

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

MARCOS PANDINO FERREIRA

CUSTOS E DESPESAS NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso no Comando da
Aeronáutica

Brasília, DF.
2014

MARCOS PANDINO FERREIRA

CUSTOS E DESPESAS NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso no Comando da
Aeronáutica

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação da Professora Doutora Mariana Guerra, sobre Contabilidade Pública, na área de Contabilidade de Custos.

Brasília, DF.
2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

FERREIRA, Marcos Pandino.

Custos e despesas no setor público: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica. Marcos Pandino Ferreira – 2014. 49 f.

Monografia – Universidade de Brasília, Distrito Federal, 2014.

Bibliografia: f.32-33

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Mariana Guerra.

1.Custos. 2.Despesas. 3. Comando da Aeronáutica. 4. Coeficientes

MARCOS PANDINO FERREIRA

CUSTOS E DESPESAS NO SETOR PÚBLICO: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação da Professora Doutora Mariana Guerra, sobre Contabilidade Pública, na área de Contabilidade de Custos.

Aprovado em 07 de julho de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a. Dr.^a. Mariana Guerra
Universidade de Brasília

Prof. M.Sc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira
Universidade de Brasília

Jorge Martins Barbosa
Mestre

Dedico este trabalho à minha esposa Alessandra e às minhas filhas Amanda e Gabriela, por terem compreendido minha ausência em todo esse tempo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela misericórdia em permitir que eu concluísse este curso.

À minha esposa e filhas, que mesmo na dor da ausência souberam compreender o quanto essa formação é importante para mim.

Aos meus pais, que na simplicidade de suas vidas souberam me ensinar os valores que guardarei para sempre.

Aos meus amigos do Comando da Aeronáutica, que me auxiliaram em tudo o que foi possível.

À Universidade de Brasília, por me propiciar um conhecimento que me torna um profissional e um cidadão melhor.

À Professora Mariana Guerra, que com maestria e empolgação conduziu a orientação deste trabalho.

Ao Comando da Aeronáutica, instituição na qual tenho o orgulho de trabalhar e à qual espero poder contribuir para o aprimoramento.

RESUMO

Não é raro encontrar na mídia ou até mesmo no âmbito do serviço público a informação de que os custos de determinada atividade ou órgão são representados por seus empenhos, o que conceitualmente é um equívoco. Este estudo teve por objetivo analisar as diferenças entre custos e despesas no Setor Público, verificando o grau de correlação entre essas duas variáveis, bem como analisando se há similaridade no comportamento dos custos e das despesas entre organizações que realizam atividades afins. Para tanto, foram observados os custos e as despesas empenhadas das Unidades Gestoras Executoras (UGE) do Comando da Aeronáutica localizadas na cidade do Rio de Janeiro, no período de 2008 a 2013. Como instrumento, foram utilizadas a análise horizontal e vertical para ambas as variáveis, bem como calculados o coeficiente de correlação entre elas e o coeficiente de determinação. Os resultados apontaram que, para a quase totalidade das unidades, os custos sempre estiveram acima das despesas empenhadas ao longo do período observado, também evidenciaram que mesmo unidades que desempenham atividades similares apresentaram um comportamento distinto, tanto para os custos quanto para as despesas empenhadas. Com isso, há indícios de que o orçamento executado por meio das despesas empenhadas não esteja sendo suficiente para custear as atividades finalísticas da maioria das UGE daquela localidade.

Palavras-chave: Custos. Despesas. Comando da Aeronáutica. Coeficientes

ABSTRACT

It is not rare to find in the media or even in the context of public service information from the costs of a particular activity or body are represented by their commitments, which is conceptually a mistake. This study aimed to analyze the differences in costs and expenses in the Public Sector, checking the degree of correlation between these two variables, as well as analyzing whether there is similarity in the behavior of costs and expenses among organizations that perform similar activities. To do so, the costs and expenses of the engaged Executing Management Units (EMU) at the Air Force Command located in the city of Rio de Janeiro, in the period 2008-2013 were observed. As an instrument, the horizontal and vertical analysis were used for both variables, and calculated the correlation coefficient between them and the coefficient of determination. The results showed that, for almost all of the units, the costs were always above the committed throughout the observed period expenses also showed that even units performing similar activities showed a distinct behavior, both for costs and for the costs involved. Thus, there is evidence that the budget executed through the expenditure involved is not sufficient to cover the final activities of most EMU that locality.

Keywords: Costs. Expenditure. Air Force Command. Coefficients.

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1	Coeficientes de correlação e determinação.....	28-29
Quadro 2	Análise horizontal dos custos e despesas das unidades gestoras.....	34-35
Quadro 3	Análise vertical dos custos e despesas das unidades gestoras.....	36-37
Figuras 1 a 21	Evolução dos custos e despesas das unidades gestoras.....	38-43
Figuras 22 a 42	Participação dos custos e despesas das unidades gestoras.....	44-49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 A aplicação do conceito de custos na Administração Pública.....	13
2.2 Custos x Despesas na Administração Pública.....	15
3 METODOLOGIA.....	19
4 RESULTADOS.....	21
4.1 Análise horizontal.....	21
4.2 Análise vertical.....	26
4.3 Coeficientes de correlação e determinação.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	31
REFERÊNCIAS.....	32
APÊNDICE A – QUADRO DE ANÁLISE HORIZONTAL.....	34
APÊNDICE B – QUADRO DE ANÁLISE VERTICAL.....	36
APÊNDICE C – GRÁFICOS DA ANÁLISE HORIZONTAL.....	38
APÊNDICE D – GRÁFICOS DA ANÁLISE VERTICAL.....	44

1 INTRODUÇÃO

É comum, ao se perguntar qual o custo de uma atividade desenvolvida por uma organização da Administração Pública, obter-se como resposta os valores empenhados por essa unidade, oriundos do orçamento recebido em determinado exercício. Todavia, contabilmente falando, não é possível exercer uma boa gestão pública sem o devido conhecimento da diferença entre esses dois conceitos: despesas e custos.

A Contabilidade de Custos é um ramo das Ciências Contábeis cujo principal foco é propiciar informações que conduzam os gestores de uma organização a tomar as decisões mais adequadas possíveis, no que tange ao uso de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.) que estejam à sua disposição. No Brasil, o uso do conhecimento sobre Custos nas instituições privadas ocorre há décadas, porém no âmbito da Administração Pública em geral, tem começado a ganhar vulto mais recentemente, carecendo de maiores pesquisas. Atualmente, no país, os estudos sobre Custos, como subtema de Contabilidade Gerencial, ainda não atingiram o mesmo patamar em comparação com outras áreas estudadas.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) elaboraram um estudo sobre o perfil das pesquisas em Contabilidade de Custos apresentadas no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) no período de 1998 a 2003, chegando a resultados interessantes. Segundo os autores, em 1998 os estudos relativos à área de Contabilidade e Controle Gerencial aceitos no EnANPAD atingiram 4,8% do total de estudos aprovados. Para 2003, o percentual foi de 8,89%. Ao se observar a área de Custos, em 1998 o percentual de estudos aceitos no Encontro foi de 0,4% em relação ao total, tendo se elevado para 0,95% em 2003. Os resultados encontrados por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007) corroboram o fato de ainda serem muito incipientes as discussões acadêmicas sobre custos em nosso país. Vale ressaltar que dentre as áreas de aplicação de custos elencadas na pesquisa, a área governamental/pública sequer é citada.

Analisando os trabalhos aceitos no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), desde sua primeira edição que ocorreu em 1995 até o último ocorrido em 2013, aqueles classificados como sendo afetos à temática governamental/pública representam aproximadamente 9,7% do total de todos os trabalhos. Em quatro das edições do referido Congresso (1995, 1997, 1998 e 2003), nenhum trabalho voltado à Administração Pública foi aceito, deixando uma lacuna de discussão no evento daqueles anos. Outra questão possível de se observar ao longo das edições do CBC é que, entre a 13ª (2009) e a 17ª (2013) edições, o percentual de trabalhos aceitos

identificados como relativos aos temas público/governamental variou entre 13 e 14% do total de trabalhos aceitos, o que denota uma melhora, todavia com crescimento estabilizado.

Dada a importância do uso de Custos como ferramenta de subsídio na tomada de decisão, bem como a necessidade de maiores estudos sobre o tema, principalmente no âmbito da Administração Pública, surge a seguinte questão problema: as instituições públicas no Brasil fazem uso das informações de custos para a alocação de recursos por meio de seu orçamento? Decorrente dessa, vêm à tona outros questionamentos: (a) qual o grau de correlação existente entre a despesa empenhada e o custo apropriado em dada organização pública?; e , (b) existe similaridade na evolução da despesa empenhada e dos custos entre organizações que desempenham atividades similares?

O objetivo geral deste trabalho é analisar a diferença entre custos e despesas na execução do orçamento público. Como não é viável a análise de todas as instituições públicas do Brasil, a pesquisa focará algumas organizações do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Como objetivos específicos têm-se: (a) verificar se existe alguma relação entre o valor do orçamento alocado e os custos incorridos, nessas organizações do COMAER, por meio da análise da evolução das despesas, bem como dos seus custos, ao longo de um determinado período (2008 a 2013); e (b) verificar se existe similaridade no comportamento (tendência) da despesa empenhada e dos custos incorridos, entre organizações que desempenham atividades similares no COMAER.

A pesquisa se mostra importante para o COMAER pois busca apresentar uma reflexão a respeito dos rumos do seu orçamento, a partir da compreensão da diferença entre as despesas empenhadas e os custos apropriados, bem como de suas tendências ao longo do tempo. Para a Administração Pública como um todo, uma vez que um maior conhecimento a respeito da aplicação da ferramenta de custos propicia, também, uma melhor gestão de recursos.

Para uma melhor compreensão do estudo, além desta introdução, o trabalho subdivide-se ainda em outras quatro partes. Na segunda parte, tem-se a fundamentação teórica, em que são apresentados os conceitos necessários à discussão e, na terceira, a metodologia utilizada para desenvolvimento da pesquisa proposta. Por fim, no quarto e quinto tópicos, são evidenciados os resultados alcançados e feitas as considerações finais, respectivamente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apesar das poucas publicações nacionais sobre Custos na Administração Pública, conforme mencionado na Seção 1, a temática Custos, de forma geral, possui consolidado referencial teórico. Nesse sentido, para uma melhor delimitação do trabalho, é importante entender os conceitos de custos já consolidados, tanto na esfera da gestão de entidades privadas, quanto na gestão da coisa pública. Maher (2001, p. 64) é sucinto ao dizer que custo é “um sacrifício de recursos”. Já Souza e Diehl (2009, p. 10) entendem que custo é a agregação de parte do gasto ao resultado de um processo produtivo (bens ou serviços).

Leone (1997, p. 34), ao se reportar à Contabilidade de Custos de uma empresa industrial, informa que os custos para esse tipo de entidade são a soma dos materiais, da mão de obra e das despesas gerais voltados à produção de suas mercadorias. Souza e Clemente (2007, p. 12) dizem que custo é “o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços”. Todavia, esses autores alertam que tal conceito é tradicional, sendo muito focado à atividade fabril.

Segundo Martins (2003, p. 17), custo “é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Ainda segundo o autor, o custo somente tem seu reconhecimento no momento em que bens e serviços são consumidos com a finalidade de gerar (produzir) outros bens ou serviços. Martins (2003, p. 18) ainda faz outra observação a respeito do conceito de custos, entendendo que, apesar da gênese da terminologia ter ocorrido na indústria, é perfeitamente aplicável a outras organizações, tais como empresas comerciais, financeiras e prestadoras de serviços em geral, pois essas produzem utilidades, independentemente de existir uma fase de estocagem. Corroborando com esse entendimento, Romão (2007, p. 5) esclarece que uma empresa de serviços “pode ser definida como aquela que vende ou produz conhecimento, suporte e apoio a qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica”. Para Maher (2001, p. 65), quando se analisa uma organização prestadora de serviços, os custos desta recaem significativamente sobre a mão de obra, incluindo tudo o que foi faturado diretamente ao cliente e os demais itens que não foram faturados ao cliente entram como custos de vendas ou administrativos. Já para Atkinson et al. (2011, p. 147), uma característica que diferencia uma organização prestadora de serviços de uma fábrica são os *outputs*, que na primeira são menos palpáveis e de mensuração difícil, principalmente porque a maioria dos custos atribuídos são indiretos.

Apesar de o conceito de custos ser oriundo da área fabril, não se encontra na literatura a evidência de que não é possível sua aplicação para a área de prestação de serviços. Na verdade, o que se encontram são desafios a um maior aprofundamento de estudos em tal área, tendo em vista suas peculiaridades, tais como a preponderância de mão de obra sobre o emprego de materiais e um menor nível de materiais em estoque.

Apesar de relevante, é possível observar que o enfoque dado por Atkinson et al. (2011, p. 147) ao conceito de custos está voltado às organizações privadas, que têm o lucro como um dos principais objetivos de suas operações. Nesse sentido, Alves (2012, p. 89) esclarece que analisar custos, em quaisquer entidades, é um processo multidisciplinar que faz uso de fundamentos das áreas da Economia e Contabilidade, o que provoca entendimentos variados sobre o tema.

Uma vez que o presente trabalho analisa informações sobre custos no setor público, é fundamental verificar o entendimento desse termo na aplicação governamental. Genericamente, a expressão custo tem ligação com o sacrifício de algo para a consecução de um benefício, podendo ser associado à ideia de um processo de produção em que são alocados recursos (financeiros, humanos, tecnológicos etc.), cujo objetivo final é proporcionar um resultado desejado (ALVES, 2012, p. 90). A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 21 uma série de obrigações estatais, a cargo da União, que têm por finalidade proporcionar o desenvolvimento nacional e conseqüentemente o bem-estar da sociedade brasileira, o que somente é possível por meio do sacrifício de recursos, gerando, por consequência, custos.

Para Ferreira (2012, p. 5), os custos na área pública têm a sua ocorrência voltada à manutenção de um órgão ou atividade, cuja finalidade precípua é a prestação de um serviço à sociedade. Complementarmente, Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 428) ao tratarem do Sistema de Contabilidade Federal, enumeram uma série de evidenciações contábeis que esse Sistema deve proporcionar, sendo os **custos** dos programas e das unidades da Administração Pública Federal citados nessas evidências.

2.1 A aplicação do conceito de custos na Administração Pública

Há consolidada comprovação de que as ferramentas proporcionadas pelo estudo dos custos podem melhorar o planejamento da organização, fornecendo subsídios para a tomada de decisão. Sabendo-se que é possível a aplicação do conceito de custos, bem como sua apuração, na execução das atividades de quaisquer entidades, sejam privadas ou públicas, faz-se

necessário descrever como seria essa aplicação do conhecimento sobre custos em âmbito governamental.

Em um estudo sobre o foco dos manuais de Contabilidade de Custos no período de 1945 a 1970, Horngren (1989, *apud* CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007, p. 180) observou uma queda da ênfase dada à avaliação de estoques e um aumento no destaque dado à tomada de decisão gerencial. Por sua vez, Atkinson et al. (1997, *apud* CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007, p. 180) realizaram uma análise sobre um relatório divulgado em 1995, cuja produção se deu pelo Comitê de Pesquisa da Seção de Contabilidade Gerencial, no qual foram apontadas várias temáticas que tinham potencial de estudo na década de 90 no âmbito da Contabilidade Gerencial. Dentre os temas, os considerados fundamentais para serem estudados naquela década foram **“o papel da Contabilidade Gerencial nas mudanças organizacionais”**, **“a interação de Contabilidade e estrutura organizacional”** e **“o papel da informação contábil no apoio à tomada de decisão”**.

Relacionando esses temas à aplicação do conceito de custos, destaca-se o entendimento de Vianna e Mesquita (2003), para quem o conhecimento a respeito de custos possibilita a tomada de decisão sobre qual política de saúde pode ser adotada no tratamento de determinada doença. Atkinson et al. (2011) também entendem que as informações sobre custos ajudam aos gerentes na tomada de decisões. Mauss e Souza (2008, p. 1) afirmam que a Contabilidade de Custos dá suporte à tomada de decisões no âmbito da gestão pública, bem como oferece referências que embasam o planejamento e a medição dos resultados daquela gestão. A partir desses autores, percebe-se que, independente da área de atuação do conhecimento sobre a qual o entendimento de custos é aplicado, sua principal função é apoiar à decisão.

Alonso (1999, *apud* MACHADO, 2002, p. 3) informa que não há disponibilidade de levantamentos a respeito das experiências de apuração de custos no âmbito da Administração Pública, quanto aos serviços prestados, porém há registros de que o Ministério da Aeronáutica possui um sistema de custos desde 1970. O fato de existirem poucos estudos que tratem sobre o tema Custos na Administração Pública reforça a necessidade de se discutir o assunto.

Além disso, instâncias de controle, tanto internos quanto externos, como os tribunais de contas, as controladorias-gerais, o Ministério Público, o Legislativo e a própria sociedade têm obrigação de fiscalizar, acompanhar e verificar quais são os resultados produzidos pelo Poder Público com os recursos que lhe são postos à disposição (ALBUQUERQUE, MEDEIROS; FEIJÓ, 2013). Uma vez que decidir sobre como, onde e quando o dinheiro público será aplicado não é apenas uma questão legal, mas também gerencial; conhecer Custos torna-se uma necessidade premente, e não apenas uma agregação de conhecimento.

Para que a tomada de decisão seja a mais acertada possível, além de informações que propiciem subsídios, é importante existir planejamento. Machado e Holanda (2010, p. 793) entendem que a associação das políticas públicas às informações que a Contabilidade de Custos proporciona deveriam ser o alicerce para a consecução da proposta orçamentária, uma vez que o orçamento é o instrumento que possibilita a execução das despesas públicas. Os mesmos autores, ao discorrer sobre as finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), complementam informando que as informações de custo contribuem para o processo decisório dos órgãos de planejamento e orçamento, promovendo uma maior eficiência no processo alocativo dos recursos orçamentários (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 797).

Na esfera governamental, o orçamento é um importante instrumento de planejamento. Lima e Castro (2011, p. 9) entendem que “o orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública [...], objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade”. Ressalta-se que o orçamento público está previsto na Lei 4.320/64, tendo sido recepcionado na Constituição Federal de 1988. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (2013, p. 10) esclarece que o orçamento é peça imprescindível de planejamento, independente de a entidade ser privada ou pública.

2.2 Custos X Despesas na Administração Pública

Para que haja um melhor entendimento do uso das informações de custos na esfera pública, é necessário fazer distinção sobre **custos** e **despesas**. Para tanto, apresentam-se as fontes conceituais que podem dar suporte para a compreensão e distinção desses dois conceitos na Contabilidade (*i.e.*, custos e despesas). O MCASP (2013, p. 5) observa que a receita e a **despesa** no âmbito da Administração Pública são, respectivamente, a apropriação de recursos oriundos da sociedade por meio da tributação e sua **retribuição aos cidadãos em forma de bens e serviços**. É importante notar que para atender ao cidadão, via de regra, o Estado necessitará realizar uma despesa. Maher (2001, p. 64) enfatiza que “**despesa** representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão”.

Souza e Diehl (2009, p. 48) fornecem um maior esclarecimento quanto às despesas em uma organização. Para esses autores, todos os gastos que não possam ser vinculados aos bens/serviços gerados por uma entidade são classificados como despesas. Ainda, trazem à reflexão que as despesas não possuem ligação direta com o negócio da instituição, mas ocorrem ao longo de um período, pela simples existência daquela. Por fim, esses autores afirmam que

algo classificado como despesa para uma entidade pode ter sua classificação como custo para outra, ficando essa classificação dependente do tipo de negócio que cada uma delas opera. Em outras palavras, é possível afirmar que a despesa pode ocorrer sem que haja a contrapartida da ocorrência do custo, a depender não só do negócio principal da organização, mas também do período da ocorrência da despesa, que pode ser distinto do da ocorrência do custo.

A despesa na Administração Pública, conforme normativo legal, é executada por meio de três momentos, que são: o empenho, a liquidação e o pagamento (BRASIL, 1964). No presente estudo, o foco é dado na primeira fase da despesa pública, o empenho. O empenho, segundo a Lei 4.320/64, é o momento em que o Estado, por meio de autoridade competente, cria para si a obrigação de pagar por um produto adquirido ou serviço contratado. Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 312) afirmam que o empenho da despesa é a representação de parte da dotação orçamentária comprometida com um gasto específico, estando nele já especificados o credor e o montante do gasto. Para que o empenho possa existir, anteriormente uma condição precisa estar satisfeita na Administração Pública Federal, que é a disponibilidade de créditos orçamentários. Os créditos orçamentários podem ser entendidos como uma autorização legislativa prévia para que a entidade pública execute suas despesas. Salienta-se que esses créditos são de natureza econômica e não monetária, pois esta está vinculada aos recursos financeiros (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013).

O segundo passo para que a despesa ocorra é a liquidação, que é o ato de verificação do direito de receber por parte do credor do Estado (BRASIL, 1964). Também, é o ateste feito pela Administração da real entrega da mercadoria ou prestação do serviço por quem foi contratado, obrigando ao Estado a realizar o efetivo pagamento (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 24). Uma vez que o contratado pelo Governo cumpre com sua obrigação e esta é confirmada, reconhece-se seu direito ao pagamento, que é o terceiro e último instante da despesa, configurando-se na efetiva transferência financeira dos cofres públicos para o contratado.

Considerando as fases da despesa pública, e, na tentativa de se diferenciar os conceitos de custos e despesas em organizações públicas, é preciso fazer aqui um esforço reflexivo. Como dito anteriormente, para que ocorra o empenho é necessário que créditos orçamentários tenham sido disponibilizados a determinada organização pública. Para que isso também aconteça, é preciso que se tenha previsto/planejado o montante de créditos que a organização receberá em determinado exercício financeiro, ou seja, é preciso que se tenha feito o Orçamento Público (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2013).

No momento em que os créditos são empenhados, começa a realização da despesa pública, sem, contudo, iniciar-se a apropriação dos custos que decorrerão de tal despesa. Essa

inferência decorre dos conceitos de custos referenciados no presente estudo, que sustenta que sua ocorrência se dá no momento do efetivo consumo de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.). No caso da organização pública, como demonstrado, crédito não pode ser considerado recurso, mas apenas uma autorização. Mauss e Souza (2008, p. 22) corroboram esse entendimento quando dizem que, por não se tratar de uma obrigação líquida e certa para o Estado, o empenho não seria o fato gerador adequado para o lançamento dos custos, sendo a fase da liquidação a mais indicada. Todavia, há que se observar que a fase de liquidação, por si só, também não habilita à apropriação de custos para todas as despesas, pois, por exemplo, a compra de materiais para estoque e a aquisição de bens de uso permanente também não poderiam ter seus custos apropriados na fase de liquidação, pois tais materiais somente seriam consumidos ao longo do tempo e não de imediato. Os mesmos autores (2008, p. 17) salientam que, apesar de existir a determinação legal quanto ao uso da Contabilidade de Custos no âmbito da Administração Pública, não há uma norma de alcance geral que especifique como aquela deva ser processada. Logo, fica a cargo de cada entidade buscar suprir essa lacuna normativa para que suas apropriações de custos sejam corretas e padronizadas.

Assim como na Contabilidade voltada às organizações privadas, na Contabilidade Pública o custo só é reconhecido para os dispêndios relacionados à atividade fim (produção) e no momento em que são efetivamente consumidos. Vale ressaltar que praticamente todos os gastos públicos são relacionados a sua atividade fim, qual seja: o atendimento das necessidades dos cidadãos. Porém, esses gastos não se transformam necessariamente em custo no momento da realização do empenho (MAUSS; SOUZA, 2008).

A apropriação (reconhecimento) dos custos se dá quando do efetivo consumo do bem que foi adquirido, da utilização do serviço prestado ou do lançamento mensal da depreciação do bem móvel (MCA – 172-4). Para melhor esclarecer esse procedimento, consideram-se, por exemplo, três situações distintas: a compra de resma de papel para estoque; a compra de uma mesa; a contratação de serviços de limpeza. Nas três situações, a despesa pública terá seu início quando da emissão do respectivo empenho ao que se pretende adquirir ou contratar, todavia, o reconhecimento dos custos se dará em momentos distintos.

Na primeira, supondo que foram adquiridas 100 resmas para estoque a um custo unitário de R\$ 10,00, o valor total do empenho e conseqüentemente da despesa será de R\$ 1.000,00. No entanto, ainda não haverá custo, pois o material fora adquirido para estocagem. No momento em que um determinado setor fizer uma requisição de 5 resmas para uso, então ter-se-á um custo efetivo apropriado (reconhecido) de R\$ 50,00. Este será o valor a ser consumido na produção da organização, cujo produto final será o atendimento ao cidadão.

Na segunda, tem-se que o valor do empenho da mesa foi de R\$ 400,00. Logo, o valor da despesa será igual ao total do empenho. Supondo que a vida útil dessa mesa seja de 8 anos, então o valor a ser depreciado será de R\$ 50,00 anualmente. No momento da baixa pela depreciação é que o custo dessa mesa será apropriado à organização.

Na última situação, suponha-se que os serviços sejam de conservação e limpeza, cujo empenho total para o ano tenha sido de R\$ 12.000,00, a serem pagos mensalmente. Neste caso, há uma despesa de R\$ 12.000,00, mas o custo somente será apropriado quando o serviço referente a um mês for prestado e a fatura no valor de R\$ 1.000,00 seja liquidada (confirmado o direito de pagamento ao credor). Assim, o custo total somente será reconhecido em um intervalo de tempo de um ano.

3 METODOLOGIA

Este trabalho, segundo Gil (2002, p. 41), enquadra-se como sendo uma pesquisa exploratória, pois o principal objetivo é buscar ampliar os entendimentos de como a Contabilidade de Custos é utilizada na esfera pública, uma vez que tal temática ainda possui poucas discussões no mundo acadêmico. Quanto ao tipo, será procedido o estudo de caso, pois explorará situações reais descritas em um contexto específico dentro da Administração Pública, a saber o Comando da Aeronáutica (COMAER). A escolha por essa instituição deveu-se ao fato de ser o Órgão no qual o autor atua profissionalmente. Além disso, observou-se que, internamente, as práticas de apropriação de custos na COMAER são tomadas como referência para demais órgãos da Administração Pública.

No COMAER, serão analisadas todas as Unidades Gestoras Executoras (UGE) da Guarnição de Aeronáutica do Rio de Janeiro, alcançando um total de 21 (vinte e uma) Organizações Militares (OM) de um total de 54 (cinquenta e quatro), o que representa 39% de todas as UGE do COMAER, no Brasil. As UGE são uma categoria de Unidade Gestora (UG) capaz de realizar todo o ciclo da despesa pública, ou seja, empenham, liquidam e pagam (FERREIRA, 2012, p. 8). O motivo pelo qual a Guarnição do Rio de Janeiro foi selecionada resulta da realidade orçamentária, no âmbito do COMAER, daquela localidade, uma vez que é a responsável pela execução de mais de 50% de todo o orçamento anual da instituição. Em 2014, por exemplo, as UGE do Rio de Janeiro foram contempladas com aproximadamente 26% de todo o orçamento do COMAER, referente aos Grupos de Despesa 3 – Outras Despesas Correntes, 4 – Investimentos e 5 – Inversões Financeiras.

Os dados da execução da despesa (valores empenhados) foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), em seu módulo gerencial, tendo sido consideradas apenas as despesas classificadas nos seguintes Grupos de Despesa: 3 - Outras Despesas Correntes; 4 – Investimentos; e 5 – Inversões Financeiras. Estes grupos de despesa são os que permitem um grau de discricionariedade maior no momento do planejamento, da proposta orçamentária e da execução orçamentária, podendo o gestor público decidir sobre como, onde, quando e quanto alocar de recursos. Os demais Grupos de Despesa propiciam uma discricionariedade bem menor ao gestor nesses mesmos momentos. Os dados referentes à apropriação dos custos das UGE foram retirados do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Foram considerados os exercícios financeiros de 2008 a 2013

para que se possa observar a evolução tanto da despesa quanto dos custos por um período de cinco anos.

Esses dados foram inseridos em uma planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel, separados por exercício e por UGE. Posteriormente, procedeu-se às análises vertical e horizontal, tanto das despesas quanto dos custos, para cada UGE. Silva (2005, p. 225) afirma que essas duas análises propiciam uma valorosa ajuda na interpretação da estrutura e da tendência dos números de uma organização. A análise vertical visa a demonstrar qual a participação relativa de um item (valores de uma UGE, no caso deste estudo) em relação ao um todo referenciado (soma de todos os valores de todas UGE observadas). Já a análise horizontal tem por objetivo auxiliar o exame da evolução dos valores ao longo de um período, para cada item (UGE, no presente caso).

Ainda, para subsidiar tais análises, foram utilizadas duas ferramentas estatísticas: a correlação linear simples e o coeficiente de determinação. A correlação é medida por meio do coeficiente de Pearson (r), que busca quantificar o grau de relação existente entre duas variáveis aleatórias (X e Y) (TOLEDO; OVALLE, 1995, p. 412). A correlação linear pode ser classificada como:

- a) positiva ($0 < r < 1$) – quando os valores crescentes e decrescentes de X estiverem associados aos valores crescentes e decrescentes de Y , respectivamente;
- b) negativa ($-1 < r < 0$) – quando os valores crescentes de X estiverem associados aos valores decrescentes de Y , ou os valores decrescentes de X estiverem associados aos valores crescentes de Y ;
- c) nula ($r = 0$) – quando não houver relação entre os valores de X e de Y ;
- d) perfeitamente positiva ($r = 1$) – quando todos os valores de X estiverem associados a todos os valores de Y , no mesmo sentido (se X aumenta, Y aumenta; se X diminui, Y diminui); e
- e) perfeitamente negativa ($r = -1$) – quando todos os valores de X estiverem associados a todos os valores de Y , em sentido contrário (se X aumenta, Y diminui; se X diminui, Y aumenta).

O modelo matemático que descreve a relação entre as variáveis X e Y é chamado de regressão ($Y = f(X) + e$). Esse modelo prevê a existência de um ajuste (e), que seriam as alterações ocorridas na variável Y que não fossem por influência da variável X . O coeficiente de determinação (R^2) tem por objetivo avaliar a “qualidade” desse ajuste, ou seja, ele informa qual é a proporção da variação total da variável Y que pode ser explicada pela variação da variável X (TOLEDO; OVALLE, 1995, p. 430). Para o cálculo desses dois coeficientes (r e R^2) foram utilizadas as ferramentas “CORREL” e “RQUAD”, da função estatística do *software* Microsoft Excel.

4 RESULTADOS

Após a coleta e tabulação dos dados, buscou-se inicialmente analisar como foi a evolução das despesas e dos custos de cada unidade ao longo do período observado, permitindo-se inferir para cada ano o comportamento de uma variável em relação à outra, horizontalmente.

4.1 Análise horizontal

Os percentuais representam a variação do exercício analisado em relação ao exercício de 2008, que foi tomado como base. As evoluções que mais chamam à atenção são descritas a seguir.

O III Comando Aéreo Regional apresentou em 2009 um aumento de 212,10% das despesas empenhadas, enquanto que os custos subiram 6,32%. Em 2010, as despesas variaram 41,07% contra um aumento de 393,78% dos custos. Para 2011, a variação das despesas foi de 121,94% e a dos custos de 351,72%. Em 2012 as despesas subiram 20,22%, enquanto os custos subiram 18,09%. No último exercício (2013), as despesas aumentaram em 19,96% para um aumento de 6,4% dos custos. É possível perceber um comportamento crescente em ambas as variáveis, todavia de maneira significativamente desproporcional, o que denota um descompasso entre as despesas empenhadas no ano e o que efetivamente a unidade consumiu para realizar suas atividades (os custos). Salienta-se que o escopo funcional dessa organização é a coordenação de outras organizações que estão em sua jurisdição, desempenhando um papel mais administrativo, o que desperta o questionamento de por que uma variação tão desproporcional entre as despesas e os custos.

Ainda na análise horizontal, na Base Aérea de Santa Cruz, as despesas em 2009 subiram 35,64% contra um aumento dos custos de 4,73%. Para 2010, tem-se um aumento de 39,75% para as despesas e 25,71% para os custos. Em 2011 as despesas subiram 10,63% e os custos 127,40%. No ano de 2012, enquanto as despesas variaram -34,04%, os custos subiram 81,88%. No último ano de observação, as despesas evoluíram -17,38% e os custos 22,69%. Nessa unidade, nota-se não só a desproporcionalidade na variação de um ano para outro mas também a inversão de sinais, o que representa um movimento contrário de uma variável em relação à outra. Enquanto as despesas foram caindo, os custos permaneceram em sentido crescente, o que contraria, de certa forma, a lógica esperada, que seria a de ambas as variáveis seguirem um

mesmo sentido. Diferentemente da unidade anterior, essa possui uma característica mais operacional, pois apoia as atividades aéreas de esquadrões de voo sediados em suas instalações.

O Depósito Central de Intendência variou em 2009 -7,81% para as despesas e 831,59% para os custos. Em 2010, a variação das despesas foi de 113,09% e dos custos de 244,24%. Para 2011, a evolução das despesas foi de 71,02% e dos custos de 49,80%. No ano de 2012 as despesas subiram 82,08% e os custos 60,90%. Em 2013, as despesas subiram 211,46% e os custos aumentaram 49,53%. Chama muito à atenção, em 2009, para uma queda da despesa um aumento elevadíssimo dos custos, o que suscita o questionamento a respeito do que teria provocado tal diferença. Para os demais anos, apesar de ambos apresentarem evolução crescente, ora as despesas crescem mais, ora os custos, o que também evidencia um desalinhamento entre as variáveis. A principal atividade dessa unidade é o armazenamento em grande quantidade de fardamento e outros materiais de consumo, que são distribuídos a outras unidades do território nacional, logo, os custos da baixa de seus estoques não devem ser apropriados, pois os materiais seguirão para outros estoques, não sendo consumidos de imediato. Essa característica é importante, pois indica uma linha de ação no sentido de verificar os motivos do aumento significativo dos custos em 2009 contra uma redução das despesas.

O Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA), em 2009 teve suas despesas variando para -5,41% e seus custos em -6,76%. Para 2010 as despesas em -16,60% e seus custos em -17,66%. Em 2011, as despesas aumentaram 25,49% enquanto os custos se alteraram em -14,62%. Em 2012 subiram mais um pouco, 27,48% e os custos retrocederam mais, -23,41%. No último exercício, as despesas cresceram 117,78%, contra um aumento de 2,95% para os custos. Inicialmente, observa-se as duas variáveis seguindo na mesma direção (reduzindo), porém, com o passar do tempo, começam a ocorrer variações contrárias, pois quando as despesas aumentaram, os custos continuaram a cair e, no último exercício, quando as despesas mais que dobraram, o aumento dos custos foi pequeno. Nota-se para esta unidade um comportamento ainda mais distinto das unidades anteriores, pois seus custos somente não se reduziram em relação ao primeiro exercício observado no ano de 2013, enquanto que naquelas, em momento algum os custos diminuíram em relação a 2008. A função principal dessa unidade é servir de órgão central de um sistema que está espalhado por todo o território nacional, que é o controle do espaço aéreo brasileiro. Suas principais atividades são coordenar as unidades que controlam o espaço aéreo do Brasil e promover o desenvolvimento do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (SISCEAB). Como realiza grandes investimentos em infraestrutura e equipamentos para suas unidades subordinadas, é compreensível que suas despesas sejam

maiores que seus custos, pois estes, decorrentes de tais investimentos, não lhe serão apropriados.

O Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro (GAP RJ), em 2009 apresentou uma evolução de 24,11% para as despesas e 56,66% para os custos. Para 2010, as despesas subiram 15,20% e os custos 18,23%. Em 2011 houve aumento de 1,59% das despesas e 59,02% dos custos. No exercício de 2012, as despesas se alteraram em 0,73% e os custos em 68,01%. Em 2013, para as despesas a mudança foi de -7,00% contra um aumento de 88,78% dos custos. Nota-se para essa unidade o sentido inverso das variáveis, pois enquanto as despesas apresentam uma tendência de redução ao longo do período, os custos sobem ano após ano, o que contraria a lógica esperada, que seria a de ambas as variáveis seguirem o mesmo sentido, mesmo que em proporções distintas. A principal função desempenhada por essa unidade é a prestação de apoio a outras unidades, que não são executoras, sediadas em suas instalações ou próximas a ela. É possível, inclusive, observar uma similaridade no comportamento das variáveis do Grupamento de Apoio do Rio de Janeiro com as da Base Aérea de Santa Cruz, cuja função precípua também é prestar apoio, mesmo que a atividades distintas daquelas desempenhadas pelas unidades apoiadas pelo GAP RJ, indicando, neste caso, a possibilidade de tendência de comportamentos parecidos, para as variáveis, entre unidades que desempenham funções também parecidas.

O Hospital Central da Aeronáutica apresentou em 2009 uma evolução para suas despesas de -10,27% e para seus custos de -4,24%. Em 2010 as mudanças foram de -5,80% para as despesas e -22,19% para os custos. Em 2011 as despesas evoluíram em -5,05% enquanto os custos 4,61%. Para 2012 as despesas cresceram em 7,78% e os custos se alteraram em -1,48%. No último exercício, as despesas apresentaram uma mudança de -4,40% e os custos de -1,37%. Percebe-se para essa unidade a alternância entre as variáveis ao longo do tempo, no que tange ao sentido da progressão, denotando uma relação contrária à lógica esperada, que seria ambas evoluírem no mesmo sentido, conseqüentemente levando à questão sobre quais motivos poderiam ter conduzido esse comportamento. Uma vez que a principal função de um hospital do COMAER é a prestação de serviços de saúde aos militares e seus dependentes, o que não o diferencia substancialmente de qualquer outro hospital, na sua essência.

O Parque de Material Aeronáutico dos Afonsos em 2009 teve uma evolução de -49,12% em suas despesas e de 27,63% nos custos. Para 2010 as despesas mudaram em -34,05% e os custos em 36,82%. Em 2011 as despesas se alteraram em -29,72% e os custos em 140,28%. Em 2012 as despesas evoluíram -15,28% e os custos 73,67%. No ano de 2013, enquanto a mudança foi de -26,91% para as despesas, para os custos foi de -75,28%. É possível observar que as

variáveis apresentam comportamento inverso. Enquanto as despesas decrescem de forma constante, os custos se elevam de maneira crescente, chegando a mais que dobrar em 2011. Também chama muito à atenção o fato de ter ocorrido uma redução significativa e repentina no último exercício. Isso suscita o questionamento sobre o porquê dos custos subirem enquanto as despesas caem, bem como sobre o que poderia ter provocado uma queda tão brusca dos custos no último exercício. A principal função de um Parque de Material Aeronáutico é a realização de manutenções nas aeronaves do COMAER, sendo cada Parque responsável por um ou mais tipos de aeronaves. Salienta-se que os custos dos materiais aplicados nas aeronaves não devem ser apropriados nos Parques, mas nas unidades às quais elas pertencem.

O Parque de Material Bélico da Aeronáutica em 2009 teve as despesas variando em -7,93% e os custos em 103,99%. Em 2010 as despesas evoluíram em -20,95% e os custos em -19,59%. Para 2011 as mudanças foram de -0,85% para as despesas e de -28,33% para os custos. No ano de 2012 as despesas subiram 6,80% e os custos 62,51%. Para 2013 as despesas se alteraram em -12,25% e os custos em -56,72%. Excetuando-se o primeiro exercício, os custos seguem o mesmo sentido das despesas, todavia as variações não são proporcionais, pois para uma pequena variação nas despesas, os custos variam bem mais. Além de se questionar o que pode ter provocado esse comportamento das variáveis, questiona-se também o que poderia ter conduzido à uma inversão significativa no ano de 2009. A função principal desse tipo de Parque é prover a manutenção de todo tipo de armamento do COMAER, cuja apropriação dos custos dos materiais aplicados também deve ser na unidade detentora do equipamento.

O Parque de Material Aeronáutico do Galeão em 2009 variou suas despesas em 1,57% e seus custos em 31,01%. Para 2010 a evolução foi de 3,42% para as despesas e de 44,52% para os custos. Em 2011 as despesas alteraram em -24,71% e os custos em 82,15%. Em 2012 enquanto as despesas mudaram em -33,95%, os custos subiram 78,09%. No ano de 2013 as mudanças foram de -32,51% para as despesas e de -65,56% para os custos. Nesse Parque, observa-se que, mesmo que desproporcionalmente, as variáveis evoluíram no mesmo sentido nos dois primeiros exercícios. Nos dois exercícios subsequentes, enquanto as despesas caem, os custos sobem e, no último exercício, ambas as variáveis decrescem. As funções desempenhadas por esse Parque são idênticas às dos Afonsos, todavia em aeronaves distintas, o que pode explicar o comportamento similar das variáveis, pois em ambas as unidades os custos atingiram seu ápice no ano de 2011, tendo ocorrido a queda mais brusca em 2013, enquanto as despesas apresentaram variações menores.

Com base nos dados constantes da tabela do Apêndice A, é possível analisar a similaridade ou diferença na evolução das despesas e dos custos, ao longo do período, entre as

organizações que desempenham atividades afins. Para as Bases Aéreas a semelhança está apenas no fato de os custos estarem o tempo todo acima das despesas. Tem-se, ainda, que enquanto as despesas das Bases Aéreas dos Afonsos e de Santa Cruz demonstram um comportamento ascendente, as da Base Aérea do Galeão estão decrescendo.

Entre os hospitais, observa-se um movimento mais estável, tanto para despesas quanto para custos, para o Hospital Central da Aeronáutica; um movimento decrescente em ambas as variáveis para o Hospital de Aeronáutica dos Afonsos e um movimento crescente de despesas e custos para o Hospital de Força Aérea do Galeão. Os gráficos apresentados no Apêndice C confirmam que, apesar de estarem localizados na mesma guarnição e desempenharem serviços de mesma natureza, o comportamento dos três hospitais é distinto entre si.

Para as duas organizações voltadas ao controle do espaço aéreo (o DECEA e a Comissão de Implantação do Sistema de Controle do Espaço Aéreo – CISCEA) a similaridade mais preponderante reside no fato de as despesas estarem, na maior parte do período, acima dos custos, o que é aceitável tendo em vista a preocupação constante com a realização de investimentos na área de controle do espaço aéreo, que demanda equipamentos modernos e com alta tecnologia agregada. Todavia, os gráficos (Apêndice C) apontam dois picos de despesas em exercícios distintos (2011 e 2013), porém de valores bem próximos, conduzindo a questionar o motivo dessa ocorrência.

Os parques de material, conforme Apêndice A, apresentaram seus custos sempre acima das despesas e uma tendência decrescente tanto para despesas quanto para custos, com exceção ao Parque de Material de Eletrônica da Aeronáutica (PAME), que teve em um único exercício (2009) as despesas superiores aos custos e uma tendência crescente para ambas as variáveis. A diferença dos demais parques para o PAME, provavelmente, deve-se ao fato de os equipamentos os quais esse promove manutenção serem oriundos da atividade de controle do espaço aéreo, pois além de caros, não podem permanecer por muito tempo fora de operação, tendo em vista a importância da atividade. Soma-se a isso o fato de a atividade aérea no Brasil estar em crescimento, o que demanda mais equipamentos e, conseqüentemente, mais manutenção.

Ainda com base nos dados do quadro do Apêndice A, a Prefeitura de Aeronáutica dos Afonsos demonstrou um comportamento ascendente para custos e despesas enquanto a Prefeitura de Aeronáutica do Galeão demonstrou uma tendência mais estável ao longo do período. Essas duas unidades têm por atribuição a manutenção e conservação dos imóveis residenciais que estão sob sua responsabilidade. Seria compreensível que os montantes das variáveis custos e despesas fossem diferentes, por conta das características singulares de cada

uma dessas organizações, porém a tendência evolutiva deveria ter um comportamento mais próximo, visto que suas atividades são praticamente as mesmas. Por isso, questiona-se o que poderia ter provocado essa distinção.

Com base na análise horizontal das unidades, é possível inferir que os custos das Unidades Gestoras Executoras da Guarnição do Rio de Janeiro têm permanecido acima das despesas empenhadas, estas representando o orçamento que é distribuído no exercício para cada uma delas. Outra conclusão possível é que unidades que desempenham atividades similares não apresentaram comportamento similar, tanto para despesas quanto custos. Apenas os Parques de Material Aeronáutico do Galão e dos Afonsos demonstraram comportamentos similares (conforme Apêndice C), o que conduz a refletir sobre os porquês de unidades afins não demonstrarem comportamentos próximos para despesas e custos.

4.2 Análise vertical

Nesta análise, os percentuais representam a participação do valor da unidade, seja das despesas ou dos custos, em relação ao valor total da guarnição. Observando-se as participações ao longo do período analisado, será possível identificar quais as unidades estão realizando mais despesas e as que estão custando mais, proporcionalmente em relação aos somatórios de toda a guarnição. As participações que mais chamam à atenção são descritas a seguir.

O III Comando Aéreo Regional, para o período observado teve participação nas despesas totais de 2,26% - 5,47% - 2,36% - 3,04% - 1,87% e 1,50%, respectivamente para cada exercício, enquanto a participação nos custos totais foi de 2,23% - 1,92% - 8,52% - 6,45% - 2,21% e 2,63%.

A Base Aérea dos Afonsos, que teve os percentuais de participação das despesas de 1,03% - 1,02% - 1,12% - 0,70% - 0,95% e 0,87%, enquanto que para os custos foram de 4,01% - 4,32% - 6,72% - 3,51% - 4,78% e 7,13%.

A Base Aérea de Santa Cruz, cuja participação em relação às despesas totais foi de 2,28% - 2,40% - 2,36% - 1,53% - 1,03% e 1,04%. Para os custos a participação foi de 2,68% - 2,28% - 2,61% - 3,90% - 4,09% e 3,64%.

O Departamento de Controle do Espaço Aéreo, que apresentou a participação sobre as despesas totais de 26,50% - 19,46% - 16,39% - 20,22% - 23,28% e 31,89%. Para os custos a participação ao longo do período foi de 15,49% - 11,72% - 9,87% - 8,48% - 9,96% e 17,69%.

A Comissão de Implantação do Sistema de Controle do Espaço Aéreo, que teve participação nas despesas totais de 24,10% - 25,53% - 32,43% - 36,60% - 29,77% e 27,77%. Nos custos a participação foi de 14,20% - 10,05% - 15,70% - 17,66% - 9,37% e 11,31.

O Parque de Material dos Afonsos, cuja participação nas despesas totais foi de 2,15% - 0,85% - 1,05% - 0,92% - 1,25% e 0,87%. Quanto aos custos, a participação foi de 8,22% - 8,51% - 8,71% - 12,66% - 11,99% e 2,25%.

O Parque de Material Aeronáutico do Galeão, que teve os percentuais de participação nas despesas totais de 2,01% - 1,58% - 1,54% - 0,92% - 0,91% e 0,75%, contra uma participação nos custos de 15,01% - 15,96% - 16,79% - 17,52% - 22,44% e 5,73%.

Com o auxílio do quadro do Apêndice B e dos gráficos do Apêndice D, observa-se que as Bases Aéreas mantêm um comportamento parecido com o apresentado na análise horizontal, sendo a participação nos custos maior que nas despesas. Também permanece o comportamento diferenciado da Base Aérea do Galeão em relação às outras duas, repetindo a tendência descendente de despesas e custos na participação total da guarnição, o que leva ao questionamento do porquê essa Base se diferenciar das demais.

As unidades da área de controle do espaço aéreo são as que têm a maior participação nas despesas, pois representam juntas aproximadamente metade das despesas totais das UGE da guarnição. Já quanto aos custos, estes se mantiveram mais baixos, o que era de se esperar por serem unidades que realizam grandes investimentos.

Os Parques de Material Aeronáutico também apresentaram comportamento similar na evolução das participações, destacando-se o fato de suas parcelas de despesas serem pequenas em relação ao todo, porém seus custos serem mais significativos, apresentando uma redução drástica no último exercício. Essa redução repentina é inquietante, sugerindo que possa ter ocorrido uma queda no nível de atividade de ambas as unidades.

Da análise vertical, depreende-se que não há uma padronização quanto ao quinhão que cada unidade recebe de orçamento no âmbito da guarnição, pois o percentual de participação nas despesas empenhadas de cada uma delas varia com o passar do tempo. Também é possível verificar que a variação na participação das despesas não é proporcional à variação na participação dos custos, tendo cada unidade um comportamento distinto da outra, mesmo quando desempenham atividades similares.

4.3 Coeficientes de correlação e determinação

Com a finalidade de analisar o quanto a alteração de uma variável influencia na outra (despesas e custos), bem como o quanto essa variação pode ser explicada, calculou-se os coeficientes de correlação e de determinação, conforme quadro 1:

Quadro 1: coeficientes de correlação e determinação

ORGANIZAÇÃO MILITAR	Coeficiente de Correlação (r)	Coeficiente de Determinação (r²)
III COMANDO AEREO REGIONAL	0,09	1%
BASE AEREA DOS AFONSOS	0,79	62%
BASE AEREA DO GALEAO	0,73	53%
BASE AEREA DE SANTA CRUZ	-0,29	9%
DEPOSITO CENTRAL INTENDENCIA	-0,44	20%
CENTRO DE TRANSPORTE LOGISTICO DA AERONAUTICA	0,77	59%
DEPARTAMENTO DE CONTROLE DO ESPACO AEREO	0,45	20%
GRUPAMENTO DE APOIO DO RIO DE JANEIRO	-0,27	7%
HOSPITAL CENTRAL AERONAUTICA	0,24	6%
HOSPITAL DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	0,86	74%
HOSPITAL DE FORCA AEREA DO GALEAO	0,82	67%
LABORATORIO QUIMICO-FARMACEUTICO DA AERONAUT.	0,71	51%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DO GALEAO	0,62	38%

PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DOS AFONSOS	-0,10	1%
PARQUE DE MATERIAL BELICO DA AERONAUTICA	0,36	13%
PARQUE DE MAT. DE ELETRONICA DA AERONAUTICA	0,94	88%
PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DO GALEAO	0,02	0%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	0,84	71%
UNIVERSIDADE DA FORCA AEREA	0,76	58%
CASA GERONTOLOGICA DA AER. BRIG. EDUARDO GOMES	0,70	49%
COMISSAO DE IMPLANT. DO SIST. DE CONTR. DO E AER	0,54	29%

Fonte: o autor.

Dez organizações (47,62%) apresentaram coeficiente de correlação igual ou superior a 0,70 ($0,70 \leq r < 1$), tendo nove delas apresentado um coeficiente de determinação acima de 50%. Isso significa, para essas UGE, que existe uma correlação significativa entre as despesas empenhadas e os custos apropriados, podendo mais de 50% das alterações de uma variável ser explicadas pelas alterações da outra variável. Não é possível concluir que o grau correlação dessas unidades esteja diretamente relacionado às suas atividades, tendo em vista que não necessariamente as UGE que desempenham atividades similares apresentaram correlação parecida. Há casos em que os coeficientes r são bastante distintos entre UGE afins, como por exemplo o Hospital Central da Aeronáutica em relação aos demais hospitais; o Parque de Material de Eletrônica em relação aos demais parques e a Base Aérea de Santa Cruz em relação às demais bases.

Sete organizações (33,33%) apresentaram coeficiente de correlação menor que 0,70 e maior que 0 ($0 < r < 0,70$) e seus coeficientes de determinação foram inferiores a 40%, o que significa que das alterações sofridas por uma variável, menos da metade pode ser explicada pelas alterações da outra variável.

Quatro organizações (19,05%) apresentaram coeficiente de correlação menor que 0 e maior que -0,5 ($-0,5 < r < 0$), sendo o coeficiente de determinação dessas UGE inferior a 25%, denotando que das poucas alterações que uma variável sofra, um percentual baixo pode ser explicado pelas alterações inversas da outra variável.

Assim como para as UGE que apresentaram correlação mais próxima de 1 não foi possível inferir que isso decorre do tipo de atividade por elas desempenhadas, também não é possível concluir que a correlação mais baixa das demais unidades é consequência de seu tipo de atividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de corriqueiramente fazer-se confusão, na Administração Pública, sobre despesas e custos, este trabalho teve por objetivo analisar as diferenças entre esses dois conceitos contábeis, especificamente no âmbito do Comando da Aeronáutica, nas Unidades Gestoras Executoras localizadas na Guarnição da cidade do Rio de Janeiro - RJ.

Com base nos resultados apresentados, foi possível concluir que no COMAER despesas e custos são conceitos que estão bem distinguidos no momento da execução orçamentária. Também foi possível inferir que não houve um padrão de comportamento, tanto para as despesas quanto para os custos, no período observado, tendo cada UGE apresentado uma tendência distinta para ambas as variáveis.

Outra conclusão possível é que não necessariamente unidades que desempenham atividades similares apresentam comportamento também similar, tanto para as despesas quanto para os custos, o que denota uma ausência de padrão para organizações afins, seja na realização de suas despesas, seja na apropriação de seus custos.

O fato de os custos estarem sempre acima das despesas indica que, ou as unidades não estão apropriando corretamente os custos, ou o orçamento recebido não tem sido suficiente para suportar todos os custos incorridos. Tomando-se como verdadeira a segunda premissa, então a maioria da UGE da Guarnição do Rio de Janeiro está se degradando, conduzindo a pensar que a missão que cada uma desempenha pode não estar sendo cumprida com a qualidade que se deseja, correndo-se o risco de se atingir um nível tal de degradação que tornará seu funcionamento impraticável.

Dentre as questões que surgiram durante as análises, pode-se destacar o porquê unidades localizadas na mesma guarnição, desempenhando atividades similares, apresentam comportamentos distintos tanto para as despesas quanto para os custos. Sugere-se que sejam realizados estudos mais aprofundados no sentido de se buscar responder a esses questionamentos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas**: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal – 3. ed. – volume 1 – Brasília: Gestão Pública, 2013.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 de março de 2014.

_____. Lei nº 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm.> Acesso em: 03 de março de 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Rev. adm. contemp.**, Curitiba, v. 11, n. 3, Sept. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552007000300009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2014.

FERREIRA, Marcos Pandino. **A diferença entre despesa e custo no orçamento do COMAER**. 2012. 18 f. Trabalho de conclusão de curso (MBA em Gestão Pública e Emprego da Força Aérea) – Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais da Aeronáutica, Universidade da Força Aérea, Rio de Janeiro, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa** – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos** – São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem) - 3. Ed. – 3. reimp. – São Paulo: Atlas, 2011.

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

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

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. *Rev. Adm. Pública [online]*. 2010, vol.44, n.4, pp. 791-820. ISSN 0034-7612. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração** – 1. Ed. – 2. reimp. – São Paulo: Atlas, 2001.

MCASP – MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5. Ed. Brasília: MF/STN, 2013. Anual. ISBN 978-85-87841-49-0. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Artigos/Parte_I_-_PCO.pdf> Acesso em: 03 de março de 2014.

MCA 170-2 – MANUAL DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL DO COMANDO DA AERONÁUTICA.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental** – São Paulo: Atlas 2008.

ROMÃO, José Donizetti. **Proposta de precificação de serviço público**. 2007. 131 f. Dissertação (Mestrado-Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Área de Concentração em Economia, Organizações e Gestão do Conhecimento) – Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2007.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira da Empresas** – 7 Ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas** – São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração** – São Paulo: Atlas, 2009.

TOLEDO, Geraldo Luciano; OVALLE, Ivo Izidoro. **Estatística Básica** – 3 Ed. - São Paulo: Atlas – 1995.

VIANNA, Denizar; MESQUITA, Evandro Tinoco. Economia da saúde: ferramenta para a tomada de decisão em Medicina. **Revista da Sociedade de Cardiologia do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 4, p. 258-261, out/nov/dez, 2003. Disponível em: <<http://www.ppge.ufrgs.br/GIACOMO/arquivos/cd%20curso%20extensao%20ats/artigos/vianna-mesquita-2003.pdf>> Acesso em: 26/03/2014.

APÊNDICE A – QUADRO DE ANÁLISE HORIZONTAL

Quadro 2: Análise horizontal dos custos e despesas das unidades gestoras

ANÁLISE HORIZONTAL DAS DESPESAS E DOS CUSTOS (ANO BASE 2008)												
ORGANIZAÇÃO MILITAR	DESPESAS/CUSTOS	2008	2009	▲ %	2010	▲ %	2011	▲ %	2012	▲ %	2013	▲ %
III COMANDO AEREO REGIONAL	Despesas	11.657.906,71	36.384.256,17	212,10%	16.445.919,34	41,07%	25.873.165,34	121,94%	14.014.566,25	20,22%	13.985.078,01	19,96%
	Custos	20.170.239,42	21.445.247,37	6,32%	99.595.957,80	393,78%	91.113.574,29	351,72%	23.819.861,83	18,09%	21.462.032,02	6,40%
BASE AEREA DOS AFONSOS	Despesas	5.341.882,65	6.796.043,22	27,22%	7.828.874,22	46,56%	5.943.777,91	11,27%	7.143.271,09	33,72%	8.126.258,83	52,12%
	Custos	36.314.053,78	48.190.060,94	32,70%	78.549.302,22	116,31%	49.608.235,61	36,61%	51.603.055,84	42,10%	58.221.273,79	60,33%
BASE AEREA DO GALEAO	Despesas	12.727.241,23	20.183.794,11	58,59%	15.011.252,34	17,95%	14.002.218,28	10,02%	12.998.377,25	2,13%	14.341.696,07	12,69%
	Custos	104.673.875,50	162.021.211,78	54,79%	55.995.046,43	-46,51%	62.911.926,47	-39,90%	36.746.880,60	-64,89%	24.879.093,06	-76,23%
BASE AEREA DE SANTA CRUZ	Despesas	11.757.432,65	15.947.551,52	35,64%	16.431.097,33	39,75%	13.007.576,29	10,63%	7.754.979,49	-34,04%	9.714.144,94	-17,38%
	Custos	24.249.786,37	25.397.002,94	4,73%	30.484.944,60	25,71%	55.145.193,47	127,40%	44.104.778,68	81,88%	29.752.139,04	22,69%
DEPOSITO CENTRAL INTENDENCIA	Despesas	3.304.117,26	3.046.215,87	-7,81%	7.040.823,25	113,09%	5.650.770,71	71,02%	6.016.271,20	82,08%	10.291.038,76	211,46%
	Custos	4.680.569,31	43.603.641,01	831,59%	16.112.489,73	244,24%	7.011.430,60	49,80%	7.531.085,67	60,90%	6.999.003,30	49,53%
CENTRO DE TRANSPORTE LOGISTICO DA AERONAUTICA	Despesas	3.659.740,84	5.892.632,38	61,01%	10.462.960,55	185,89%	17.106.057,20	367,41%	4.230.979,86	15,61%	5.986.645,43	63,58%
	Custos	7.778.164,21	11.090.958,27	42,59%	15.929.166,26	104,79%	21.108.260,39	171,38%	17.299.774,36	122,41%	10.993.096,02	41,33%
DEPARTAMENTO DE CONTROLE DO ESPACO AEREO	Despesas	136.894.056,04	129.492.580,13	-5,41%	114.176.472,90	-16,60%	171.790.300,77	25,49%	174.517.661,82	27,48%	298.132.363,58	117,78%
	Custos	140.252.952,85	130.768.681,86	-6,76%	115.490.288,18	-17,66%	119.750.997,10	-14,62%	107.419.903,72	-23,41%	144.394.727,96	2,95%
GRUPAMENTO DE APOIO DO RIO DE JANEIRO	Despesas	9.794.214,15	12.155.356,41	24,11%	11.283.034,46	15,20%	9.949.537,06	1,59%	9.865.917,95	0,73%	9.108.965,82	-7,00%
	Custos	9.579.046,41	15.006.791,01	56,66%	11.325.719,45	18,23%	15.232.210,34	59,02%	16.093.403,81	68,01%	18.035.331,34	88,28%
HOSPITAL CENTRAL AERONAUTICA	Despesas	43.081.394,60	38.658.031,86	-10,27%	40.581.963,55	-5,80%	40.907.698,75	-5,05%	46.434.387,39	7,78%	41.184.859,03	-4,40%
	Custos	43.296.955,47	41.459.721,91	-4,24%	33.689.952,89	-22,19%	45.293.606,44	4,61%	42.656.823,55	-1,48%	42.704.007,00	-1,37%
HOSPITAL DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	Despesas	25.203.311,36	27.737.683,36	10,06%	27.976.935,78	11,01%	21.040.646,03	-16,52%	20.205.839,33	-19,83%	17.350.633,93	-31,16%
	Custos	29.772.642,20	27.837.267,68	-6,50%	26.882.123,16	-9,71%	24.414.708,85	-18,00%	21.847.175,85	-26,62%	21.317.294,17	-28,40%
HOSPITAL DE FORÇA AEREA DO GALEAO	Despesas	45.221.592,53	60.804.256,14	34,46%	69.848.485,66	54,46%	68.064.332,25	50,51%	79.454.535,77	75,70%	82.572.450,70	82,60%
	Custos	56.432.541,56	63.025.077,42	11,68%	61.263.715,88	8,56%	78.914.249,66	39,84%	76.331.731,60	35,26%	88.269.200,92	56,42%

LABORATORIO QUIMICO-FARMACEUTICO DA AERONAUT.	Despesas	3.389.693,71	4.159.672,89	22,72%	3.493.439,87	3,06%	2.943.920,79	-13,15%	2.578.861,91	-23,92%	2.191.038,39	-35,36%
	Custos	9.573.669,28	11.147.264,13	16,44%	8.220.163,33	-14,14%	5.690.797,37	-40,56%	3.604.700,01	-62,35%	7.870.609,47	-17,79%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DO GALEAO	Despesas	10.407.970,63	20.391.732,70	95,92%	11.068.864,39	6,35%	14.422.208,50	38,57%	13.881.279,49	33,37%	11.485.857,00	10,36%
	Custos	9.040.891,50	16.711.640,21	84,85%	13.898.454,07	53,73%	14.167.715,63	56,71%	11.600.213,74	28,31%	15.311.157,12	69,35%
PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DOS AFONSOS	Despesas	11.094.875,02	5.645.146,17	-49,12%	7.317.168,52	-34,05%	7.797.367,86	-29,72%	9.399.661,66	-15,28%	8.109.426,53	-26,91%
	Custos	74.429.321,42	94.991.781,03	27,63%	101.833.680,46	36,82%	178.841.290,64	140,28%	129.261.139,10	73,67%	18.398.677,53	-75,28%
PARQUE DE MATERIAL BELICO DA AERONAUTICA	Despesas	4.508.871,74	4.151.434,22	-7,93%	3.564.146,02	-20,95%	4.470.453,41	-0,85%	4.815.318,84	6,80%	3.956.750,46	-12,25%
	Custos	9.197.205,83	18.761.621,86	103,99%	7.395.054,65	-19,59%	6.591.533,23	-28,33%	14.946.093,76	62,51%	3.980.889,78	-56,72%
PARQUE DE MAT. DE ELETRONICA DA AERONAUTICA	Despesas	22.401.326,66	69.456.867,91	210,06%	66.940.104,62	198,82%	79.426.533,00	254,56%	74.031.075,34	230,48%	101.756.676,02	354,24%
	Custos	36.674.890,45	61.250.465,43	67,01%	77.678.536,97	111,80%	92.543.739,19	152,34%	88.716.600,20	141,90%	125.162.604,60	241,28%
PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DO GALEAO	Despesas	10.365.495,60	10.528.289,18	1,57%	10.719.618,46	3,42%	7.803.918,74	-24,71%	6.846.020,59	-33,95%	6.995.236,23	-32,51%
	Custos	135.901.794,26	178.045.201,42	31,01%	196.400.459,16	44,52%	247.543.454,47	82,15%	242.029.488,52	78,09%	46.807.217,49	-65,56%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	Despesas	4.119.416,00	3.982.211,56	-3,33%	6.652.683,78	61,50%	8.754.207,06	112,51%	9.245.085,40	124,43%	10.600.639,81	157,33%
	Custos	3.215.530,09	6.840.673,98	112,74%	6.129.284,90	90,62%	10.932.141,10	239,98%	8.323.050,21	158,84%	11.103.875,64	245,32%
UNIVERSIDADE DA FORCA AEREA	Despesas	11.079.537,90	14.886.800,87	34,36%	10.124.030,51	-8,62%	13.947.241,06	25,88%	16.408.914,36	48,10%	14.360.993,61	29,62%
	Custos	15.355.715,02	20.259.991,43	31,94%	18.745.247,13	22,07%	26.580.271,94	73,10%	26.877.072,49	75,03%	22.656.142,96	47,54%
CASA GERONTOLOGICA DA AER. BRIG.EDUARDO GOMES	Despesas	6.107.373,59	5.179.518,35	-15,19%	13.811.666,47	126,15%	5.857.128,23	-4,10%	6.547.116,08	7,20%	5.040.538,72	-17,47%
	Custos	6.181.654,34	5.751.228,42	-6,96%	10.378.268,90	67,89%	9.974.258,91	61,35%	6.611.982,71	6,96%	5.784.286,10	-6,43%
COMISSAO DE IMPLANT.DO SIST.DE CONTR.DO E AER	Despesas	124.521.378,03	169.861.926,91	36,41%	225.976.402,42	81,48%	311.040.296,90	149,79%	223.154.154,95	79,21%	259.574.088,90	108,46%
	Custos	128.517.016,97	112.076.654,47	-12,79%	183.618.568,27	42,87%	249.482.244,71	94,12%	101.027.431,14	-21,39%	92.349.762,55	-28,14%

Fonte: o autor.

APÊNDICE B – QUADRO DE ANÁLISE VERTICAL

Quadro 3: Análise vertical dos custos e despesas das unidades gestoras

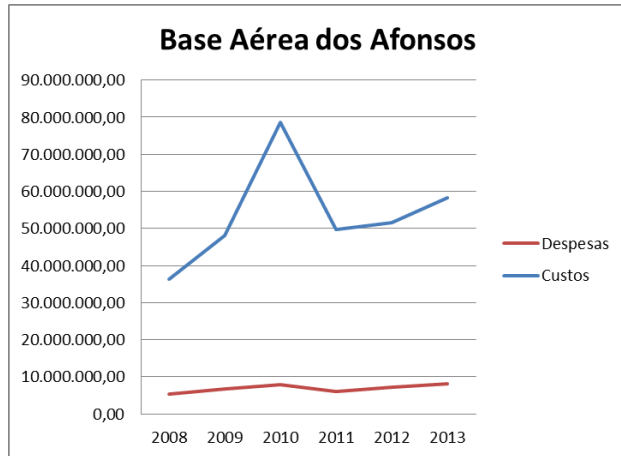
ANÁLISE VERTICAL DAS DESPESAS E DOS CUSTOS													
ORGANIZAÇÃO MILITAR	DESPESAS/CUSTOS	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%
III COMANDO AEREO REGIONAL	Despesas	11.657.906,71	2,26%	36.384.256,17	5,47%	16.445.919,34	2,36%	25.873.165,34	3,04%	14.014.566,25	1,87%	13.985.078,01	1,50%
	Custos	20.170.239,42	2,23%	21.445.247,37	1,92%	99.595.957,80	8,52%	91.113.574,29	6,45%	23.819.861,83	2,21%	21.462.032,02	2,63%
BASE AEREA DOS AFONSOS	Despesas	5.341.882,65	1,03%	6.796.043,22	1,02%	7.828.874,22	1,12%	5.943.777,91	0,70%	7.143.271,09	0,95%	8.126.258,83	0,87%
	Custos	36.314.053,78	4,01%	48.190.060,94	4,32%	78.549.302,22	6,72%	49.608.235,61	3,51%	51.603.055,84	4,78%	58.221.273,79	7,13%
BASE AEREA DO GALEAO	Despesas	12.727.241,23	2,46%	20.183.794,11	3,03%	15.011.252,34	2,15%	14.002.218,28	1,65%	12.998.377,25	1,73%	14.341.696,07	1,53%
	Custos	104.673.875,50	11,56%	162.021.211,78	14,52%	55.995.046,43	4,79%	62.911.926,47	4,45%	36.746.880,60	3,41%	24.879.093,06	3,05%
BASE AEREA DE SANTA CRUZ	Despesas	11.757.432,65	2,28%	15.947.551,52	2,40%	16.431.097,33	2,36%	13.007.576,29	1,53%	7.754.979,49	1,03%	9.714.144,94	1,04%
	Custos	24.249.786,37	2,68%	25.397.002,94	2,28%	30.484.944,60	2,61%	55.145.193,47	3,90%	44.104.778,68	4,09%	29.752.139,04	3,64%
DEPOSITO CENTRAL INTENDENCIA	Despesas	3.304.117,26	0,64%	3.046.215,87	0,46%	7.040.823,25	1,01%	5.650.770,71	0,66%	6.016.271,20	0,80%	10.291.038,76	1,10%
	Custos	4.680.569,31	0,52%	43.603.641,01	3,91%	16.112.489,73	1,38%	7.011.430,60	0,50%	7.531.085,67	0,70%	6.999.003,30	0,86%
CENTRO DE TRANSPORTE LOGISTICO DA AERONAUTICA	Despesas	3.659.740,84	0,71%	5.892.632,38	0,89%	10.462.960,55	1,50%	17.106.057,20	2,01%	4.230.979,86	0,56%	5.986.645,43	0,64%
	Custos	7.778.164,21	0,86%	11.090.958,27	0,99%	15.929.166,26	1,36%	21.108.260,39	1,49%	17.299.774,36	1,60%	10.993.096,02	1,35%
DEPARTAMENTO DE CONTROLE DO ESPACO AEREO	Despesas	136.894.056,04	26,50%	129.492.580,13	19,46%	114.176.472,90	16,39%	171.790.300,77	20,22%	174.517.661,82	23,28%	298.132.363,58	31,89%
	Custos	140.252.952,85	15,49%	130.768.681,86	11,72%	115.490.288,18	9,87%	119.750.997,10	8,48%	107.419.903,72	9,96%	144.394.727,96	17,69%
GRUPAMENTO DE APOIO DO RIO DE JANEIRO	Despesas	9.794.214,15	1,90%	12.155.356,41	1,83%	11.283.034,46	1,62%	9.949.537,06	1,17%	9.865.917,95	1,32%	9.108.965,82	0,97%
	Custos	9.579.046,41	1,06%	15.006.791,01	1,35%	11.325.719,45	0,97%	15.232.210,34	1,08%	16.093.403,81	1,49%	18.035.331,34	2,21%
HOSPITAL CENTRAL AERONAUTICA	Despesas	43.081.394,60	8,34%	38.658.031,86	5,81%	40.581.963,55	5,82%	40.907.698,75	4,81%	46.434.387,39	6,20%	41.184.859,03	4,41%
	Custos	43.296.955,47	4,78%	41.459.721,91	3,72%	33.689.952,89	2,88%	45.293.606,44	3,21%	42.656.823,55	3,96%	42.704.007,00	5,23%
HOSPITAL DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	Despesas	25.203.311,36	4,88%	27.737.683,36	4,17%	27.976.935,78	4,02%	21.040.646,03	2,48%	20.205.839,33	2,70%	17.350.633,93	1,86%
	Custos	29.772.642,20	3,29%	27.837.267,68	2,50%	26.882.123,16	2,30%	24.414.708,85	1,73%	21.847.175,85	2,03%	21.317.294,17	2,61%
HOSPITAL DE FORCA AEREA DO GALEAO	Despesas	45.221.592,53	8,75%	60.804.256,14	9,14%	69.848.485,66	10,02%	68.064.332,25	8,01%	79.454.535,77	10,60%	82.572.450,70	8,83%
	Custos	56.432.541,56	6,23%	63.025.077,42	5,65%	61.263.715,88	5,24%	78.914.249,66	5,59%	76.331.731,60	7,08%	88.269.200,92	10,81%

LABORATORIO QUIMICO-FARMACEUTICO DA AERONAUT.	Despesas	3.389.693,71	0,66%	4.159.672,89	0,63%	3.493.439,87	0,50%	2.943.920,79	0,35%	2.578.861,91	0,34%	2.191.038,39	0,23%
	Custos	9.573.669,28	1,06%	11.147.264,13	1,00%	8.220.163,33	0,70%	5.690.797,37	0,40%	3.604.700,01	0,33%	7.870.609,47	0,96%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DO GALEAO	Despesas	10.407.970,63	2,01%	20.391.732,70	3,06%	11.068.864,39	1,59%	14.422.208,50	1,70%	13.881.279,49	1,85%	11.485.857,00	1,23%
	Custos	9.040.891,50	1,00%	16.711.640,21	1,50%	13.898.454,07	1,19%	14.167.715,63	1,00%	11.600.213,74	1,08%	15.311.157,12	1,88%
PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DOS AFONSOS	Despesas	11.094.875,02	2,15%	5.645.146,17	0,85%	7.317.168,52	1,05%	7.797.367,86	0,92%	9.399.661,66	1,25%	8.109.426,53	0,87%
	Custos	74.429.321,42	8,22%	94.991.781,03	8,51%	101.833.680,46	8,71%	178.841.290,64	12,66%	129.261.139,10	11,99%	18.398.677,53	2,25%
PARQUE DE MATERIAL BELICO DA AERONAUTICA	Despesas	4.508.871,74	0,87%	4.151.434,22	0,62%	3.564.146,02	0,51%	4.470.453,41	0,53%	4.815.318,84	0,64%	3.956.750,46	0,42%
	Custos	9.197.205,83	1,02%	18.761.621,86	1,68%	7.395.054,65	0,63%	6.591.533,23	0,47%	14.946.093,76	1,39%	3.980.889,78	0,49%
PARQUE DE MAT. DE ELETRONICA DA AERONAUTICA	Despesas	22.401.326,66	4,34%	69.456.867,91	10,44%	66.940.104,62	9,61%	79.426.533,00	9,35%	74.031.075,34	9,88%	101.756.676,02	10,88%
	Custos	36.674.890,45	4,05%	61.250.465,43	5,49%	77.678.536,97	6,64%	92.543.739,19	6,55%	88.716.600,20	8,23%	125.162.604,60	15,33%
PARQUE DE MATERIAL AERONAUTICO DO GALEAO	Despesas	10.365.495,60	2,01%	10.528.289,18	1,58%	10.719.618,46	1,54%	7.803.918,74	0,92%	6.846.020,59	0,91%	6.995.236,23	0,75%
	Custos	135.901.794,26	15,01%	178.045.201,42	15,96%	196.400.459,16	16,79%	247.543.454,47	17,52%	242.029.488,52	22,44%	46.807.217,49	5,73%
PREFEITURA DE AERONAUTICA DOS AFONSOS	Despesas	4.119.416,00	0,80%	3.982.211,56	0,60%	6.652.683,78	0,95%	8.754.207,06	1,03%	9.245.085,40	1,23%	10.600.639,81	1,13%
	Custos	3.215.530,09	0,36%	6.840.673,98	0,61%	6.129.284,90	0,52%	10.932.141,10	0,77%	8.323.050,21	0,77%	11.103.875,64	1,36%
UNIVERSIDADE DA FORCA AEREA	Despesas	11.079.537,90	2,14%	14.886.800,87	2,24%	10.124.030,51	1,45%	13.947.241,06	1,64%	16.408.914,36	2,19%	14.360.993,61	1,54%
	Custos	15.355.715,02	1,70%	20.259.991,43	1,82%	18.745.247,13	1,60%	26.580.271,94	1,88%	26.877.072,49	2,49%	22.656.142,96	2,77%
CASA GERONTOLOGICA DA AER. BRIG. EDUARDO GOMES	Despesas	6.107.373,59	1,18%	5.179.518,35	0,78%	13.811.666,47	1,98%	5.857.128,23	0,69%	6.547.116,08	0,87%	5.040.538,72	0,54%
	Custos	6.181.654,34	0,68%	5.751.228,42	0,52%	10.378.268,90	0,89%	9.974.258,91	0,71%	6.611.982,71	0,61%	5.784.286,10	0,71%
COMISSAO DE IMPLANT.DO SIST.DE CONTR.DO E AER	Despesas	124.521.378,03	24,10%	169.861.926,91	25,53%	225.976.402,42	32,43%	311.040.296,90	36,60%	223.154.154,95	29,77%	259.574.088,90	27,77%
	Custos	128.517.016,97	14,20%	112.076.654,47	10,05%	183.618.568,27	15,70%	249.482.244,71	17,66%	101.027.431,14	9,37%	92.349.762,55	11,31%
	TOTAL DESPESAS	516.638.828,90		665.342.001,93		696.755.944,44		849.799.356,14		749.544.276,02		934.865.380,77	
	TOTAL CUSTOS	905.288.516,24		1.115.682.184,57		1.169.616.424,44		1.412.851.840,41		1.078.452.247,39		816.452.421,86	

Fonte: o autor.

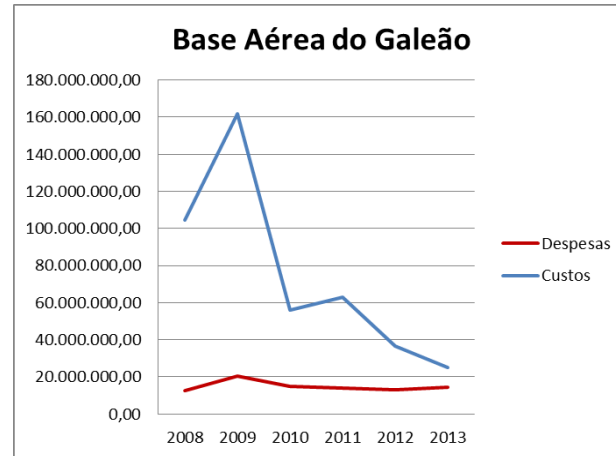
APÊNDICE C – GRÁFICOS DA ANÁLISE HORIZONTAL

Figura 1: Evolução dos custos e despesas da BAAF



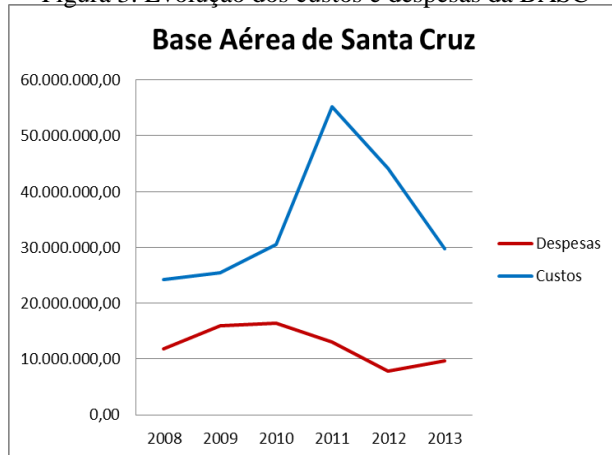
Fonte: o autor.

Figura 2: Evolução dos custos e despesas da BAGL



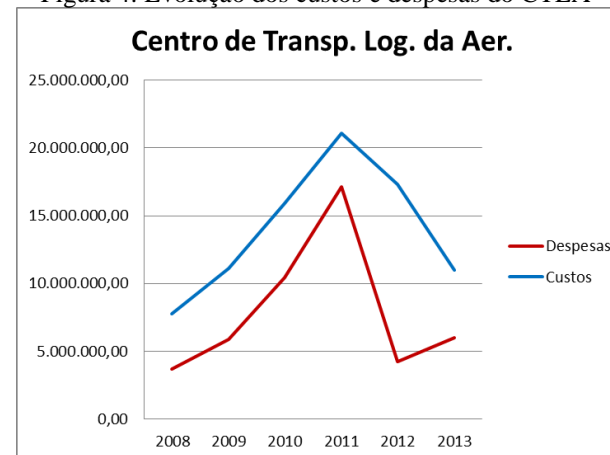
Fonte: o autor.

Figura 3: Evolução dos custos e despesas da BASC



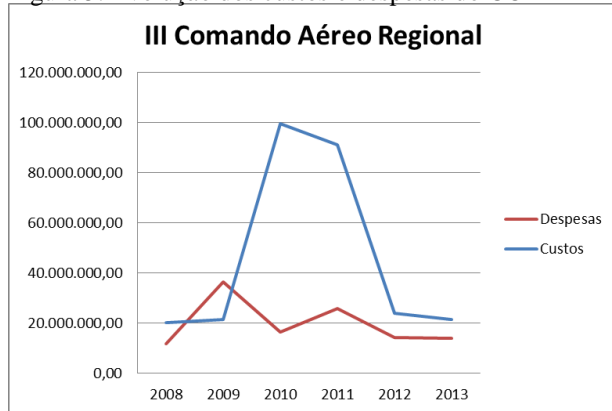
Fonte: o autor.

Figura 4: Evolução dos custos e despesas do CTLA



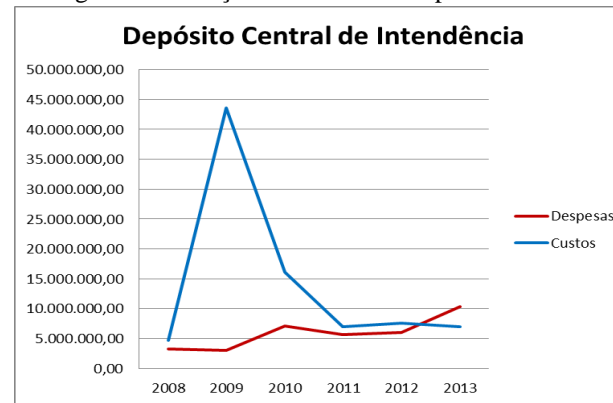
Fonte: o autor.

Figura 5: Evolução dos custos e despesas do COMAR III



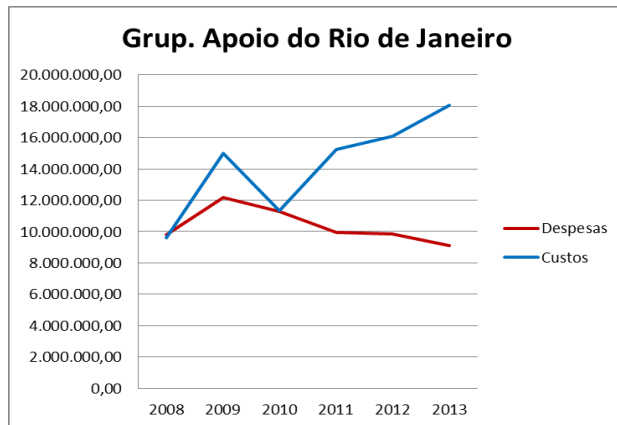
Fonte: o autor.

Figura 6: Evolução dos custos e despesas do DCI



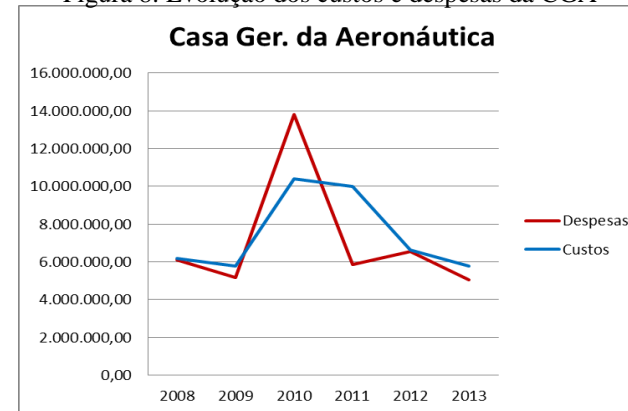
Fonte: o autor.

Figura 7: Evolução dos custos e despesas do GAP RJ



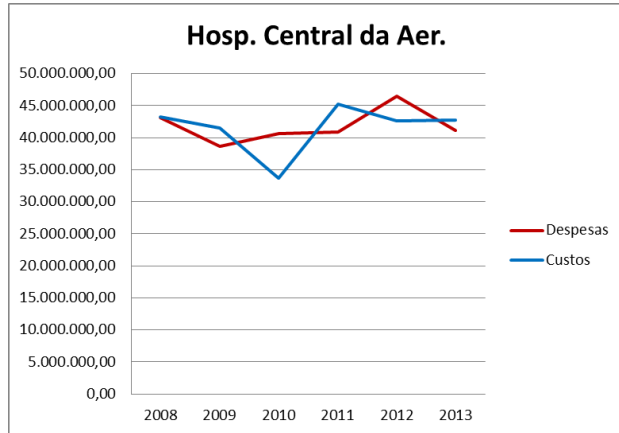
Fonte: o autor.

Figura 8: Evolução dos custos e despesas da CGA



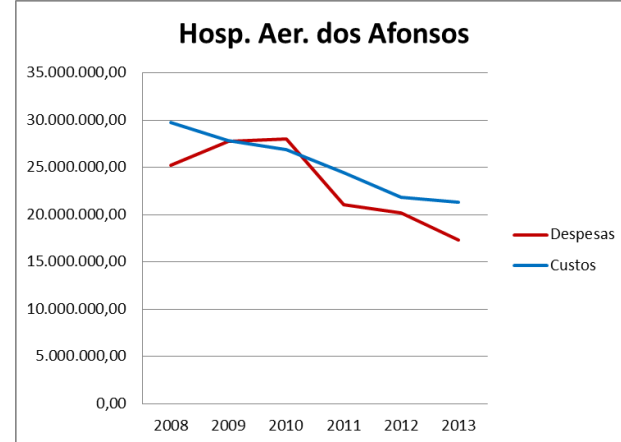
Fonte: o autor.

Figura 9: Evolução dos custos e despesas do HCA



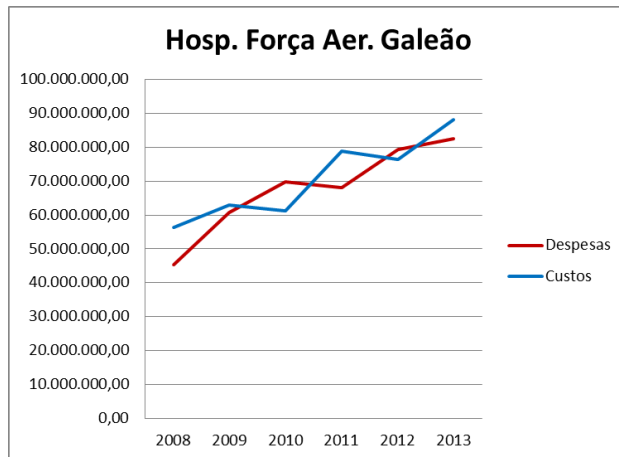
Fonte: o autor.

Figura 10: Evolução dos custos e despesas do HAAF



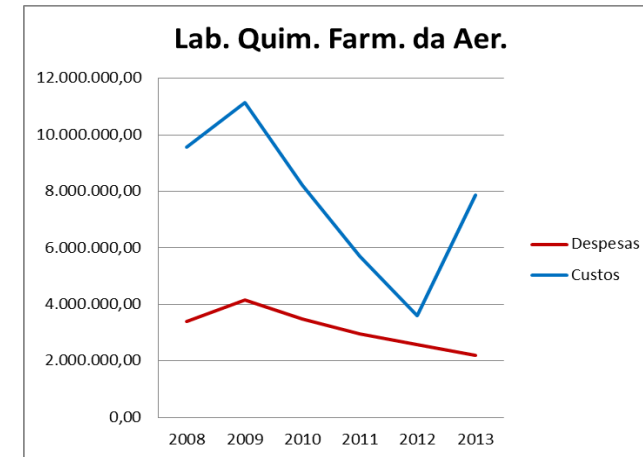
Fonte: o autor.

Figura 11: Evolução dos custos e despesas do HFAG



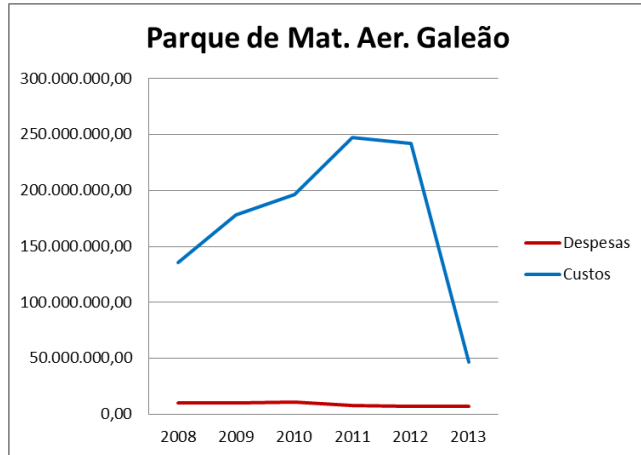
Fonte: o autor.

Figura 12: Evolução dos custos e despesas do LAQFA



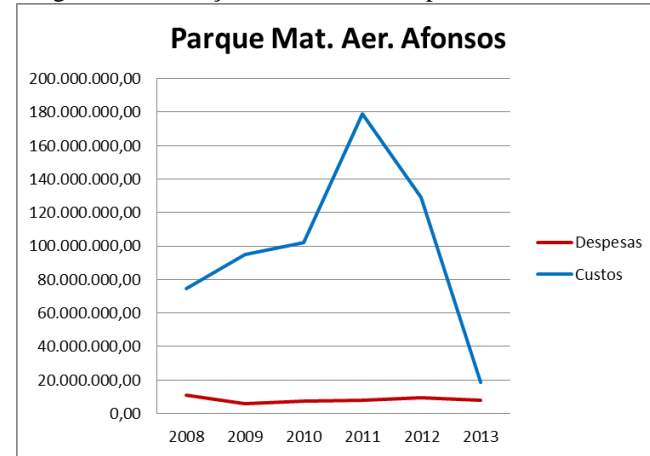
Fonte: o autor.

Figura 13: Evolução dos custos e despesas do PAMA GL



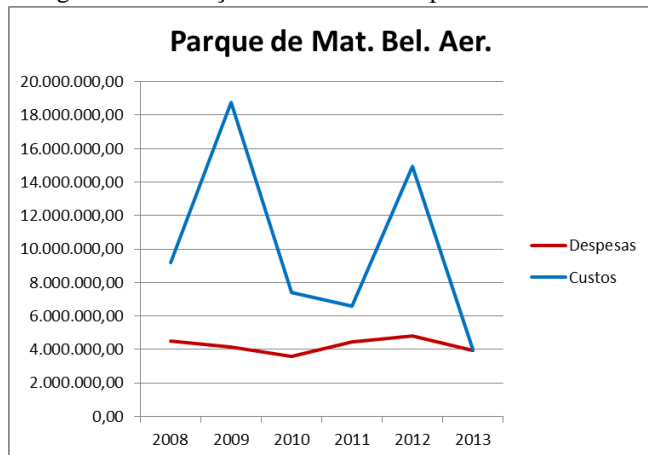
Fonte: o autor.

Figura 14: Evolução dos custos e despesas do PAMA AF



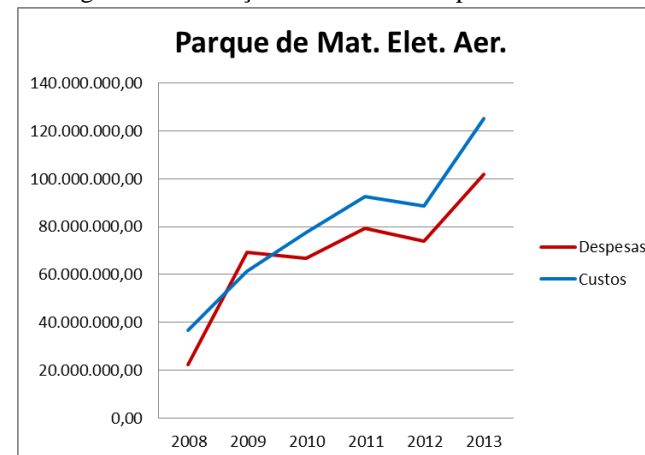
Fonte: o autor.

Figura 15: Evolução dos custos e despesas do PAMB



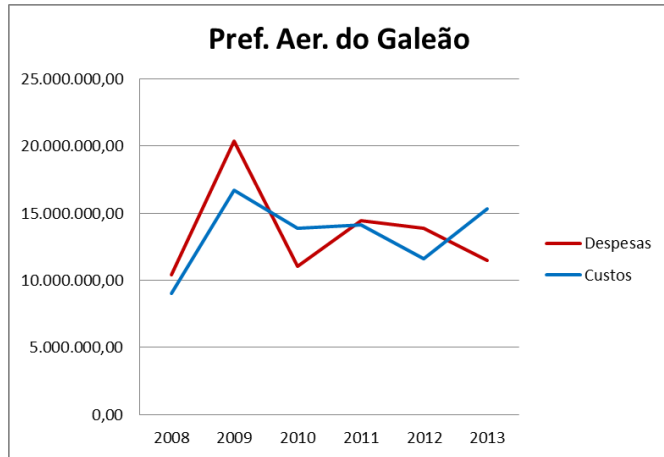
Fonte: o autor.

Figura 16: Evolução dos custos e despesas do PAME



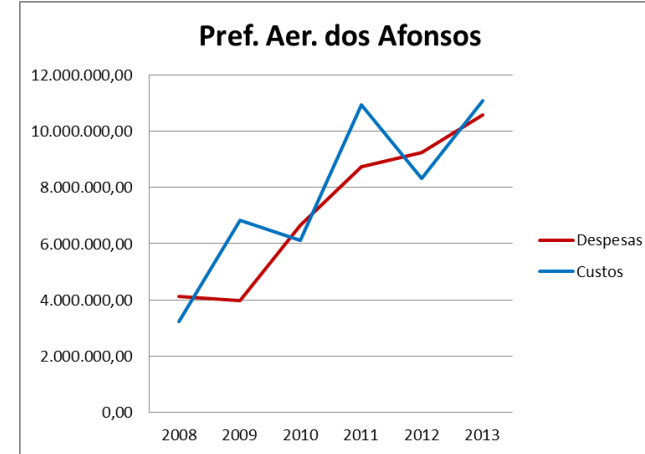
Fonte: o autor.

Figura 17: Evolução dos custos e despesas da PAGL



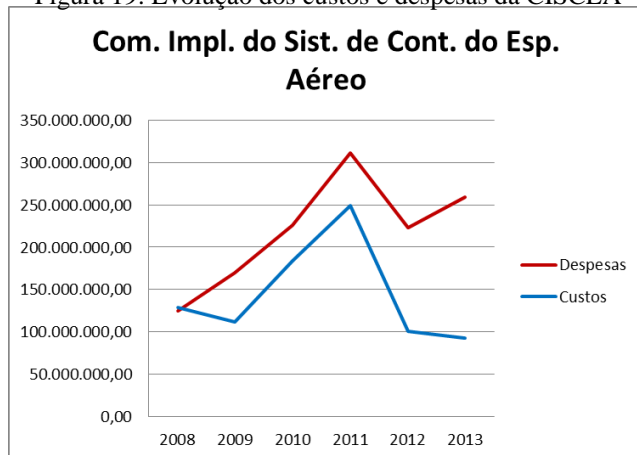
Fonte: o autor.

Figura 18: Evolução dos custos e despesas da PAAF



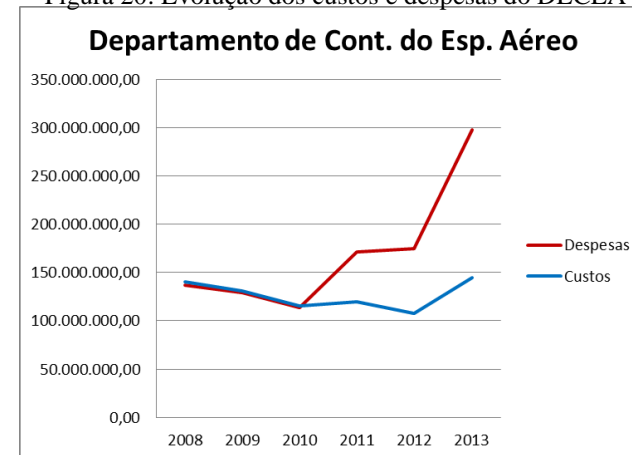
Fonte: o autor.

Figura 19: Evolução dos custos e despesas da CISCEA



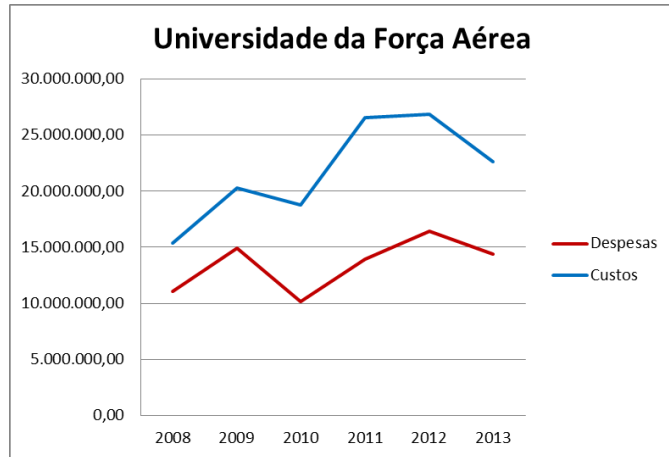
Fonte: o autor.

Figura 20: Evolução dos custos e despesas do DECEA



Fonte: o autor.

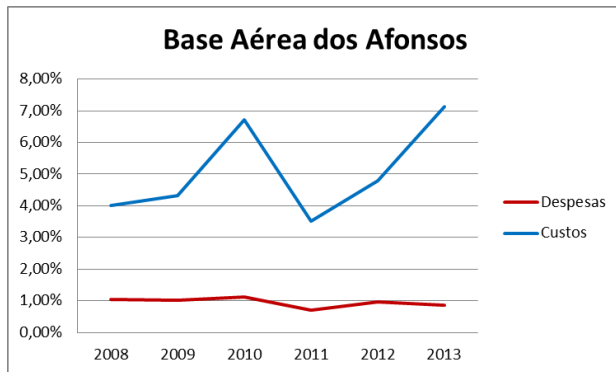
Figura 21: Evolução dos custos e despesas da UNIFA



Fonte: o autor.

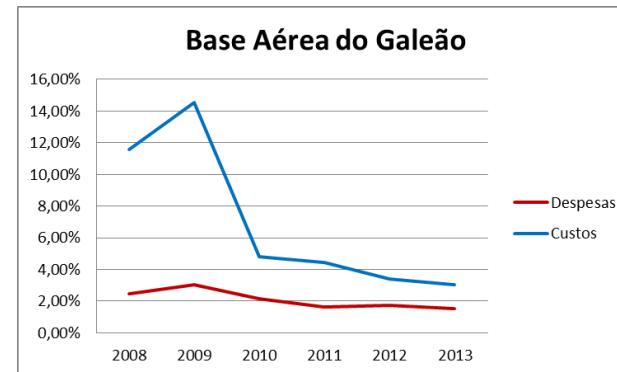
APÊNDICE D – GRÁFICOS DA ANÁLISE VERTICAL

Figura 22: Participação dos custos e despesas da BAAF



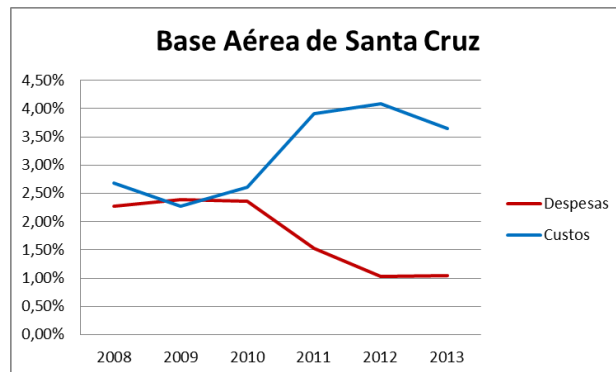
Fonte: o autor.

Figura 23: Participação dos custos e despesas da BAGL



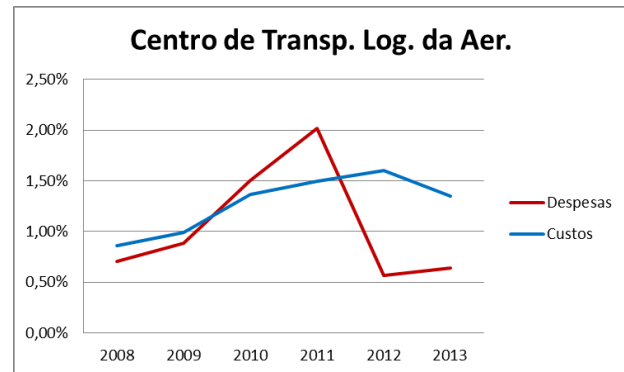
Fonte: o autor.

Figura 24: Participação dos custos e despesas da BASC



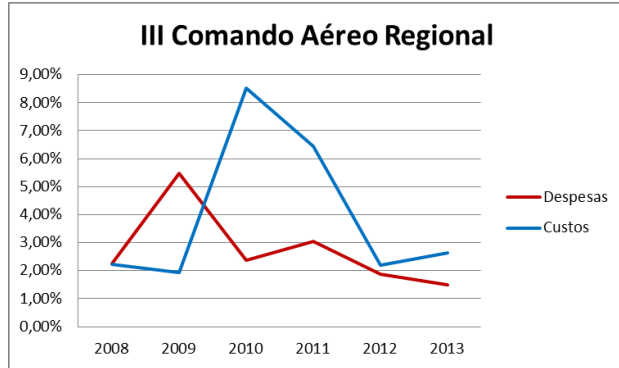
Fonte: o autor.

Figura 25: Participação dos custos e despesas do CTLA



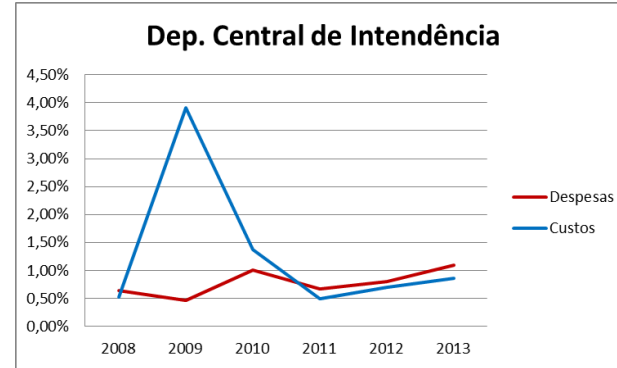
Fonte: o autor.

Figura 26: Participação dos custos e despesas do COMAR III



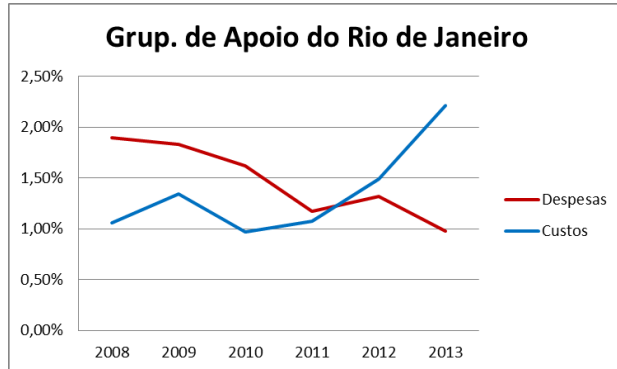
Fonte: o autor.

Figura 27: Participação dos custos e despesas do DCI



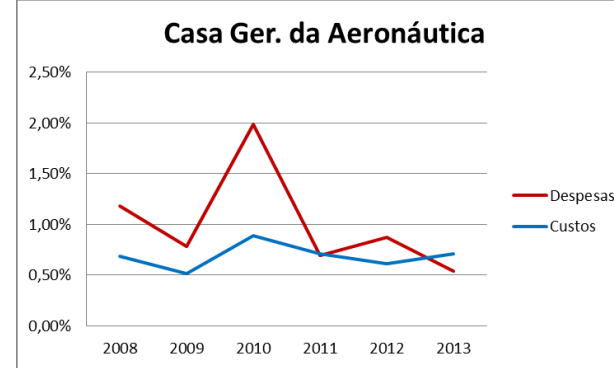
Fonte: o autor.

Figura 28: Participação dos custos e despesas do GAP RJ



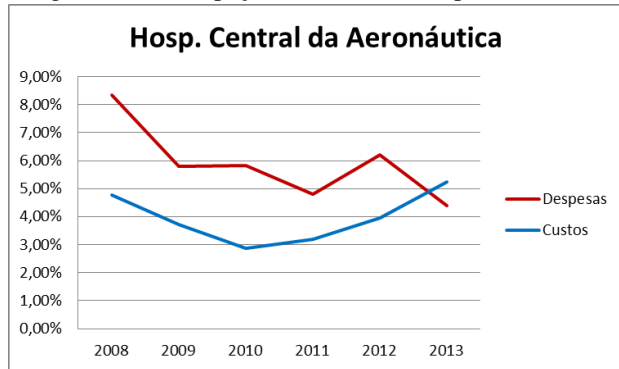
Fonte: o autor.

Figura 29: Participação dos custos e despesas da CGA



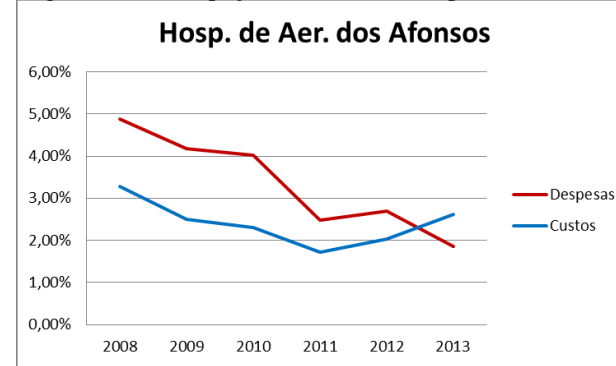
Fonte: o autor.

Figura 30: Participação dos custos e despesas do HCA



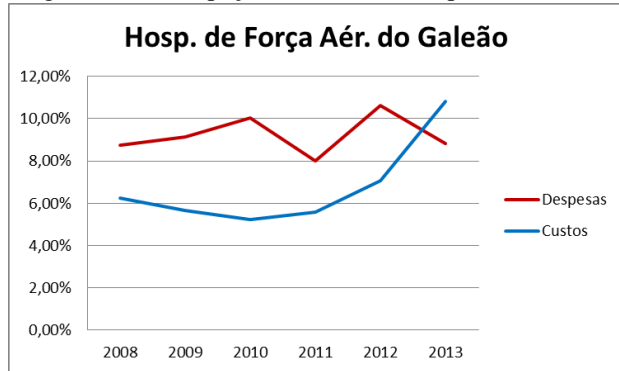
Fonte: o autor.

Figura 31: Participação dos custos e despesas do HAAF



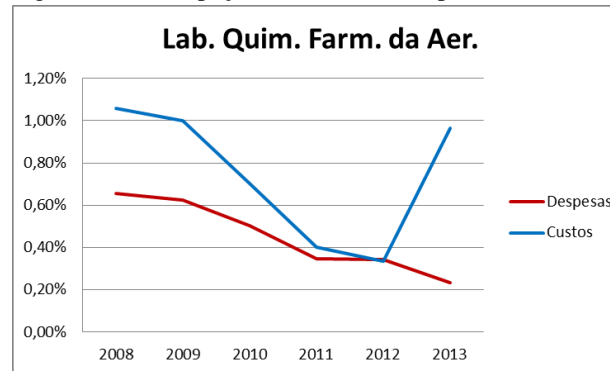
Fonte: o autor.

Figura 32: Participação dos custos e despesas do HFAG



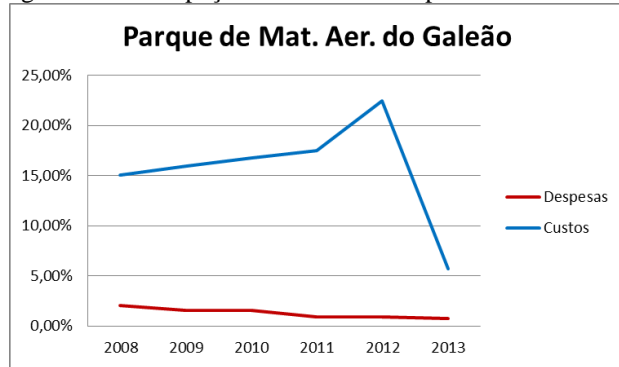
Fonte: o autor.

Figura 33: Participação dos custos e despesas do LAQFA



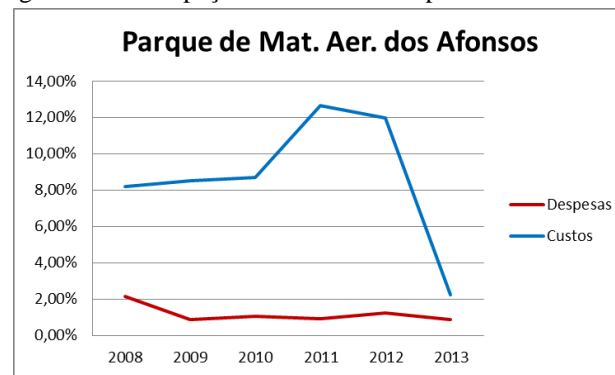
Fonte: o autor.

Figura 34: Participação dos custos e despesas do PAMA GL



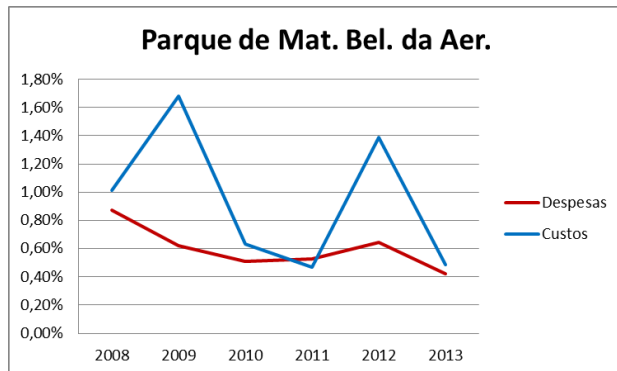
Fonte: o autor.

Figura 35: Participação dos custos e despesas do PAMA AF



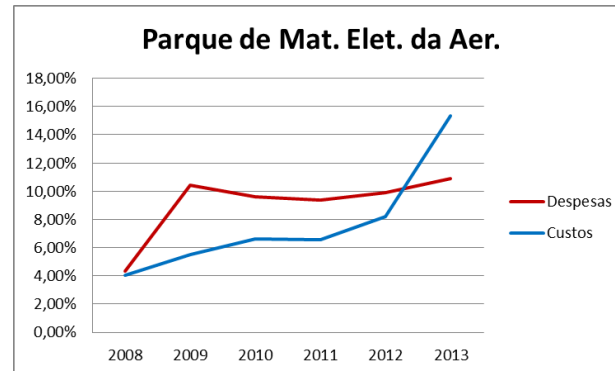
Fonte: o autor.

Figura 36: Participação dos custos e despesas do PAMB



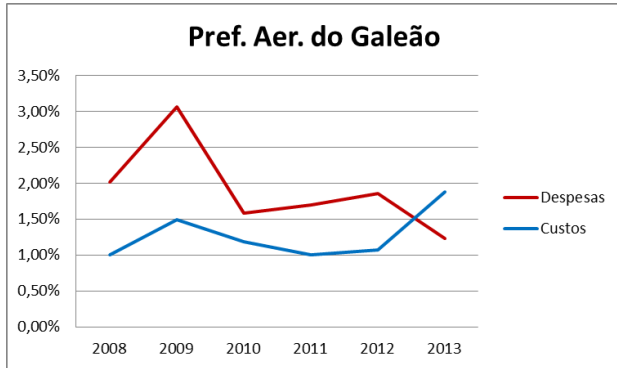
Fonte: o autor.

Figura 37: Participação dos custos e despesas do PAME



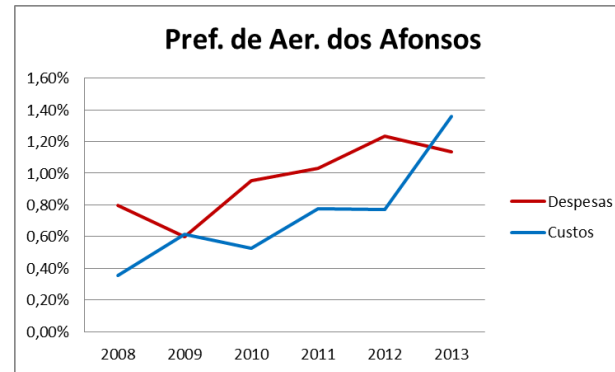
Fonte: o autor.

Figura 38: Participação dos custos e despesas da PAGL



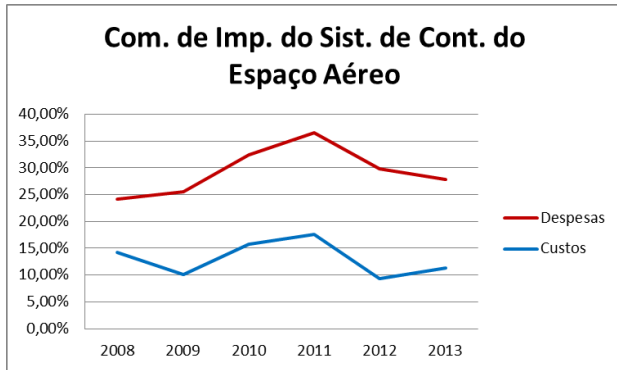
Fonte: o autor.

Figura 39: Participação dos custos e despesas da PAAF



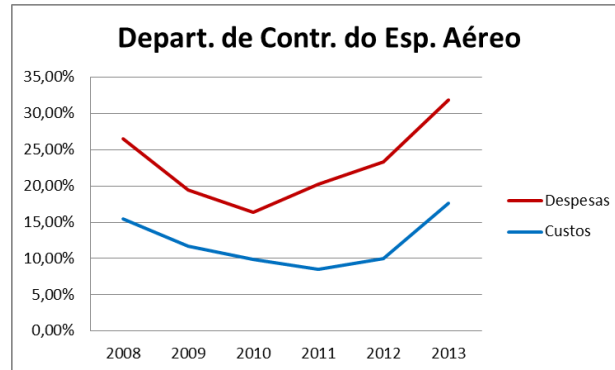
Fonte: o autor.

Figura 40: Participação dos custos e despesas da CISCEA



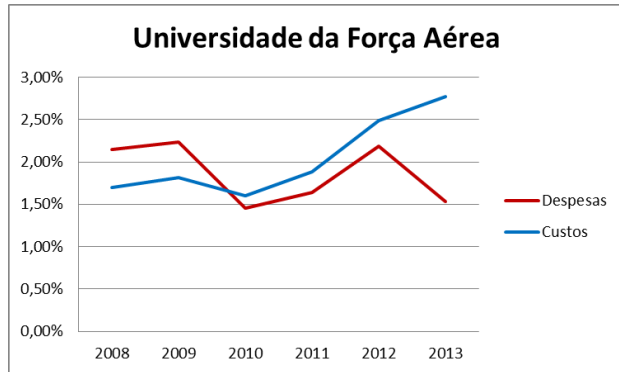
Fonte: o autor.

Figura 41: Participação dos custos e despesas do DECEA



Fonte: o autor.

Figura 42: Participação dos custos e despesas da UNIFA



Fonte: o autor.