

O estudo dos custos operacionais aplicados à folha de pagamentos da marinha

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

Roosevelt Fitzner Nascimento (UERJ) - rfnprofessor@terra.com.br

Josir Simeone Gomes (UERJ) - josirgomes@superig.com.br

Resumo:

O objetivo deste trabalho é apresentar uma análise crítica a respeito dos custos operacionais inerentes a execução da folha de pagamentos de pessoal da Marinha do Brasil, dentro do âmbito da Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM), a fim de permitir a efetiva mensuração da eficiência da qualidade no consumo dos recursos públicos atuais e possibilitar propostas que viabilizem uma melhor utilização desses recursos no futuro. Este estudo pretende contribuir na melhoria da gestão dos recursos públicos aplicados nas atividades operacionais, desenvolvidas pela PAPEM, e no aumento da eficiência dos serviços prestados a toda a Família Naval. A metodologia utilizada nesta pesquisa é o estudo exploratório que, segundo Tripodi et all (1981), “tem a principal finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar idéias a fim de fornecer hipótese pesquisável para estudos posteriores” tendo como fonte de pesquisa a revisão bibliográfica e documental, e o estudo de caso da Pagadoria de Pessoal da Marinha.

Palavras-chave: *Palavras-chave: Custos - Custos Operacionais – Folha de Pagamento.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

O estudo dos custos operacionais aplicados à folha de pagamentos da marinha.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é apresentar uma análise crítica a respeito dos custos operacionais inerentes a execução da folha de pagamentos de pessoal da Marinha do Brasil, dentro do âmbito da Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM), a fim de permitir a efetiva mensuração da eficiência da qualidade no consumo dos recursos públicos atuais e possibilitar propostas que viabilizem uma melhor utilização desses recursos no futuro. Este estudo pretende contribuir na melhoria da gestão dos recursos públicos aplicados nas atividades operacionais, desenvolvidas pela PAPEM, e no aumento da eficiência dos serviços prestados a toda a Família Naval. A metodologia utilizada nesta pesquisa é o estudo exploratório que, segundo Tripodi et al (1981), “tem a principal finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar idéias a fim de fornecer hipótese pesquisável para estudos posteriores” tendo como fonte de pesquisa a revisão bibliográfica e documental, e o estudo de caso da Pagadoria de Pessoal da Marinha.

Palavras-chave: Custos - Custos Operacionais – Folha de Pagamento.

Área Temática: 11. Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário de competitividade do mercado, onde não é possível aumentar o preço dos produtos vendidos, em virtude de crescente concorrência e retração dos mercados consumidores, tanto as atividades de controle quanto as de gerenciamento dos custos tornaram-se fundamentais para a manutenção, crescimento e desenvolvimento empresarial.

Paralelamente, fruto da escassez de recursos, a sociedade tem exigido cada vez mais de seus governantes, maior competência e nitidez, na aplicação dos recursos públicos.

Em consequência dessa nova realidade, tem-se assistido a todo um processo de mudança da legislação e evolução do perfil da administração pública brasileira, que pode, por exemplo, ser evidenciada pela inclusão da “eficiência” como um dos princípios da administração pública.

Neste contexto, os gestores públicos têm dado grande importância a assuntos relacionados ao desenvolvimento de metodologias que possibilitem a mensuração dos custos inerentes às suas atividades, possibilitando a formulação de uma gestão estratégica de custos, visando fixar diretrizes para que os órgãos de controle interno do governo, em todas as suas esferas, possam estabelecer procedimentos de melhoria da eficiência dos gastos públicos.

Na Marinha do Brasil (MB), o advento da criação das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e do Sistema OMPS, marca, a partir de 1994, a busca pelo aprimoramento dos controles internos e a apuração mais eficiente dos custos das OMPS. Por adotar o método de custeio denominado “por absorção”, esse sistema apropria todos os gastos incorridos na produção industrial e na prestação dos serviços realizados pela OMPS, a fim de permitir uma perfeita verificação do custo real do produto/serviço realizado e do resultado do período.

A publicação SGM – 304 – NORMAS SOBRE CONTABILIDADE DAS OMPS, em seu volume I, aborda o tema da mensuração dos custos das Organizações Militares (OM) industriais e prestadoras de serviços, detalhando a sistemática de apropriação dos gastos

efetivos de suas operações, separados em custos de produção/prestação de serviços e gastos inerentes às atividades administrativas, visando a avaliar os seus desempenhos e aperfeiçoar a aplicação dos recursos da Marinha.

A metodologia utilizada nesta pesquisa é o estudo exploratório que, segundo Tripodi et all (1981), “tem a principal finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar idéias a fim de fornecer hipótese pesquisável para estudos posteriores”.

O objetivo desta pesquisa é apresentar uma análise crítica a respeito dos custos operacionais inerentes a execução da folha de pagamentos de pessoal da Marinha do Brasil, dentro do âmbito da PAPEM, a fim de permitir a efetiva mensuração da eficiência da qualidade no consumo dos recursos públicos atuais e possibilitar propostas que viabilizem uma melhor utilização desses recursos no futuro.

Para a consecução desse objetivo, pretende-se contribuir para buscar respostas para o seguinte problema de pesquisa: É possível aplicar o modelo conceitual de apuração de custos das OMPS (custeio por absorção) na mensuração dos custos operacionais da folha de pagamentos de pessoal da MB, de forma a permitir a avaliação da gestão empreendida em termos de eficácia, eficiência e efetividade dos gastos públicos incorridos pela PAPEM?

Para uma maior clareza das informações que serão tratadas e permitir um maior entendimento das conclusões apontadas, este trabalho foi dividido em quatro partes. Na primeira, buscar-se-á apresentar uma revisão bibliográfica e documental dos principais conceitos de custos, abordando a visão dos mais diversos estudiosos no assunto. Na segunda, realizar-se-á um delineamento dos custos operacionais, qualificando e quantificando todos os custos inerentes ao processo de elaboração da folha de pagamentos realizado na PAPEM, considerando o efetivo existente e a lotação atual. Na terceira, far-se-á uma abordagem a respeito das principais alterações previstas a serem realizadas na ativação da nova versão do Sistema Integrado de Pagamentos da Marinha (SISPAG2). No final, baseado nas informações apresentadas nas fases anteriores, concluir-se-á sobre a possibilidade de melhoria da eficiência do processo e sua conseqüente redução de custos, sem perda de qualidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A partir deste ponto serão descritos os principais métodos de alocação, classificações e sistemas de acumulação de custos utilizados amplamente na Contabilidade de Custos, por autores consagrados, e na publicação SGM – 304 – NORMAS SOBRE CONTABILIDADE DAS OMPS, da Marinha do Brasil.

2.1 Conceitos básicos e terminologia contábil de custos

Gastos, Custos e Despesas são expressões semelhantes, mas que possuem significados diferentes visto sob o ponto de vista contábil. Em seu livro “*Contabilidade de Custos*”, o professor Martins (2003) descreve o significado dessas três expressões de forma bastante sucinta, conforme abaixo:

Gasto – Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente em dinheiro). [...] Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. [...] Despesa – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. (p.24 a 25)

Dessa forma, o Gasto se realiza quando os bens ou serviços adquiridos são prestados ou passam a ser de propriedade da OMPS. Já a expressão *Custo* revela uma espécie de gasto

relativo à produção; enquanto a expressão *Despesa* diz respeito aos gastos incorridos nas diversas áreas administrativas, que dão suporte a toda a infra-estrutura produtiva.

Normalmente, os custos mais frequentes são: remuneração do pessoal da produção (mão-de-obra direta); matéria-prima utilizada no processo produtivo; e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados pelos setores produtivos (mão-de-obra indireta). Em termos de despesas, as mais comuns são: remuneração do pessoal da administração; gastos de energia, de ligações telefônicas, material de limpeza e de expediente da área administrativa.

2.2 Classificações dos custos

No que diz respeito ao *relacionamento existente entre o custo e o produto*, os custos podem ser classificados em *diretos* e *indiretos*. **Custos Diretos** são aqueles apropriados diretamente aos bens ou serviços prestados, por existir uma medida objetiva de seu consumo. “São os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que podem ser perfeitamente conotados ao produto ou serviço executado” (BRASIL, 2008, p. 1-8). Dois exemplos desses custos são: a matéria-prima e a mão-de-obra da produção. Já os **Custos Indiretos** necessitam de um critério de rateio para serem apropriados os custos dos produtos ou serviços, devido à dificuldade da medição de seu consumo, como, por exemplo, salários dos supervisores ou chefes, gastos com manutenção e limpeza e energia. Na SGM-304 é encontrada, de forma bastante clara, a definição dos Custos Indiretos:

São os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que não podem ser conotados diretamente a um produto ou serviço, sendo apropriados aos centros de Produção/Atividade (PROD), de Apoio à Produção/Atividade (APP) ou aqueles relacionados às atividades secundárias prestadas pela OMPS-I/C/H. Tais custos são incorporados aos serviços ou produtos em elaboração, pela aplicação de um critério de rateio previamente estabelecido. (BRASIL, 2008, p. 1-8)

Horngren et all (2000, p. 19) comentam que o principal, com relação aos custos, “é saber quando eles têm um relacionamento direto ou indireto com um determinado objeto de custo.” Segundo os mesmos autores, os custos diretos são aqueles que estão relacionados a um determinado objeto de custo, podendo ser, com este, identificado de maneira economicamente viável. Já os indiretos, mesmo possuindo alguma relação com determinado objeto de custo, não podem ser, com este, identificados de maneira economicamente viável, sendo, para isso, utilizado algum critério de rateio.

A Figura 1 mostra de forma bastante clara o relacionamento entre Custos Diretos e Indiretos e sua forma de apropriação ao produto ou serviço final.

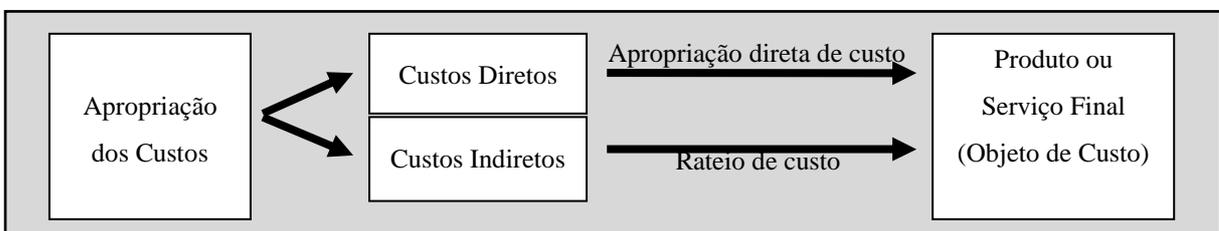


Figura 1- Apropriação de Custos (Fonte: Adaptada de Martins, 2003)

Diferentemente, no que diz respeito ao *volume de produção*, os custos podem ser classificados em *fixos* e *variáveis*. **Custos Fixos** são aqueles em que seu valor total não varia proporcionalmente ao volume de produtos fabricados ou de serviços prestados. São “frequentemente conhecidos como custos da capacidade de produção” (BRASIL, 2008, p. 1-18). Os **Custos Variáveis** variam proporcionalmente ao volume produzido ou ao volume de serviços prestados. Dessa forma, esses custos permanecerão nulos caso não haja nenhuma atividade de produção de bens ou serviços. De acordo com Braga (1995), os custos variáveis

são aqueles “[...] cujo valor total aumenta ou diminui direta e proporcionalmente com as flutuações ocorridas na produção”. Existem, ainda, os **Custos Mistos** que se comportam como fixos dentro de um determinado nível de atividade. Ultrapassado esse nível, assumem características de custos variáveis. Warren et all (2003) chama a atenção que “os Custos Mistos são também chamados de *Semivariáveis* ou *Semifixos*.”

2.3 Outras classificações de custos utilizados pelas OMPS

Mão-de-Obra Direta (MOD) - é a mão-de-obra vinculada diretamente ao produto fabricado ou serviço realizado pela OMPS.

Mão-de-Obra Indireta (MOI) – é a mão-de-obra não vinculada diretamente ao produto fabricado ou serviço realizado pela OMPS. Conforme descrito na SGM-304 (2008):

Normalmente, a mão-de-obra é classificada como indireta quando a sua finalidade é apoiar o setor produtivo ou quando há a dificuldade de identificá-la diretamente a um serviço ou produto. (p. 1-9)

Mão-de-Obra Administrativa (MOA) – é a mão-de-obra totalmente desvinculada das atividades de produção ou prestação de serviços. Está voltada, exclusivamente, à prestação de serviços administrativos necessários ao funcionamento da OMPS, como OM.

Material Direto (MD) – é o material utilizado pela OMPS que pode ser objetivamente identificado no custo do produto final ou na execução dos serviços.

Material Indireto (MI) – é o material utilizado pela OMPS que não pode ser objetivamente identificado no custo do produto final ou na execução dos serviços. Da mesma forma, classificam-se como indiretos aqueles que, por sua irrelevância e pelo grau de dificuldade de sua medição, não justificam o controle específico de seus custos. Por isso, para serem alocados aos produtos ou serviços, necessitam do uso de algum *critério de rateio*.

Material Administrativo (MA) – “É todo material utilizado nos setores administrativos das OMPS.” (BRASIL, 2008, p. 1-9).

Serviços de Terceiros Diretos (STD) – “Correspondem aos serviços subcontratados pelas OMPS para aplicação direta no produto ou serviço.” (BRASIL, 2008, p. 1-10).

Serviços de Terceiros Indiretos (STI) – “São serviços subcontratados pela OMPS, aplicados indiretamente no setor produtivo e destinados à sua manutenção, tais como: água, telefone e energia elétrica.” (BRASIL, 2008, p. 1-10).

Serviços de Terceiros Administrativos (STA) – “Serviços subcontratados para manutenção e funcionamento dos seus setores administrativos das OMPS.” (BRASIL, 2008, p. 1-10).

2.4 Métodos de custeio

Custeio significa a forma pela qual os custos são apropriados aos bens ou serviços produzidos. Segundo Crepaldi (2004) “*os métodos de apropriação de custos mais populares na Contabilidade de Custos são: Custeio por Absorção e Custeio Variável*”.

O **Custeio por Absorção** apropria todos os custos, diretos e indiretos, fixos e variáveis, incorridos na produção, ao valor dos produtos e serviços realizados. De acordo com Martins (2003), “... *todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos*.”. Segundo o mesmo autor, este método está de acordo com os princípios gerais de contabilidade.

Crepaldi (2004) comenta que, no Custeio por Absorção:

[...] todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Assim, tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se aos produtos. Os primeiros, pela apropriação direta, e os indiretos, por sua atribuição por meio de critérios de rateio. (p. 87)

Diferentemente, o **Custeio Variável** apropria, ao valor dos produtos e serviços realizados, somente os custos variáveis correspondentes. “*Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim com despesas*” (CREPALDI, 2004, p. 117).

Horngren et all (2000) diferencia os dois métodos de custeio apenas em um único aspecto conceitual: “se os custos de fabricação fixos, diretos e indiretos, são levados em consideração, ou não, na avaliação dos estoques.”

2.5 Sistemas de acumulação de custos

Existem dois tipos básicos de sistemas para apropriar os custos aos produtos ou serviços: o sistema de acumulação de custo **por Ordem de Produção** e o sistema de acumulação de custo **por Processo**. O que diferencia um sistema do outro é o tipo de produto usado como objeto de custo. De acordo com Horngren et all (2000), o Custeamento por Ordem de Produção é utilizado em indústrias onde cada unidade ou lote de produto tende a ser peculiar ou diferenciado do outro. Já o Custeamento por Processo “*é encontrado onde há uma produção em massa de unidades idênticas numa seqüência de vários processos*”. Nessa abordagem, não existe uma preocupação em fazer distinção entre as unidades dos produtos ou serviços realizados. Por este sistema calcula-se “[...] a média dos custos para se obter o custo unitário de fornecer um produto ou serviço similar a vários clientes.” (HORNGREN et all, 2000, p. 68).

2.6 Métodos de alocação do custo dos departamentos de apoio

Existem três métodos de alocação dos custos dos departamentos de apoio: direto, passo a passo e recíproco.

O **método da alocação direta** é o mais comumente utilizado. Por este método, os custos dos departamentos de apoio são, diretamente e exclusivamente, alocados aos departamentos operacionais, utilizando, para isso, uma base de rateio como, por exemplo, o total de horas orçadas de mão-de-obra empregada nos departamentos operacionais.

O **método da alocação passo a passo** é mais preciso do que o primeiro. Este método reconhece os custos dos serviços prestados entre os departamentos de apoio. Porém, é necessária a ordenação desses departamentos conforme o sentido de alocação dos custos. Conforme detalhado por Horngren et all (2000):

Os custos do departamento de apoio classificado em primeiro lugar na seqüência são alocados aos outros departamentos de apoio e aos departamentos operacionais. Os custos do departamento classificado em segundo lugar são alocados aos departamentos de apoio restantes e aos departamentos operacionais. O processo repete-se até que os custos do último departamento de apoio da lista tenham sido acoados aos departamentos operacionais. (p. 339)

O **método da alocação recíproca** é mais preciso entre os anteriores. Este método leva em consideração os custos dos serviços prestados mutuamente entre os departamentos de apoio, permitindo a alocação de custos interdepartamentais na sua integridade.

3 METODOLOGIA

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

3.1 Método de pesquisa

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

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

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

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

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

Esta pesquisa pode ser classificada quanto ao seu objetivo como exploratória, pois busca um padrão de mensuração de custos que possa ser aplicado na Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM). Segundo Collis et all (2005), este tipo de estudo busca padrões, idéias ou hipóteses, ao invés de testar ou confirmar uma hipótese.

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

Para Cooper et all (2003), o primeiro passo em um estudo exploratório “é a busca de literatura secundária, sendo que os estudos feitos por terceiros, com objetivos próprios, representam dados secundários.” Assim, o primeiro estágio da pesquisa foi um exame da literatura existente sobre a Contabilidade de Custos, Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e a Pagadoria de Pessoal da Marinha.

Foi realizada pesquisa bibliográfica em revistas especializadas, livros, artigos, dissertações, teses, trabalhos apresentados em congressos e disponíveis na rede mundial de computadores (internet) e, ainda, nas normas internas da MB como fonte para o desenvolvimento das idéias centrais e como referência às principais informações utilizadas ao longo deste estudo, uma vez que a pesquisa bibliográfica se caracteriza por ser um “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas” (VERGARA, 2003, p.48).

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

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

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

Já Collis et all (2005) citam que este método “é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”. No caso da presente pesquisa, procurou-se entender o Sistema OMPS e a forma de acumulação de custos para aplicá-la como instrumento do processo de elaboração da folha de pagamento de pessoal na MB.

Na análise qualitativa, houve alguns momentos que foram feitas quantificações, fato que pode ser compreendido como uma complementação da abordagem, sem que isso implique em análises estatísticas mais profundas.

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

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

3.2 Estudo de caso

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

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

Lüdke et all (1986) citam as características ou princípios frequentemente associados ao estudo de caso:

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

Quanto ao método de coleta de dados num estudo de caso, “podem ser verificadas a análise documental, as entrevistas e a observação” (COLLIS et all, 2005, p. 73). Na presente pesquisa, foram utilizadas todas estas três técnicas.

3.3 Unidade de análise - A Pagadoria de Pessoal da Marinha

“Uma unidade de análise é o tipo de caso ao qual as variáveis ou fenômenos estão sendo estudados e o problema da pesquisa se refere, e sobre o qual se coletam e analisam dados” (COLLIS et all, 2005, p. 73). Segundo estes autores, numa abordagem de estudo de caso há somente uma unidade de análise, como por exemplo, uma organização.

A unidade de análise escolhida foi a Pagadoria de Pessoal da Marinha, em função da sua representatividade para a Marinha do Brasil, bem como pela disposição em fornecer os

dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa. Outro motivo relevante foi o fato do segundo pesquisador trabalhar na mesma, tendo assim maior facilidade para coletar dados.

4 O CASO PAGADORIA DE PESSOAL DA MARINHA

A PAPEM é órgão integrante do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), tendo como missão administrar os sistemas de pagamento atinentes ao pessoal da Marinha no país e no exterior, tendo como uma de suas principais tarefas **executar o pagamento do pessoal militar e civil, ativo e inativo, e pensionistas**. Para a prestação desse serviço a PAPEM está estruturada de acordo o previsto no seu Regulamento Interno.

Em agosto de 2007, a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) realizou uma Visita Técnica à Pagadoria de Pessoal da Marinha, a fim de verificar a adequação da organização administrativa ao cumprimento de sua missão e, adicionalmente, a realização de diversas tarefas, dentre as quais:

- Identificação e mapeamento dos processos críticos de negócio;
- Descrição das atividades e responsabilidades relativas aos processos críticos;
- Dimensionamento da carga de trabalho e relação homem/hora envolvidos com os processos críticos; e
- Estabelecimento de uma tabela de lotação de pessoal adequada às atividades realizadas pela PAPEM.

É por meio do delineamento que se determina a quantidade e valor da mão-de-obra e materiais, diretos e indiretos, utilizados pela OMPS, por ocasião do faturamento dos seus serviços prestados.

Dessa forma, neste capítulo foram delineados todos os custos operacionais inerentes ao processo de elaboração da folha de pagamentos da Marinha, com base nos dados obtidos no relatório da Visita Técnica realizada pela DFM e em informações atualizadas colhidas dos diversos departamentos.

4.1 Metodologia aplicada na apuração dos custos

Para o cálculo do homem-hora de mão-de-obra direta, dos índices de distribuição dos custos indiretos e das taxas de despesas administrativas, foi utilizada a mesma metodologia preconizada pela SGM-304 e empregada pelas OMPS no cálculo do faturamento dos seus serviços.

Para a apuração dos custos operacionais envolvidos no processo de elaboração da folha de pagamentos, pela PAPEM, quanto ao método, foi utilizado o de **Custeio por Absorção, com departamentalização**, a fim de reduzir ao máximo as distorções do rateio dos custos indiretos; quanto ao sistema, será utilizado o de **Acumulação de Custo por Processo**, por atender a um grande volume de pessoas ao mesmo tempo, não se destinando a um cliente específico; e quanto ao método de alocação dos custos dos departamentos de apoio, será aplicado o **método da alocação passo a passo**, por ser mais preciso do que o método de alocação direto e mais adequado do que o método de alocação recíproco, devido ao fato de, basicamente, não existir reciprocidade de prestação de serviços entre os departamentos de apoio.

4.2 Classificação da mão-de-obra e cálculo do valor do homem-hora para apuração de custos (HHC)

Os gastos com a mão-de-obra são apurados de maneira peculiar, tendo em vista que não poderia ocorrer da mesma maneira que o de material e serviços. Estes correspondem aos gastos efetivamente empregados na produção ou no apoio à produção, ao passo que a mão-de-obra é um insumo já contemplado e pago pelo orçamento da MB, independentemente de seus militares e servidores realizarem ou não atividades relacionadas à elaboração da folha de pagamentos.

Levando-se em conta as atividades desempenhadas pelos diversos departamentos, a mão-de-obra ficou classificada da seguinte forma:

PAPPEM-01, PAPPEM-02, PAPPEM-50 – MOA

PAPPEM-10 e PAPPEM-20 – MOD

PAPPEM-30 e PAPPEM-40 – MOI

Os gastos com a folha de pagamento do pessoal classificado como MOD são compostos pela remuneração mensal bruta dos militares e servidores, adicionada da provisão da Gratificação Natalina e do Adicional de Férias e despesas de alimentação.

Para a realização do cálculo do HHC, foram consideradas as horas disponíveis de MOD do pessoal do PAPPEM-10 e PAPPEM-20.

Para o **cálculo do número de dias de trabalho**, foram consideradas as seguintes informações:

- Número de dias do mês: 30 dias.
- Licença de pagamento: 01 dia.
- Sábados e domingos: 08 dias.
- Dias úteis de trabalho: $30 - 01 - 08 = 21$ dias.

Para o **cálculo do total de horas de trabalho diário de MOD**, foram consideradas as seguintes informações:

- a) Efetivo atual (julho/2008):
 - Pessoal do PAPPEM-10 (jornada diária de 8 horas): 32
 - Pessoal do PAPPEM-20 (jornada diária de 8 horas): 17
 - Total de horas trabalhadas por dia: $8 \times 32 + 8 \times 17 = 256 + 136 = 392$ h
- b) Lotação atual:
 - Pessoal do PAPPEM-10 (jornada diária de 8 horas): 48
 - Pessoal do PAPPEM-20 (jornada diária de 8 horas): 29
 - Total de horas trabalhadas por dia: $8 \times 48 + 8 \times 29 = 384 + 232 = 616$ h

Com as informações obtidas nos itens anteriores, o **cálculo do total de horas de MOD** trabalhadas no mês, ficou da seguinte forma:

- a) Efetivo atual (julho/2008): 21×392 h = **8.232 h**
- b) Lotação atual: 21×616 h = **12.936 h**

Finalmente, para o cálculo do valor do HHC, foram utilizadas as seguintes

informações:

a) Efetivo atual (julho/2008):

Remuneração Bruta do pessoal do PAPEM-10 e PAPEM-20 (MOD)	R\$ 221.014,00
(+) Provisão da Gratificação Natalina	R\$ 18.417,83
(+) Provisão do Adicional de Férias	R\$ 6.139,28
(+) Etapa Alimentação ou Indenização de Alimentação	R\$ 3.684,90
(=) Gasto total de MOD da folha de pagamentos da PAPEM, no mês	R\$ 249.256,01

Cálculo do HHC:

Gasto total/total de horas de MOD previstas (R\$ 249.256,00/8.400 h) = R\$ 29,67/h

b) Lotação atual:

Remuneração Bruta do pessoal do PAPEM-10 e PAPEM-20 (MOD)	R\$ 327.503,00
(+) Provisão da Gratificação Natalina	R\$ 27.291,92
(+) Provisão do Adicional de Férias	R\$ 9.097,30
(+) Etapa Alimentação ou Indenização de Alimentação	R\$ 6.312,90
(=) Gasto total de MOD da folha de pagamentos da PAPEM, no mês	R\$ 370.205,12

Cálculo do HHC:

Gasto total/total de horas de MOD previstas (R\$ 370.205,12/12.936 h) = R\$ 28,62/h

4.3 Apropriação dos custos diretos

Para o faturamento do material consumido nas atividades principais e secundárias da folha de pagamentos, foram utilizados os custos registrados de consumo do SISTOQUE, pelo PAPEM-10 e PAPEM-20, sem qualquer acréscimo. No caso da MOD, como as atividades relacionadas à folha de pagamentos ocupam quase que a totalidade do tempo disponível do pessoal, tendo em vista a realização das atividades preparatórias, principais e derivadas do processo de pagamento de pessoal, foi considerado o custo de 100% da MOD disponível no mês.

4.4 Apropriação dos custos indiretos

Para distribuição dos custos dos *departamentos de apoio nível 1* (PAPEM-01, PAPEM-02 e PAPEM-50), por prestarem apoio a todos os demais departamentos, foi adotado, como melhor critério, o número de servidores dos departamentos beneficiados por seu apoio. Já a distribuição dos custos dos *departamentos de apoio nível 2* (PAPEM-30 e PAPEM-40) foi utilizado, como melhor critério, a quantidade de servidores que prestam apoio aos departamentos de produção da folha de pagamentos. Os resultados dessa metodologia podem ser verificados no Anexo A.

4.5 Alocação dos custos e custos totais da folha

Sob o ponto de vista da Contabilidade de Custos, os departamentos, compostos por pessoas e máquinas, representam centros de custos, onde, conforme Martins (2003), “*são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamentos de Produção) ou a outros departamentos (Departamentos de Apoio ou Serviços)*”.

Assim, a seqüência de apropriação dos Custos Diretos e Indiretos de cada departamento, seguiu o seguinte critério: todos os custos relativos ao PAPEM-01, PAPEM-02 e PAPEM-50 são transferidos para os demais departamentos de apoio e de produção; os custos do PAPEM-30 são transferidos aos departamentos de produção PAPEM-10 e PAPEM-20, e ao departamento de apoio PAPEM-40; os custos do PAPEM-40 são transferidos ao PAPEM-10 e PAPEM-20; por serem, exclusivamente, departamentos de produção, os custos

desses últimos departamentos são, finalmente, transferidos diretamente para o produto final, a folha de pagamentos.

No Anexo A foram detalhados os resultados obtidos da análise de todos os Custos, Diretos e Indiretos, de cada departamento, de acordo com o efetivo existente e a lotação de pessoal, tendo-se obtido o seguinte resultado:

Custo total com o efetivo existente: R\$ 668.330,56

Custo total com a lotação prevista: R\$ 899.077,56

5 AUTOMAÇÃO DE SISTEMAS

Atualmente, estão em desenvolvimento as especificações dos requisitos dos módulos de captação de dados, atualização de dados e cálculo da folha de pagamento mensal (Etapa 1) do novo Sistema Integrado de Pagamentos da Marinha (SISPAG2).

O sucesso da Etapa 1 permitirá uma forte vinculação do processo de digitação do pagamento ao setor de gestão de pessoal da MB, cujos dados estão disponíveis no Banco de Dados Integrador (BDI) da Diretoria de Pessoal da Marinha (DPMM).

De forma geral, esses módulos permitirão maior interface “on-line” entre Organizações Militares (OC) – Informantes Qualificados (IQ) – SISPAG, com implantação de diversas críticas que identificarão e enviarão mensagens de erro, por ocasião da digitação incorreta de dados cadastrais e valores pela OC, evitando que muitas horas de mão-de-obra direta (MOD) sejam desperdiçadas no PAPEM-11, durante a depuração dos dados (três dias), e no PAPEM-22, durante a execução do controle gerencial do SISPAG.

Dentre as principais novidades do SISPAG2, citam-se as seguintes críticas:

- Impedir comandos financeiros parametrizados para militares “em Acerto de Contas”;
- Sinalizar, para a origem do comando, que existem comandos de pagamento que, embora considerados corretos no momento da digitação, foram assinalados como errados em razão de inconsistência com outros comandos posteriormente alimentados no aplicativo, permitindo que possam ser acertados pela interface “on-line”;
- Efetuar teste de limite de margem consignável, para comandos imputados pela interface “on-line”, que estiverem corretos e forem comandos financeiros de desconto; e
- Efetuar testes cruzados de consistência entre todos os comandos referentes à mesma pessoa.

Concomitantemente ao desenvolvimento do SISPAG2, encontram-se também, em desenvolvimento, a nova versão do SISRES (Sistema de Responsabilidade) e do Reversão (Sistema de Reversão). Ambos os sistemas deverão, no futuro, estar integrados com o banco de dados do SISPAG2, evitando o uso excessivo de digitadores, reduzindo a possibilidade de erros e agilizando a pesquisa de informações de dívidas de pagamento com a União e de reversões de pagamentos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise e o entendimento do comportamento dos custos de uma organização prestadora de serviços, seja ela de natureza privada ou pública, ajudam a compreender o

relacionamento existente entre a variação desses custos e as variações ocorridas no volume de produção dessa organização, sendo a base fundamental para previsões orçamentárias eficazes.

Algumas decisões tais como, alteração de alguns processos internos, inclusão ou suspensão de atividades operacionais, investimentos em tecnologia e informática, capacitação de pessoal, por exemplo, podem resultar em grandes reduções de custos operacionais. No entanto, tais decisões não podem, em momento algum, deixar de lado a eficiência da gestão dos recursos e a eficácia dos resultados a serem alcançados.

Como pode ser verificado, neste trabalho, a Pagadoria de Pessoal da Marinha desempenha suas atividades com um efetivo menor do que o previsto em sua lotação de pessoal. Este fato, sob o ponto de vista financeiro, permite economia mensal aos cofres públicos de, aproximadamente, R\$ 230.000,00 (duzentos e trinta mil reais); do ponto de vista do pessoal, gera grande sobrecarga de trabalho aos envolvidos, direta e indiretamente, nas atividades pertinentes à elaboração do processo mensal da folha de pagamentos de pessoal, dando margem a riscos de erros humanos.

Dessa forma torna-se primordial o desenvolvimento de sistemas informatizados que viabilizem a redução do tempo de mão-de-obra direta da PAPEM no tratamento de dados incorretos inseridos pelas diversas Organizações Centralizadoras (OC), permitindo a utilização mais eficiente da MOD em atividades de produção da folha de pagamentos de pessoal.

O SISPAG2 deverá permitir, por meio de suas inovações tecnológicas e com a interface de dados com a nova versão do SISRES e do Reversão, um melhor tratamento das informações digitadas, aumentando a confiabilidade do sistema de pagamento de pessoal e diminuindo a sobrecarga de trabalho do pessoal envolvido.

Neste trabalho foram calculados os valores do homem-hora de mão-de-obra direta, dos departamentos de apoio e de produção, a fim de que possam ser utilizados como base para a tomada de decisões estratégicas na redução de custos inerentes às atividades operacionais realizadas na PAPEM.

É importante, ressaltar a necessidade de incentivar o aprimoramento profissional de todo o pessoal ligado à área produtiva, bem como a de apoio, por intermédio da participação em adestramentos, cursos, palestras e visitas técnicas a outras organizações públicas que desempenham atividades correlatas.

Referências

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

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

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

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

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial*. 3ª Edição: Ed. Atlas, São Paulo, 2004.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 7ª Edição: UFMG, 2004.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HORNGREEN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição: Ed. LTC, São Paulo, 2000.

HORNGREEN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5ª Edição: Ed. LTC, São Paulo, 2000.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. *Pesquisa em Educação: abordagem qualitativa*. São Paulo: Editora Pedagógica Universitária, 1986.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª Edição: Ed. Atlas, São Paulo, 2000.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

TRIPODI, T; FELLIN, P; MEYER, H. *Análise da Pesquisa Social*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade Gerencial*. 6ª Edição: Ed. Pioneira Thomson Laerning, São Paulo, 2001.

Anexo A

QUADROS DE DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS (LOTAÇÃO PREVISTA)

Departamentos de Apoio NÍVEL 1	Custos
PAPEM-01	R\$ 24.882,23
PAPEM-02	R\$ 42.382,88
PAPEM-50	R\$ 179.005,61
TOTAL	R\$ 246.270,72

Fonte: Os Autores

Distribuição dos custos dos Departamentos de Apoio NÍVEL 1			
Critério: nº de servidores dos demais departamentos			
Departamentos	nº de servidores	%	PAPEM-01, PAPEM-02 e PAPEM-50
PAPEM-10	48	37	R\$ 90.930,73
PAPEM-20	29	22	R\$ 54.937,31
PAPEM-30	26	20	R\$ 49.254,14
PAPEM-40	27	21	R\$ 51.148,53
TOTAL	130	100	R\$ 246.270,72

Fonte: Os Autores

Departamentos de Apoio NÍVEL 2	PAPEM-30	PAPEM-40
Custos recebidos dos Depts. de Apoio NÍVEL 1	R\$ 49.254,14	R\$ 51.148,53
Mão-de-Obra Indireta	R\$ 132.069,07	R\$ 146.112,38
Material Indireto	R\$ 84,50	R\$ 2.083,50
TOTAL	R\$ 181.407,71	R\$ 199.344,41

Fonte: Os Autores

Distribuição dos custos dos Departamentos de Apoio NÍVEL 2						
Critério: nº de servidores prestam serviços para os Departamentos de Produção						
Departamentos	Nº Servidores PAPEM-30	%	PAPEM-30	Nº Servidores PAPEM-40	%	PAPEM-40
PAPEM-10	26	100	R\$ 181.407,71	16	62	R\$ 122.673,48
PAPEM-20	0	0	R\$ -	10	38	R\$ 76.670,93
TOTAL	26	100	R\$ 81.407,71	26	100	R\$ 199.344,41

Departamentos de Produção	PAPEM-10	PAPEM-20
Custos recebidos dos Depts. de Apoio NÍVEL 1	R\$ 90.930,73	R\$ 54.937,31
Custos recebidos dos Depts. de Apoio NÍVEL 2	R\$ 304.081,19	R\$ 76.670,93
Mão-de-Obra Direta	R\$ 212.648,77	R\$ 157.556,36
Material Direto	R\$ 1.458,00	R\$ 794,28
TOTAL	R\$ 609.118,69	R\$ 289.958,88
QUANTIDADE DE BENEFICIÁRIOS	193.000	
CUSTO UNITÁRIO	R\$ 3,16	R\$ 1,50

Fonte: Os Autores

Anexo A

QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS (LOTAÇÃO EFETIVA)

Departamentos de Apoio NÍVEL 1	Custos
PAPEM-01	R\$ 24.882,23
PAPEM-02	R\$ 37.243,22
PAPEM-50	R\$ 158.798,21
TOTAL	R\$ 220.923,67

Fonte: Os Autores

Distribuição dos custos dos Departamentos de Apoio NÍVEL 1			
Critério: nº de servidores dos demais departamentos			
Departamentos	nº de servidores	%	PAPEM-01, PAPEM-02 e PAPEM-50
PAPEM-10	32	38	R\$ 83.171,26
PAPEM-20	18	21	R\$ 46.783,84
PAPEM-30	16	19	R\$ 41.585,63
PAPEM-40	19	22	R\$ 49.382,94
TOTAL	85	100	R\$ 220.923,67

Fonte: Os Autores

Departamentos de Apoio NÍVEL 2	PAPEM-30	PAPEM-40
Custos recebidos dos Depts.de Apoio NÍVEL 1	R\$ 41.585,63	R\$ 49.382,94
Mão-de-Obra Indireta	R\$ 97.213,53	R\$ 97.284,68
Material Indireto	R\$ 84,50	R\$ 1.315,89
TOTAL	R\$ 138.883,66	R\$ 147.983,51

Fonte: Os Autores

Distribuição dos custos dos Departamentos de Apoio NÍVEL 2						
Critério: nº de servidores prestam serviços para os Departamentos de Produção						
Departamentos	Nº Servidores PAPEM-30	%	PAPEM-30	Nº Servidores PAPEM-40	%	PAPEM-40
PAPEM-10	16	100	R\$ 138.883,66	11	55	R\$ 81.390,93
PAPEM-20	0	0	R\$ -	9	45	R\$ 66.592,58
TOTAL	16	100	R\$ 138.883,66	20	100	R\$ 147.983,51

Fonte: Os Autores

Departamentos de Produção	PAPEM-10	PAPEM-20
Custos recebidos dos Depts. de Apoio NÍVEL 1	R\$ 83.171,26	R\$ 46.783,84
Custos recebidos dos Depts. de Apoio NÍVEL 2	R\$ 220.274,60	R\$ 66.592,58
Mão-de-Obra Direta	R\$ 161.536,20	R\$ 87.719,81
Material Direto	R\$ 1.458,00	R\$ 794,28
TOTAL	R\$ 466.440,06	R\$ 201.890,50
QUANTIDADE DE BENEFICIÁRIOS	193.000	
CUSTO UNITÁRIO	R\$ 2,42	R\$ 1,05

Fonte: Os Autores