadas, buscando-se, assim, maior produtividade e menor custo.

A apropriação de custos às atividades ocorre por meio do emprego do centro de custo, que por definição da Secretaria do Tesouro Nacional, trata-se de “um atributo de uso livre, que permite mapear a informação de custos no momento do consumo dos recursos, sendo composto de até onze posições, alfanuméricas, que podem ser utilizadas conforme critérios do Órgão”. (BRASIL, 2017, p. 18)

Houve a preocupação do Grupo de Trabalho do Estudo Preliminar de criar Subcentros de Custos que guardassem relação direta com as atividades desempenhadas na FAYS. Essa iniciativa viabilizou a composição de um vasto banco de dados no SIC, a partir de 2014, o qual foi disponibilizado no Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica (BRASIL, 2019). Isso foi primordial para os levantamentos e apurações de custos de produção realizados por meio do Estudo de Custos da FAYS.

No ambiente do COMAER, a apropriação ocorre, basilamente, por meio dos lançamentos patrimoniais de baixa dos materiais de consumo registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); da liquidação de Notas Fiscais de Pagamento/Faturas de Serviços (SIAFI); da importação dos dados afetos à depreciação dos bens móveis permanentes do Sistema Integrado de Logística de Materiais e Serviços (SILOMS); e, da importação das informações de alocação de custos de pessoal do Sistema de Informações Gerenciais de Pessoal (SIGPES). (BRASIL, 2019)

Nos moldes do exposto, observa-se que a apropriação de custos é desvinculada da Contabilidade Orçamentária, evitando cálculos que levassem em conta, por exemplo, gastos com aquisição de insumos estocados que não foram de fato aplicados na cadeia produtiva.



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Sendo assim, todos os custos de materiais de consumo, serviços, depreciação de material permanente e mão de obra militar (remuneração bruta), alocados aos Subcentros de Custos de produção, foram considerados nas apurações em questão.

Além de definir os centros de custos, é importante mapear os processos, as correspondentes atividades e estruturar a cadeia de valor. Por meio desta, tem-se a percepção de todo funcionamento produtivo. "Mensurar os custos por meio da cadeia de valor permite uma melhor qualificação da informação de custo, assim como um melhor refinamento da estimativa dos insumos consumidos para relacionamento aos bens e serviços produzidos. (BRASIL, 2017, p. 32).

A Cadeia de Valor possibilita a visualização da distribuição de custos entre os processos e atividades, para compreensão de quais atividades passam a absorver custos de outras (BRASIL, 2014). Considerando que alterações operacionais dos processos influenciam toda a cadeia, torna-se imperiosa a necessidade de revisar o fluxograma estabelecido a cada período de apuração considerado. Diante disso, o contexto produtivo de 2017/2018 da FAYS com o inter-relacionamento entre as atividades e todos os Subcentros de Custos de produção em uso no período fixado para levantamento está representado na Figura 1.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Disso posto, é interessante ressaltar, que “a cadeia de valor aplicada à gestão de custos permite entender o modo como o órgão ou a entidade emprega seu tempo e seus recursos para alcance dos objetivos institucionais (BRASIL, 2017, p. 32).

Da dinâmica da gestão de negócio da FAYS, constata-se que os produtos das Safras e Safrinhas, cultivadas por meio da Unidade de Produção Vegetal de JUN/(ANO A-1) a MAIO/(ANO A), são utilizados como insumos das Unidades de Produções Animal e Industrial de JAN a DEZ/(ANO A) .

A partir disso, para obter resultados mais fidedignos às peculiaridades da Fazenda da Aeronáutica, no levantamento do Custo Histórico 2018, considerou-se o período de janeiro a dezembro de 2018 para apuração dos custos de Produção Animal e Industrial; e o período de junho de 2017 a maio de 2018, para os afetos à Produção Vegetal.

2.1 RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS E GLOBAIS

Com base no Manual de Informações de Custos do Governo Federal, ainda sobre o Método ABC, “em um primeiro momento considera-se que as atividades consomem os recursos; e, em seguida, o objeto de custo final consome as atividades”.

Logo, no caso dos custos indiretos e globais, a apropriação não é direcionada ao produto acabado final, mas às atividades cujos custos podem e devem ser distribuídos para mais de um produto (Estudo Preliminar). Mesmo tendo como objetivo a realização de rateios criteriosos, no momento da apropriação, isso nem sempre é possível. Exemplos destes custos são: depreciação, mão de obra e serviços públicos.

Com o objetivo de personalizar os critérios de rateio para cada grupo de custos indiretos e globais, visando, ainda, a fidedignidade dos registros em relação às práticas da FAYS, foram estabelecidas 4 (quatro) Bases de Rateio balizadas pelo período de apuração e para cada processo analisado, descritas a seguir:

Rateio 1: por produção valorizada



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

$$\text{Rateio 1 (\%)} = \frac{(\text{Qtd de um BEM PRODUZIDO no período apurado}) \times (\text{"Valor Justo" Unitário})}{(\text{PRODUÇÃO TOTAL VALORIZADA, relativa a um processo específico})}$$

Segundo definido pelo Conselho Federal de Contabilidade, "Valor Justo é o valor pelo qual o ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem ou que caracterizem uma transação compulsória". (CFC, 2009, p.3)

Um exemplo prático de emprego desta Base ocorre no rateio dos "Custos Globais de Abatedouro", que correspondem aos custos de depreciação, serviços públicos, estocagem e administrativos da Seção de Matadouro/Frigorífico. Como não existe uma responsabilidade mensurável dos bens acabados em relação a tais custos, o rateio por "PRODUÇÃO VALORIZADA" foi identificado como a melhor opção, conforme exemplo a seguir:

$$\text{Rateio dos Custos Globais de Abatedouro para COSTELA SUÍNA} = \frac{(\text{Qtd de COSTELA SUÍNA produzida em 2018}) \times (\text{"Valor Justo" Unit da COSTELA SUÍNA})}{(\text{Produção Total Valorizada do processo de abate/frigorífico})}$$

$$\frac{11.922 \text{ kg} \times \text{R\$ } 9,03}{\text{R\$ } 1.466.103,79} = 7,3\%$$

Isso significa que 7,3% dos Custos de Abatedouro foram absorvidos no Custo de COSTELA SUÍNA. Tal rateio permite, ainda, que a valorização por custo histórico guarde relação com o valor de mercado do item para análises pertinentes.

Rateio 2: por ficha técnica

$$\text{Rateio 2 (\%)} = \frac{(\text{Quantidade de INSUMO empregado na produção de um bem específico})}{(\text{Quantidade Total de INSUMO destinado a determinado processo})}$$

Exemplo de aplicação desta Base é a absorção dos "Custos Acumulados de Leite Cru" pelos itens industrializados de Laticínio. Neste caso, o rateio por "PRODUÇÃO VALORIZADA" traria um resultado inconsistente ao produto final, pois não refletiria a importância do **rendimento** de leite cru na produção industrial. Isso explica-se da seguinte maneira: para cada 1.000 litros de leite cru, produz-se, com



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019
base na "FICHA TÉCNICA": 120kg de QUEIJO MINAS FRESCAL ou 5.000 frascos (180g) de IOGURTE DE MORANGO. Utilizando-se a Base de FICHA TÉCNICA e calculando-se sua proporção de rendimento sobre a produção real de cada bem acabado, observa-se que a quantidade de leite destinada a cada produção é o fator mais fidedigno, pois deixa transparecer o quanto a escolha do item do portfólio a ser produzido influencia no custo do produto industrializado.

Rateio dos Custos de LEITE CRU para QUEIJO MINAS FRESCAL=

$$\frac{\text{(Quantidade de LEITE CRU empregado na produção de QUEIJO MINAS FRESCAL)}}{\text{(Quantidade Total de LEITE destinado à PRODUÇÃO DE LATICÍNIOS)}}$$

$$\frac{86.616,67 \text{ litros de LEITE CRU}}{550.435,14 \text{ litros LEITE CRU}} = 15,7\%$$

Em paralelo:

Rateio dos Custos de LEITE CRU para IOGURTE MORANGO (180g)=

$$\frac{\text{(Quantidade de LEITE CRU empregado na produção de IOGURTE MORANGO-180g)}}{\text{(Quantidade Total de LEITE destinado à PRODUÇÃO DE LATICÍNIOS)}}$$

$$\frac{27.961,20 \text{ litros de LEITE CRU}}{550.435,14 \text{ litros LEITE CRU}} = 5,1\%$$

No caso dos exemplos citados, constata-se que 15,7% dos Custos de LEITE CRU foram absorvidos no Custo de QUEIJO MINAS FRESCAL, enquanto 5,1% o foram nos Custos de IOGURTE MORANGO (180g). Assim, conseguimos precisar que o Custo do bem acabado de fato refletirá responsabilidade proporcional coerente pelo Custo de seu principal insumo: o leite cru.

Rateio 3: por demanda de ativo biológico

$$\text{Rateio 3 (\%)} = \frac{\text{(Qtd de ATIVOS BIOLÓGICOS no período apurado)} \times \text{(Consumo de BEM por Ativo)}}{\text{(Quantidade Total de BEM ACABADO demandada no processo)}}$$

Essa Base de Rateio pode ser facilmente aplicada, por exemplo, no Rateio dos "Custos Acumulados das Rações Animais". Segue um exemplo:

Rateio dos Custos Acumulados de RAÇÃO 21 para BEZERRAS=

$$\frac{\text{(Qtd de animais na categoria de BEZERRAS em 2018)} \times \text{(Consumo de RAÇÃO 21 por BEZERRA)}}{\text{(Quantidade Total de RAÇÃO 21 demandada no processo)}}$$



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

(Qtd Total de RAÇÃO 21 consumida pela BOVINOCULTURA DE LEITE)

$$\frac{(235 \text{ BEZERRAS}) \times (2\text{kg/dia})}{5.789\text{kg RAÇÃO 21}} = 8\%$$

Portanto, 8% dos Custos de RAÇÃO 21 foram absorvidos no Custo de Criação Anual das Bezerras.

Rateio 4: por simples proporção

$$\text{Rateio 4 (\%)} = \frac{(\text{Qtd de ATIVOS BIOLÓGICOS / ITENS no período apurado, por categoria})}{(\text{Qtd Total de ATIVOS BIOLÓGICOS / ITENS envolvidos no processo})}$$

Esse é o critério mais adequado para aplicação nos casos em que a porcentagem não necessita de nenhum peso, senão o da própria variável a ser considerada. É o caso, por exemplo, dos Custos Globais de Bovinocultura de Leite, que envolvem os custos de depreciação, serviços públicos e administrativos da Seção que leva o mesmo nome. Nessa situação, sendo a valorização do ativo biológico irrelevante para a responsabilização dos custos globais, a simples proporção estabelecida entre a quantidade total de animais que permaneceram em certa categoria por determinado período em relação à quantidade total do plantel, considerando-se todas as categorias, é suficiente e necessária para refletir a porcentagem de custos absorvidos. Isso ocorre, porque o "trabalho demandado" por categoria é o mesmo.

Exemplo:

Rateio dos Custos Globais de BOVINOCULTURA DE LEITE para BEZERRAS=

$$\frac{(\text{Quant. de BEZERRAS em 2018})}{(\text{Quantidade Total de BOVINOS DE LEITE})}$$

$$\frac{(235 \text{ BEZERRAS})}{(3.226 \text{ Bovinos de Leite})} = 7\%$$

Sendo assim, 7% dos Custos de BOVINOCULTURA DE LEITE foram absorvidos no Custo de Criação Anual das Bezerras.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

2.2 RELATÓRIOS GERENCIAIS

O Tesouro Gerencial possibilita, mediante a criação de Relatórios, a extração dos dados de Custos que foram alocados por todas as vias já explicitadas. (BRASIL, 2019)

Assim, foram desenvolvidos Relatórios Gerenciais com filtros personalizados que passaram a evidenciar os custos de cada atividade que compõe cada Unidade de Produção da complexa cadeia produtiva da FAYS, considerando-se os seguintes critérios:

2.2.2 UNIDADE GESTORA BENEFICIADA (UG BENEFICIADA ICC)

Posto que houve transição da gestão de execução orçamentária e financeira da FAYS, a partir de 2017, e que os Centros de Custos afetos à Cadeia de Valor da Fazenda são de uso exclusivo da mesma, optou-se por incluir nos filtros dos Relatórios as seguintes OM: 120060 (ACADEMIA DA FORÇA AÉREA); 120065 (FAZENDA DA AERONÁUTICA DE PIRASSUNUNGA); e 120626 (GRUPAMENTO DE APOIO DE PIRASSUNUNGA). Esta iniciativa visou evidenciar custos eventualmente apropriados durante o referido período de transição para outra UG Beneficiada, em nome da FAYS.

2.2.3 MÊS DE REFERÊNCIA DO CUSTO (MÊS REFERÊNCIA ICC)

Os meses de referência foram atribuídos conforme o período de apuração definido. No caso dos Relatórios emitidos para levantamento de custos das atividades relacionadas à Produção Vegetal, foram incluídos os seguintes meses na lista do sistema: JUN/2017, JUL/2017, AGO/2017, SET/2017, OUT/2017, NOV/2017, DEZ/2017, JAN/2018, FEV/2018, MAR/2018, ABR/2018 e MAI/2018.

Em paralelo, nos Relatórios para levantamento de custos das atividades afetas à Produção Industrial e à Produção Animal, foram incluídos os seguintes meses na lista



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019
do sistema: JAN/2018, FEV/2018, MAR/2018, ABR/2018, MAI/2018, JUN/2018, JUL/2018, AGO/2018, SET/2018, OUT/2018, NOV/2018 e DEZ/2018.

2.2.4 CENTRO DE CUSTOS

Os intervalos de Subcentros de Custos incluídos no sistema guardam relação direta com os códigos elencados na Cadeia de Valor (Figura 1), de modo que a numeração das "caixas" do fluxograma equivale à numeração dos Relatórios.

Nesse mesmo sentido, houve mudança dos códigos de Centros de Custos de 4 para 6 dígitos, em meados de 2017, para cada código atualizado, foi também incluído, no filtro, o seu correspondente da versão anterior à alteração (Ex.: 490090 e 4990; 420100 e 4201; etc.).

2.2.5 MÉTRICA

Para cada Relatório foi criada uma cópia da métrica sistêmica: "detaCusto-(R\$)". No caso apresentado, foram aplicadas as Bases de Rateio, por meio da inserção de novas métricas no próprio *template* dos Relatórios - as quais evidenciaram, a partir do resultado apresentado pelo sistema, qual a porcentagem correlacionada à atividade que passou a absorver custos.

Para melhor entendimento, pode-se observar a Figura 2 que traz o levantamento dos custos diretos de Ração Bovino 21 e os rateios de interesse. A soma das colunas 2, 3 e 4 coincide com o valor apresentado na coluna 1, o qual foi objeto de processamento automático do Tesouro Gerencial em relação ao filtro selecionado previamente.

Com o objetivo de facilitar as análises e promover transparências aos levantamentos, optou-se por apresentar os detalhamentos dos filtros no cabeçalho das planilhas dos Relatórios gerados.



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Figura 2 - Relatório do Tesouro Gerencial

FAZENDA DA AERONÁUTICA DE PIRASSUNUNGA
DIVISÃO DE PRODUÇÃO
08C - Rateio Custos Ração Bovino 21 2018

Filtro do relatório:
({UG Beneficiada ICC} = 120060:ACADEMIA DA FORÇA AEREA, 120065:FAZENDA DE AERONAUTICA DE PIRASSUNUNGA, 120626:GRUPAMENTO DE APOIO DE PIRASSUNUNGA) E ({Mês Referência ICC} = JAN/2018, FEV/2018, MAR/2018, ABR/2018, MAI/2018, JUN/2018, JUL/2018, AGO/2018, SET/2018, OUT/2018, NOV/2018, DEZ/2018) E ({Centro Custos} = 5212:RACAO BOVINO (21), 521200:RACAO BOVINO (21))

Centro Custos	Ração Bovino (21)	FÊMEAS EM CRESCIMENTO (Ração Bov 21) - 89%	BEZERRAS (Ração Bov 21) - 8%	BEZERRA HOLLANDÊS (Ração Bov 21) - 3%
521200 RACAO BOVINO (21)	R\$30.518,48	R\$27.161,45	R\$2.441,48	R\$915,55
Total	R\$30.518,48	R\$27.161,45	R\$2.441,48	R\$915,55

Fonte: Elaboração própria utilizando o Tesouro Gerencial

2.3 DOCUMENTOS GERENCIAIS

A partir da determinação dos custos das atividades envolvidas nos processos produtivos, devidamente rateados por meio dos Relatórios Gerenciais, e conhecidas as quantidades de bens acabados produzidos no período apurado, tornou-se viável a mensuração dos custos unitários.

Vale ressaltar que o Tesouro Gerencial possibilita relacionar os dados levantados nos Relatórios por meio da elaboração de Documentos Gerenciais (BRASIL, 2019). Desta sorte, foram gerados mais de 60 (sessenta) Documentos no ambiente compartilhado do Tesouro Gerencial. Segue exemplo na Figura 3, que demonstra a composição do Custo Total Acumulado da Ração Bovino 21.

Figura 3 - Documento do Tesouro Gerencial



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

COMANDO DA AERONÁUTICA
FAZENDA DA AERONÁUTICA DE PIRASSUNUNGA

CUSTO HISTÓRICO 2018
DOC 005 - RAÇÃO BOVINO 21

UG BENEFICIÁRIA: 120605 / 120090 / 120626
PERÍODO REFERÊNCIA: JANEIRO A DEZEMBRO/2018

PRODUÇÃO: 44.500kg

Centro Custos	RAÇÃO 21 (Milho-grão/Produção Vegetal) - 2,2% x 3,2%	RAÇÃO 21 (Milho-grão/Milho Cultura) - 10% x 3,2%	RAÇÃO 23 (Folha-Rações) - 4,2%	Ração Bovino (21)	Custo Total RAÇÃO BOVINO (21) - 2018	RAÇÃO BOVINO 21 (kg)
521200 RACAO BOVINO (21)	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00	R\$30.518,48	R\$30.518,48	R\$0,69
520092 MO APLICADA A PRODUÇÃO (FABRICA DE RACAO)	R\$0,00	R\$0,00	R\$13.118,21		R\$13.118,21	R\$0,25
520095 CUSTOS ADMINISTRATIVOS (FABRICA DE RACAO)	R\$0,00	R\$0,00	R\$7.051,74		R\$7.051,74	R\$0,16
490095 CUSTOS ADM (PRODUÇÃO VEGETAL)	R\$5.709,28	R\$0,00	R\$0,00		R\$5.709,28	R\$0,13
520093 SERVIÇOS PÚBLICOS (FABRICA DE RACAO)	R\$0,00	R\$0,00	R\$5.026,45		R\$5.026,45	R\$0,11
430400 PLANTIO (CULTURA DE MILHO)	R\$0,00	R\$1.485,74	R\$0,00		R\$1.485,74	R\$0,03
490092 MO APLICADA A PRODUÇÃO VEGETAL	R\$906,39	R\$0,00	R\$0,00		R\$906,39	R\$0,02
430500 MANUTENÇÃO DA LAVOURA (CULTURA DE MILHO)	R\$0,00	R\$813,73	R\$0,00		R\$813,73	R\$0,02
520091 DEPREC BH/FABRICA DE RACAO)	R\$0,00	R\$0,00	R\$735,17		R\$735,17	R\$0,02
490091 DEPREC BMR (PRODUÇÃO VEGETAL)	R\$556,12	R\$0,00	R\$0,00		R\$556,12	R\$0,01
430300 PREPARAÇÃO DO SOLO (CULTURA DE MILHO)	R\$0,00	R\$354,97	R\$0,00		R\$354,97	R\$0,01
430600 MILHO COCHIDO	R\$0,00	R\$61,77	R\$0,00		R\$61,77	R\$0,00
520094 ESTOCAGEM (FABRICA DE RACAO)	R\$0,00	R\$0,00	R\$44,10		R\$44,10	R\$0,00
430700 ESTOCAGEM (CULTURA DE MILHO)	R\$0,00	R\$25,13	R\$0,00		R\$25,13	R\$0,00
430200 CALAGEM (CULTURA DE MILHO)	R\$0,00	R\$3,64	R\$0,00		R\$3,64	R\$0,00
Total	R\$7.171,79	R\$2.744,99	R\$24.776,74	R\$30.518,48	R\$65.211,01	R\$1,47

Fonte: Elaboração própria utilizando o Tesouro Gerencial

É importante notar que a maioria dos Documentos foi elaborada de maneira que:

- as colunas referem-se aos custos componentes da produção analisada, extraídas dos Relatórios Gerenciais de interesse;
- a soma das colunas componentes equivale ao Custo Total da Produção analisada (o que também pode ser checado por "prova-real");
- o Custo Unitário por produção trata-se da divisão do Custo Total de Produção pela quantidade total produzida (conforme detalhado no cabeçalho do Documento); e
- optou-se por elencar os Subcentros de Custos, devidamente classificados em ordem **decrescente** de valor (R\$), no intuito de realçar os custos mais relevantes e, assim, otimizar as análises gerenciais.

2.4 ANÁLISE DOS CUSTOS APURADOS

Conforme já elucidado anteriormente, os Documentos Gerenciais elaborados apresentam detalhadamente os Custos Totais de Produção (após considerar os custos



9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

acumulados dos processos anteriores, mediante rateios pertinentes); os Custos Unitários dos Bens Acabados e, em alguns casos específicos, os Custos de Criação Anual dos Ativos Biológicos.

No Estudo de Custos da FAYS, os custos unitários foram compilados em uma Tabela, para efeito de comparação com o "valor justo" correspondente. Este dado foi obtido por cotações oficiais do CEPEA¹ (2018) e/ou por pesquisas no mercado do agronegócio de produtos com qualidade análoga aos da FAYS, com o objetivo de parametrizar análises críticas aos processos produtivos.

2. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir deste relato, foi possível constatar que o SIC foi um grande avanço na gestão de custos no setor público. O levantamento dos custos de produção na FAYS, tão necessária à gestão, foi viabilizada por meio do emprego do Tesouro Gerencial.

A partir do Estudo Preliminar, foi possível desenvolver o Estudo de custos na FAYS como importante passo para o fortalecimento da cultura de custos na Organização. De posse das informações de custos detalhadas nos Documentos do Tesouro Gerencial e por meio de discussão de soluções para as problemáticas apontadas ao longo do trabalho, a Direção da FAYS tem refletido sobre vários aspectos. Esse assessoramento impulsionou análises criteriosas de todo o ciclo produtivo, bem como do portfólio atual.

Tendo por objetivo abordar e apresentar os aspectos mais relevantes das etapas e ferramentas utilizadas no desenvolvimento da sistemática de apuração de custos detalhada no Estudo nº 01/FAYS/2019, neste artigo foi apresentada uma demonstração da aplicação prática da Contabilidade de Custos, enquanto ferramenta de gestão. Essa iniciativa corrobora o compromisso da Administração Pública estabelecido nas Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal na busca pelo “desafio de interligar a Contabilidade Pública da União com os processos gerenciais das

¹ CEPEA: Grupo de pesquisas registrado no CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico), responsável por calcular e divulgar periodicamente o PIB do Agronegócio (nacional e de estados), o PIB de cadeias produtivas e, também, os índices de exportação do setor.



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019
organizações do setor público, em prol de uma resposta mais efetiva aos anseios da sociedade pela melhoria da qualidade do gasto público”.

Nesse sentido, este artigo pode contribuir para fomentar estudos, pesquisas e discussões por parte de outras organizações que busquem o aprimoramento das práticas apresentadas para, então, participarem do "controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão" (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 798) e se tornarem ainda mais atuantes no compromisso de gestão consciente dos recursos em prol da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Nathalia Alcântara. OLIVEIRA, Nildete dos Passos. **Sistema de custos: um diagnóstico da implantação nas Forças Armadas Brasileiras**. Congresso CONSAD de Gestão Pública. 2017. Brasília/DF.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Fazenda da Aeronáutica de Pirassununga. **Regulamento FAYS**. Pirassununga:2017.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Fazenda da Aeronáutica de Pirassununga. **Estudo nº 01/FAYS/2019: Estudo de Custos da FAYS**. Pirassununga: 2019.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. **Estudo preliminar dos custos na FAYS**. Brasília: 2014.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. **Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica: MCA 172-3**. Módulos 6 e 7. Brasília: 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011**. Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da União: Brasília, 25 out. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **SIAFI: Tesouro gerencial**. Brasília: 2013. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/modelo-artigo-siafi/-/asset_publisher/G4pwX6fShrZj/content/tesouro-gerencial Acesso em 10 jun 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Guia Rápido do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília: MF, STN, 2016.



9º PRÊMIO
CHICO e-CIDADANIA
QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
Controle Social, Governo Aberto, Inovação, Governança,
Contabilidade e Eficiência

9º Prêmio Chico e-Cidadania sobre Controle social, Governo aberto, Inovação, Governança, Contabilidade e Eficiência - 2019

Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod_pdf_manual/pdf/grsic.pdf Acesso em 20 jun 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal** (Minuta). Brasília: 2017. Disponível em: <https://www.tesouro.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+++GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f5> Acesso em 15 fev 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Básico de Tesouro Gerencial**. Brasília. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352552/Apostila++Tesouro+Gerencial.pdf> Acesso em 15 fev 2019.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília: 23 mar. 1964.

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **Cotações dos produtos agrícolas**. Banco de Dados. Jan 2018. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/consultas-ao-banco-de-dados-do-site.aspx> Acesso em Jan 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Brasília: 2009.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vitor Branco. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: 2011. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Diretrizes-Elab-Indic-Custos_LinoMartins_VF.pdf/9ddfe66d-2027-4858-8112-6983729050db: Acesso em 10 jun 2018.