**Informações gerenciais oriundas dos métodos de custeio no âmbito das Organizações Militares Prestadoras de Serviços**

**Autoria:** C-ApA-IM 2022 – 045

**RESUMO**

O presente artigo tem o propósito de estudar as informações gerenciais que podem ser extraídas dos métodos de custeio no âmbito das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Neste sentido, foram realizadas pesquisas bibliográficas e documentais a fim de identificar informações que pudessem advir da contabilidade de custos para análise da contabilidade gerencial, com posterior apoio à tomada de decisão. Para tal, foram analisados três dos principais métodos de custeio: por absorção, variável e por atividades. A análise permitiu identificar as possíveis informações gerenciais, bem como, mostrou o alinhamento da Marinha do Brasil com o contido na literatura, bem como, a preocupação que a Força demonstra com a mensuração dos custos de suas atividades.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial. Métodos de Custeio. Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Informações Gerenciais.

**1 INTRODUÇÃO**

Nos últimos anos, parte da população vem passando por dificuldades de ser assistida por serviços públicos de qualidade, fato este que é assunto atual de debates de políticos e, em sua maioria, é explicado como consequência de restrições orçamentárias.

Aliado a esta situação, a crescente e fundamental participação da sociedade no controle dos gastos públicos, acompanhada do aumento da necessidade por transparência, fazem com que o mau uso de recursos públicos seja rapidamente percebido e questionado por este controle social que vem se fortalecendo ao longo dos anos, com participação da mídia e o crescente interesse do povo.

Em harmonia a este assunto, o aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos é fundamental, pois há a necessidade de os Órgãos Públicos controlarem com rigor os escassos recursos públicos e, por conseguinte, promoverem maior eficiência, eficácia e economicidade em sua execução.

Sob esta ótica, ao longo dos anos a Administração Pública busca a melhoria do tratamento dos recursos públicos, em especial da melhor aplicação das receitas arrecadadas, estabelecendo regramentos por meio de leis, normas e resoluções.

Neste panorama, segundo Filgueiras (2015) a apuração de custos surge no setor público a fim de proporcionar aos gestores informações mais seguras sobre a execução de recursos sob sua responsabilidade, possibilitando a aplicação dos devidos ajustes durante a execução e contribuindo para a tomada de decisões.

A gestão de custos no setor público é parte integrante da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo o ramo responsável pela produção de informações contábeis que possibilitem aos gestores maior acurácia do processo de tomada de decisões (FILGUEIRAS, 2015, p.14).

A aplicação da contabilidade de custos no setor público ganhou força em 2011, quando a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) criou e implantou o Sistema de Informação de Custo do Governo Federal (SIC), a fim de contribuir com o controle de custos e fornecer informações gerenciais aos tomadores de decisões governamentais.

Como componente da Administração Pública direta, a Marinha do Brasil, envida esforços para o cumprimento destes controles e, para tal, em consonância com o sistema criado pelo Governo Federal, estabeleceu em 2018 o Sistema de Custos da Marinha (SCM), passando a gerenciar internamente, de forma mais detalhada, os custos da Força, o que pode ser corroborado com Silva e Lins (2017) que abordam a gestão de custos como ferramenta fundamental para a gestão estratégica de uma entidade.

Contudo, para que a Marinha do Brasil chegasse a este nível de controle gerencial foram necessárias mudanças, amadurecimento e evolução, pois muito antes da criação do SIC, a Marinha do Brasil já havia identificado a necessidade de apurar custos para auxiliar na melhoria da sua gestão.

Esta ideia pode ser explicada pelo fato de que até o ano de 1994 havia uma dificuldade muito grande de mensuração de custos das Organizações Militares industriais e prestadoras de serviços, sendo esta situação causadora de preocupação para a Alta Administração Naval (BRASIL, 2020).

Neste contexto, em 1994 foi criada a sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) que gerou transformações na cultura de gestão, pois se instituía a apuração e apropriação de custos, além disso, avistava-se fornecer às OMPS flexibilidade e adaptabilidade ao ambiente orçamentário bastante volátil (SANTOS *et al.*, 2013).

Fonseca e Sardinha (2003) trazem que a implantação da sistemática OMPS objetivava, por meio da contabilidade de custos, operacionalizar uma “Contabilidade Pública Gerencial”, na qual houvesse a possibilidade de visualizar os reais custos incorridos nas atividades das OMPS.

Contudo, há na literatura diversos métodos de custeio que podem ser adotados para a mensuração e a apuração dos custos das atividades desempenhadas, sendo que os dados gerados em cada método podem vir a auxiliar na produção de informações gerenciais para futuros subsídios na tomada de decisão.

Dessa forma o presente trabalho busca estudar de que forma os métodos de custeio podem gerar informações gerenciais para subsidiar as tomadas de decisão no âmbito das OMPS.

Para tal, há a análise, à luz da literatura, dos métodos de custeio que a Marinha do Brasil aborda em seu normativo interno sobre custos, identificando as possíveis informações gerenciais, subsequentes destes métodos, para as decisões sobre as OMPS.

A presente pesquisa se justifica pela relevância do tratamento de custos no setor público, em especial, considerando as restrições orçamentárias, o que exige dos administradores e gestores maior rigor na mensuração dos custos das atividades de suas Organizações.

Sob o prisma metodológico, esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, exploratória, bibliográfica e documental. Contando com consulta e análise da literatura da contabilidade de custos, contabilidade gerencial, de normativos, manuais técnicos, publicações internas da Marinha.

O artigo está estruturado em cinco seções, sendo esta introdução a primeira delas. No segundo tópico encontram-se os fundamentos teóricos que foram a base da pesquisa. Na terceira seção estão expostos os conceitos da metodologia utilizada no estudo. No quarto tópico são apresentados os dados e com as análises realizadas. Finaliza-se a artigo com a quinta seção na qual são feitas as considerações finais.

**2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Conforme colocado por Collis e Hussey (2005), a busca na literatura deve aumentar o conhecimento do assunto, auxiliando o pesquisador a evidenciar o seu assunto de pesquisa.

Com isso, nesta seção serão revisados os principais conceitos que serão a base para a pesquisa.

2.1 CONTABILIDADE

            Segundo Marion (2022, p.4), “a contabilidade é o instrumento que, com base no estudo do patrimônio, fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões, dentro e fora da entidade”.

            Souza (2012) corrobora com esta definição ao expressar que a contabilidade é a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades e, por objetivo, o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações aos seus usuários.

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

            Atualmente, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil é regida pela Lei 4.320/1964 e, conforme exposto por Filgueiras (2015), a contabilidade no setor público não recebeu novos regramentos em nível de lei que viessem substituir ou alterar a Lei 4.320/1964. Contudo, ainda segundo Filgueiras (2015), o Conselho Federal de Contabilidade liderou o processo evolutivo publicando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo estas normas fruto do alinhamento com os normativos internacionais emitidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Adicionalmente, neste mesmo sentido, é visto que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público “deve controlar fenômenos relacionados ao orçamento público, custos e controles de atos potenciais que possam impactar o patrimônio futuro e outros controles financeiros” (BEZERRA FILHO, 2021).

Corroborando com estas definições, para Mauss e Souza (2008), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da Contabilidade que estuda, controla e evidencia a movimentação de recursos públicos que afetam o patrimônio público, ou que nele causem variações.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL

            Para Grzeszezeszyn (2005), a contabilidade gerencial pode receber diversas definições, tendo informação e gestão como palavras-chave para o seu entendimento.

            A contabilidade gerencial é entendida como uma atividade estratégica da organização usada para o planejamento, avaliação, controle dentro dela e, para garantir a utilização de recursos de forma responsável (IFAC, 1998, tradução nossa).

            Segundo Macohon e Beuren (2016), a contabilidade gerencial encontra-se em um estágio no qual “a atenção se deslocou à geração ou criação do valor, com o uso eficaz dos recursos, das tecnologias que examinam os medidores do valor do cliente, do valor do acionista e da inovação organizacional”.

            Corroborando com estas definições, para Garrison, Noreen e Brewer (2013) a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que envolve o fornecimento de informações aos gerentes para uso na própria organização.

            Aliado a estas ideias, Constante (2010) trata a contabilidade gerencial como aquela que disponibiliza informações aos gestores para que estes possam tomar suas decisões com a menor margem de erro possível.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

            Neste escopo, é relevante tratar da contabilidade de custos, pelo fato de esta de tratar, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) de uma das bases para a produção de informações para a contabilidade gerencial.

Com isso, traz-se como um breve histórico que o início do estudo da contabilidade de custos remete ao advento da Revolução Industrial (século XVIII), período em que o foco deixava de ser o controle de estoques e passava a ser o controle dos custo das atividades industriais, informação esta que possibilitaria conhecer o lucro real da indústria em um determinado período (MARTINS, 2003).

            Ainda segundo Martins (2003), à medida que as indústrias foram aumentando, a contabilidade de custos passava a ter seu reconhecimento como a ferramenta eficiente que seria capaz de auxiliar na gestão da entidade.

Para Filgueiras (2015), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que busca a produção de informações com o intuito de possibilitar a alocação mais criteriosa dos custos de produção aos produtos, bem como, auxiliar no processo de tomada de decisões.

**2.4.1 Custos**

Custos são os recursos consumidos no processo de produção de um bem ou serviço que se espera que tragam benefícios atuais ou futuros para a entidade após a conclusão do produto ou serviço (SILVA; LINS, 2015, p. 7).

Corroborando com tais autores, para Martins (2003) custo é o gasto financeiro relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, podendo ser direto ou indireto.

Alia-se a estes pensamentos o conteúdo trazido por Garrison, Noreen e Brewer (2013), no qual descrevem que os gestores precisam das informações de custos para a preparação de planejamentos e para a tomada de decisões.

A Marinha do Brasil define custos em consonância com os autores supracitados, pois de acordo com as Normas sobre o Sistema de Custos da Marinha do Brasil (SGM-307) custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços e ressalta que objeto de custo é tudo aquilo que se pretende mensurar custo, ou seja, algo de que o administrador necessita ter a informação dos custos (BRASIL, 2020).

Nesse mesmo âmbito, a SGM-307 define que o objeto de custo pode ser formado por um ou mais centros de custos para o fornecimento de informações gerenciais (BRASIL, 2020).

Complementa-se que a contabilidade gerencial e a contabilidade de custos caminham no mesmo sentido, pois segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) os custos como sendo um importante elemento de muitas decisões de negócios.

**2.4.1.1 Custo direto**

 Para Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.44), custo direto é “aquele que pode ser facilmente associado a um objeto de custo específico”, sendo que seu conceito se estende para além de apenas materiais diretos e mão de obra direta.

 A Marinha do Brasil define na SGM-307, no mesmo sentido, o custo direto como aquele que se pode facilmente relacionar a um determinado centro de custo.

**2.4.1.2 Custo indireto**

 Garrison, Noreen e Brewer (2013) definem custo indireto aquele que não pode ser fácil e convenientemente associado a objetos de custo especificados, dessa forma, há a necessidade de aplicar uma base de rateio para estes custos.

 Em seu normativo, a Marinha do Brasil se alia a esta definição ao expressar que custos indiretos são aqueles “que os gestores não conseguem associar diretamente a um determinado centro de custos. Os custos indiretos são alocados aos centros de custos por meio de direcionadores de custos ou de critérios de rateio, previamente estabelecidos” (BRASIL, 2020, p. 13).

**2.4.1.3 Centro de custo**

 Centro de custo é a unidade mínima de acumulação de custos, quer sejam eles classificados como diretos ou aqueles classificados como indiretos. A partir dos valores registrados nos centros de custos é possível que se realize análise de informações que podem ser exemplificadas como: consumo efetivo de determinado recurso; e o beneficiário daquele gasto (BRASIL, 2020, p. 13).

**2.4.1.4 Custo Fixo**

 Para Martins (2003), custos fixos são aqueles que, em determinado período, não variam, independente do volume de atividade desenvolvido.

 Garrison, Noreen e Brewer (2013) corroboram com esta definição quando dizem que custo fixo é um custo que permanece constante, no total, mesmo quando há mudanças no nível de atividade.

**2.4.1.5 Custo Variável**

 Garrison, Noreen e Brewer (2013) definem custo variável como um custo que varia, no total, em proporção direta a mudanças no nível de atividade.

 Martins (2003) define, no mesmo sentido, os custos variáveis como são aqueles cujo valor total se modifica de forma direta e proporcional ao seu volume de produção.

**2.4.2 Método de custeio**

            Para que se possa construir as informações de custos, são utilizados métodos e técnicas contábeis na elaboração de dados sobre os custos e o processo produtivo e, segundo Martins (2003) tais métodos são conhecidos por métodos de custeio.

 Nesse sentido, segundo Machado e Holanda (2010), no setor governamental não há limitação legal quanto a qual método de custeio a Organização deve utilizar, cabendo à Instituição definir o que for julgado por seus decisores o melhor.

            Martins (2003) corrobora com esta ideia pois expressa que o método de custeio a ser adotado deve ser definido com base no que se quer com o sistema, bem como, dependerá de para que e para quem se destinam as informações por ele identificadas.

            A Marinha do Brasil, por meio de sua norma interna oriunda da Secretaria Geral da Marinha, SGM-307, trata método de custeio no mesmo sentido da literatura, como sendo o método para apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: variável, por absorção, por atividade e padrão (BRASIL, 2020).

**2.4.1.1 Custeio variável**

 É o método que considera como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos, dessa forma, os custos fixos não são considerados como custo de produção (BRASIL, 2020, p.15).

 Esta definição constante na norma da Marinha do Brasil se alia ao definido por Garrison, Noreen e Brewer (2013) que dizem que no método de custeio variável, apenas os custos que variam conforme a produção são apropriados ao produto, com isso os custos fixos não são tratados para o cômputo dos custos do produto.

 Martins (2003) ressalta, ainda, que como os custos fixos ficam separados, como consequência só vão os estoques os custos variáveis.

 Pelo fato de não incluir os custos fixos aos produtos, este método de custeio aborda o conceito de margem de contribuição como sendo, segundo Martins (2003), a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis. Entende-se despesa, segundo Martins (2003) como os gastos não relacionados ao processo produtivo.

**2.4.1.2 Custeio por absorção**

 O método de custeio por absorção é definido por Martins (2003) como aquele em que se apropriam, aos produtos elaborados, todos os custos de produção, independentemente de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, com a condição de serem custos relativos ao processo produtivo.

 Martins (2003) define, ainda, que a forma de aplicação do custeio por absorção segue uma sequência básica na qual o primeiro passo é identificar os custos, ou seja, os gastos que efetivamente fizeram parte do processo produtivo. Em seguida, são apropriados os custos diretos, sendo aqueles que foram identificados que estavam diretamente relacionados à produção. Por fim, o terceiro passo consiste em realizar a apropriação dos custos indiretos por meio de bases de rateio.

 Por meio da SGM-307, a Marinha do Brasil não define este método de forma diferente, pois o trata como aquele que consiste em apropriar todos os custos de produção aos bens elaborados ou serviços executados, com isso, todos os custos referentes aos esforços de fabricação são distribuídos para os serviços executados ou para os produtos acabados, ou que ainda estejam em processo de elaboração (BRASIL, 2020, p.15).

 O esquema abaixo apresenta de forma resumida as diferenças entre os métodos de custeio variável e por absorção:

**Figura 1 – Diferenças entre custeio variável e custeio por absorção.**



Fonte: Garrison, Noreen e Brewer (2013, p.233).

**2.4.1.3 Custeio por atividade ou método ABC**

 Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) no método de custeio ABC há a mudança do foco dos produtos e serviços produzidos geradores de custos, para as atividades que deram causa aos custos.

Para Martins (2003) o método de custeio por atividade consiste em uma metodologia na qual busca-se a redução das possíveis distorções que podem ser causadas por rateios arbitrários dos custos indiretos, dessa forma, o interesse deste método está nos custos indiretos. Ainda para este autor, quanto melhor a organização conseguir especificar suas atividades, melhor será a determinação e apropriação dos custos.

Corroborando com Martins (2003), Nakagawa (1994) aborda a ideia de que custeio por atividade evita distorções pelo fato de adotar bases específicas para a alocação dos custos nas atividades, dessa forma, permite mensurar os recursos consumidos pelo processo produtivo em cada atividade realizada.

Em harmonia a estes autores, Filgueiras (2015) trata o custeio por atividade como aquele em que os custos indiretos são alocados aos produtos com base nas atividades que a empresa desenvolve no processo produtivo, portanto, neste método, as atividades são as geradoras dos custos.

O esquema abaixo apresenta de que forma os custos são apropriados no custeio ABC:

**Figura 2 – Esquema de apropriação de custos no método ABC.**



Fonte: Pamplona (1997).

 Neste mesmo sentido, a SGM-307 corrobora com a literatura ao definir o método de custeio por atividade como o que considera as atividades desenvolvidas na produção como geradoras de custos e consumidoras de recursos.

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

            A ideia de aumentar a disponibilidade de informações de qualidade para subsidiar a tomada de decisões dos gestores, ultrapassa a contabilidade do setor privado e pode ser aplicada ao setor público (FILGUEIRAS, 2015).

            O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, criado pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2011, para Borges e Mario (2013), “é um banco de dados que usa a extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, como por exemplo SIAPE, SIAFI e SIGPlan”, para a gerar informações com o fito de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que permitam a alocação mais eficiente do recurso público.

            Para Holanda (2011), o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal apresenta-se como um marco no desenvolvimento de sistemas gerenciais de apoio à tomada de decisão no âmbito do setor público, por sua abrangência, por sua metodologia de construção e implantação.

2.6 SISTEMA DE CUSTOS DA MARINHA

            O Sistema de Custos da Marinha é o conjunto de organizações, procedimentos e informações que evidenciam os custos efetivos das atividades e produtos desenvolvidos pela MB, cuja expectativa é que a apuração dos custos da Força proporcione melhores condições para alocação de recursos, com a consequente melhora na qualidade dos gastos (BRASIL, 2018).

**3 METODOLOGIA**

            Neste tópico encontram-se as definições e classificações da pesquisa realizada e tem o intuito de apresentar o caminho que o autor percorreu para alcançar o objetivo da pesquisa.

Segundo Gil (2006) as pesquisas podem ser classificadas quanto: a natureza; a abordagem do problema; aos objetivos e os procedimentos técnicos empregados.

Quanto a sua natureza, a presente pesquisa é classificada como aplicada, tendo em vista o objetivo de geração de conhecimentos voltados à aplicação prática (GIL, 2006).

Segundo Prodanov e Freitas (2013), o processo e seu significado são os focos principais de abordagem de uma pesquisa qualitativa, desta forma, esta é a classificação da presente pesquisa quanto à abordagem do problema.

Pelo prisma dos objetivos e dos fins, esta pesquisa é classificada como descritiva pois buscará identificar, descrever e avaliar a contribuição da contabilidade gerencial na evolução da sistemática das OMPS na Marinha do Brasil, sendo que tal classificação corrobora com Collis e Hussey (2005) que trazem a pesquisa descritiva como aquela que além de descrever comportamentos, também é utilizada para a obtenção de características de um determinado assunto.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como bibliográfica e documental, pois foram utilizados materiais já publicados, como livros e artigos, bem como, contou-se com a utilização de documentos que não receberam tratamento analítico, como manuais e relatórios (GIL, 2006).

**4 ANÁLISE**

De acordo com a norma SGM-307, até o ano de 1994 existia uma preocupação muito grande da Alta Administração Naval no que tange à dificuldade de se mensurar os custos das atividades das Organizações Militares industriais e prestadoras de serviços (BRASIL, 2020).

Conforme colocado por Filgueiras (2015), havia nesta época a necessidade de se criar um sistema que proporcionasse que a Força tivesse informações confiáveis em relação aos gastos das Organizações Militares industriais e prestadoras de serviços.

Ainda segundo Filgueiras (2015), esta necessidade foi atendida com a criação das OMPS e da Sistemática OMPS.

A criação da Sistemática OMPS pode ser entendida como ponto de partida para uma mudança de cultura e postura dentro da MB, exemplificada pela busca pela redução dos custos e pelo aprimoramento dos controles, servindo como alternativa de solução para os problemas relacionados à determinação de custos que afetam o setor público (BRASIL, 2020).

Contudo, para que haja mensuração de custos e aprimoramento de controles, há a necessidade de se estabelecer o método de custeio a ser adotado. Nesta conjuntura, segundo Filgueiras (2015), a Marinha do Brasil optou pela adoção do método de custeio por absorção.

 Seguindo a sequência lógica deste artigo, após identificadas as necessidades internas da Força, houve a criação das OMPS e da sistemática de OMPS na Marinha do Brasil. Nesta sistemática, as OMPS precisam mensurar e controle os custos de suas atividades, para tal são utilizados métodos de custeio, porém, estes métodos podem fornecer dados que ultrapassam os limites da contabilidade de custos e que apoiam a contabilidade gerencial, que utiliza, conforme identificado no referencial teórico, informações para auxílio à tomada de decisão.

 Neste contexto, após a revisão bibliográfica, foi possível identificar informações oriundas dos métodos de custeio que podem ser úteis à contabilidade gerencial das OMPS e, por conseguinte, na tomada das decisões relativas a estas Organizações Militares.

 Tratando inicialmente a respeito do método de custeio por absorção, pode-se verificar que por ser derivado dos princípios da Contabilidade, é o método aceito pela legislação.

 Além disso, pelo fato de considerar todos os custos do processo de produção, é capaz de identificar e estabelecer o custo total e o custo unitário para cada produto ou serviço. Um tipo de informação relevante, oriunda deste método, para uma OMPS como por exemplo o Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM), OMPS esta que produz medicamentos, é o fato de conseguir mensurar o custo total de um medicamento produzido, envolvendo não apenas os custos que estariam diretamente ligados à produção, mas também os indiretos e os fixos.

Outro exemplo de informação relevante oriunda deste método, mais uma vez pelo fato de todos os custos serem incorporados aos produtos, faz com que os custos, ao final do processo de produção sejam convertidos em estoques e, de acordo com a contabilidade aplicada ao setor público, serão incorporados ao patrimônio da organização.

Contudo, para este método há a necessidade de cada OMPS aplicar bases de rateio coerentes com as atividades, a fim de que não haja distorções na apuração dos custos, o que resultaria em informações menos interessantes para a tomada de decisão.

Por outro lado, quando se trata do método de custeio variável, suas informações não serem aceitas para a preparação das demonstrações contábeis.

Relembrando o conceito de custeio variável visto no referencial teórico, para Garrison, Noreen e Brewer (2013) tem-se como consequência de seu uso o fato de o custo de uma unidade de produto no estoque ou nos custos de produtos vendidos não conterem nenhum custo geral de produção que seja fixo.

Porém, levando esses conceitos para uso interno e gerencial das OMPS, o custeio variável traz, conforme apresentado no referencial teórico, o conceito de margem de contribuição, com isso, é possível que a OMPS identifique o quanto de sua atividade produtiva é composta por custos que variam com a produção e quanto é estrutural que independa da quantidade produzida. Pois, para Martins (2003), essa ferramenta possibilita avaliar o quanto cada bem/serviço contribui para o resultado da organização.

Informações gerenciais relevantes podem ser identificadas com este método de custeio e com a ferramenta da margem de contribuição, pois com esta é possível identificar o quanto o lucro aumenta a cada unidade a mais vendida. Ou seja, levando mais uma vez para o caso do LFM, com a utilização deste método, apenas para uso gerencial e não para fins de registros contábeis, é possível que os gestores conheçam, por meio da margem de contribuição, o quanto o lucro da OMPS aumenta a cada unidade de medicamento vendida, com isso, decisões como preço do produto, ou aumento, ou diminuição da produção podem ser revistas.

Retomando os conceitos de OMPS apresentados no referencial, o lucro é para estas Organizações Militares informação importante para o próprio funcionamento e manutenção de suas instalações e atividades.

Além dos dois métodos supracitados, como foi visto na revisão teórica, há ainda o método de custeio por atividade, ou método ABC, no qual são apontados pela organização quais as suas atividades que estão consumindo recurso no processo produtivo, agrupando-as nos centros de custos por atividades (FILGUEIRAS, 2015).

Neste contexto, o custeio por atividades permite que o gestor mensure os custos que as atividades produtivas venham a consumir no processo.

Levando para a realidade das OMPS, como é o propósito deste estudo, pode-se pensar, por exemplo, no caso de uma determinada atividade estar consumindo muitos recursos no processo produtivo e, ao ser verificado de forma pontual esta atividade, é identificado que nela há a terceirização de um serviço, pois não há a presença de um militar capacitado para tal execução. Neste exemplo, a informação oriunda do método de custeio seria relevante para que uma decisão na administração da OMPS fosse tomada, a fim de que a OMPS envidasse esforços para capacitar algum militar na atividade, ou para movimentar um militar para diminuir os gastos com a terceirização.

Além deste exemplo, o método ABC permite a oportunidade de aperfeiçoar atividades e diminuir a incidência de desperdícios e aumenta a transparência dos recursos consumidos pelas atividades.

Como aspecto comparativo, é possível observar que no Exército Brasileiro (EB) o método de custeio por atividades passou a ser adotado em 2007 e, nesse sistema, o EB, trabalha com atividades que representam um conjunto de processos que consomem recursos substanciais para sua produção. Esse método foi adotado visando a integração entre o planejamento e o controle das operações (CARMO, SILVA, 2011).

É importante frisar que, mais uma vez relembrando o contido no referencial teórico, a Marinha do Brasil, em consonância com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, estabeleceu o Sistema de Custos da Marinha que objetiva oferecer conteúdo informacional para subsidiar as decisões de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto. Ou seja, em meio aos variados métodos de custeio e às informações que por eles podem ser geradas, há a evidente preocupação da Força em estabelecer regras e apoio aos gestores para que os melhores métodos sejam definidos, as melhores informações sejam geradas e, por conseguinte, as melhores decisões possam ser tomadas.

**5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente artigo teve como objetivo principal estudar de que forma os métodos de custeio podem gerar informações gerenciais para subsidiar as tomadas de decisão no âmbito das OMPS.

Para atingi-lo, iniciou-se com a realização de uma pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema, com a análise de livros e de normas da Marinha do Brasil.

Sendo assim, foram abordados os principais conceitos dos métodos de custeio, apresentando suas definições na literatura e, mostrando que a Marinha do Brasil vai ao encontro dos livros ao definir os métodos em seu normativo interno.

Com isso, foi visto o que motivou a criação das OMPS e da sistemática OMPS na Marinha do Brasil, como uma forma de passar a mensurar os custos das atividades produtivas e dos serviços dentro da Força. Em seguida, mostrou-se de que forma as OMPS poderiam realizar a mensuração, identificando e definindo métodos de custeio. Além disso, foram identificados e exemplificados quais as informações gerenciais que podem advir de cada método de custeio.

É notória a preocupação da Marinha do Brasil com os princípios, com as regras e com a adoção de medidas que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público impõe. Fato este, claramente identificado com as atualizações dos normativos internos, como por exemplo a publicação da norma SGM-307

Por oportuno, com o intuito de fomentar estudos futuros, sugere-se o estudo das informações gerenciais que o Sistema de Custo da Marinha produz para embasar e auxiliar na tomada de decisões, relacionadas às OMPS, da Alta Administração Naval.

**REFERÊNCIAS**

ARAÚJO, Roberto Pinto; SILVA, Lino Martins da. **Aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública: Experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira**. XVII Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte/MG, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/691>. Acesso em: 13 out. 2022.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Abordagem objetiva e didática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2021. 202 p.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. **A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional**. Revista de Administração Pública, v. 47, p. 469-491, 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/7sV8zs34W5Jyg5PwqrwDZCv/?format=html>. Acesso em: 5 out. 2022.

BRASIL. Comando da Marinha. Diretoria de Finanças da Marinha. **Circular nº 22/2019**. Rio de Janeiro : Sistema de Custos da Marinha (SCM), 2018.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. SGM-307: **Normas sobre o Sistema de Custos da Marinha**. Brasília, DF, 2020.

CARMO, LUIS PAULO FARIA; SILVA, LINO MARTINS. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)**. Revista UniAbeu, v.4, n.6, 2011. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/8107>. Acesso em: 18 out. 2022.

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

CONSTANTE, Fabrício. **A contabilidade como ferramenta gerencial aplicada em uma empresa do ramo industrial-comercial**. Monografia. Centro Universitário Municipal de São José–USJ, 2010. Disponível em: <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/45727464/Contabilidade-como-ferramenta-gerencial-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1668038554&Signature=MXTOIptWDfxT5lRe87~HMIFVWJsIjww-lhaZQfYNvzEw1Ok6eKFgYBmt6PoFBTs0d-FiRQKB9pM73yZWKo8EYb8~UxyQwIfZuujfnRgTPlZq6v67E0U-VidWy-3l1hG8mfI35C-BseHgaPra4XeaWoE6cHQ7maLswfrl~yzkixPLfNXWGjrSzd0jnOZoZssZt8WfgEnxYLbqMZUuDQaNhQWWmq5naqD1SNbqf8uhl~-xSQ87qIx4NmZuS66Hi3jqjqG8U5vkaL0WrLMvMkZ1BKgv3yJklKx9Fdu9AsRiBRv5uJgq5xhYukNumwIyvG8NJU6H20cdZLyZGB1Wc-lchQ__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA>. Acesso em: 12 set. 2022.

FILGUEIRAS, Marcelo Vallim. **O emprego do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no âmbito da Marinha do Brasil**. 2015. 96 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UERJ, [*S. l.*], 2015. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/8150>. Acesso em: 9 set. 2022.

FONSECA, Fabio Brasil Carvalho da; SARDINHA, José Carlos. **Contabilidade de custos em órgãos públicos industriais–um estudo de caso sobre as organizações militares prestadoras de serviços da marinha**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 8, n. 1, 2010. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/694>. Acesso em: 12 set. 2022.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Christiane de Brito. 14. ed. [S.l.]: AMGH Editora Ltda., 2013. 751 p.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GRZESZEZESZYN, Gilberto. **Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização**. Revista Capital Científico-Eletrônica, v. 3, n. 1, p. 09-28, 2005. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/607>. Acesso em: 13 set. 2022.

HOLANDA, Victor Branco de. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, n. 2, p. 121-127, 2011. Disponível em: <https://repec.org.br/repec/article/view/346>. Acesso em: 13 set. 2022.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **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, p. 791-820, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/sYYrhjhyGpwryFBcPP7xjfz/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 14 set. 2022.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 15, n. 45, p. 09-22, 2016. Disponível em: revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2242. Acesso em: 22 out. 2022.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022. 296 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. Editora Atlas SA, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para Análise Crítica do Sistema de Custos ABC**

**através da avaliação de Direcionadores de Custos.** Tese de doutorado em Administração de

Empresas. EAESP/FGV, 1997. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4611>. Acesso em: 23 out. 2022.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos *et al.* **A sistemática de Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS): perspectivas e tendências em 19 Anos de existência**. 2013. Disponível em: <https://www.unirios.edu.br/revistarios/media/revistas/2013/7/a_sistematica_de_organizacoes_militares_prestadoras_de_servico.pdf>. Acesso em: 12 set. 2022.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos**: Contabilidade, Controle e Análise. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 273 p.

SOUZA, Sérgio Adriano de. **Contabilidade geral 3D**: básica, intermediária e avançada. São Paulo: Método, 2012. 1618 p.