

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO – CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RENATO FLORES PINHEIRO MACHADO

**AVALIAÇÃO DA GESTÃO DA SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA DE UMA
ORGANIZAÇÃO MILITAR QUANTO AO USO DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
ESPECÍFICA PARA PROVIMENTO DE ALIMENTAÇÃO: O CASO DA BASE
AÉREA DE FLORIANÓPOLIS**

**FLORIANÓPOLIS – SC
2010**

RENATO FLORES PINHEIRO MACHADO

**AVALIAÇÃO DA GESTÃO DA SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA DE UMA
ORGANIZAÇÃO MILITAR QUANTO AO USO DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
ESPECÍFICA PARA PROVIMENTO DE ALIMENTAÇÃO: O CASO DA BASE
AÉREA DE FLORIANÓPOLIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis, pela
Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof Joisse Lorandi, Dr.

**FLORIANÓPOLIS – SC
2010**

RENATO FLORES PINHEIRO MACHADO

**AVALIAÇÃO DA GESTÃO DA SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA DE UMA
ORGANIZAÇÃO MILITAR QUANTO AO USO DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA
ESPECÍFICA PARA PROVIMENTO DE ALIMENTAÇÃO: O CASO DA BASE
AÉREA DE FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, de _____ de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Joisse Lorandi, Dr.
Orientador

Professora Bernadete Limongi, Dra.
Membro

Keila Tedesco
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, a minha mãe Inara, por ter me proporcionado estudo, mediante penosa dedicação e conseqüente abdicação de alguns prazeres da própria vida.

Agradeço a meu falecido pai, Agenor, que, em escassos anos de convivência que tivemos, conseguiu me ensinar o significado da sabedoria, através de seu brilhante exemplo.

Agradeço, também, a meus irmãos Anderson e Roberta que, apesar da distância, são amigos com quem sempre poderei contar.

Agradeço aos amigos e colegas, com quem compartilhei momentos ora de felicidades, ora de dificuldades e, independentemente de qualquer obstáculo, estenderam suas mãos para me ajudar.

Por fim, agradeço a meu amado filho, Pedro, que me proporcionou aprender o verdadeiro sentido da vida.

RESUMO

MACHADO, Renato F. Pinheiro. **Avaliação da gestão da Seção de Subsistência de uma Organização Militar quanto ao uso da dotação orçamentária específica para provimento de alimentação: o caso da Base Aérea de Florianópolis.** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2010.

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi realizado com o objetivo de avaliar a gestão da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis, uma das diversas unidades militares da Força Aérea Brasileira. O estudo parte do pressuposto de que este setor, que é responsável pelo provimento de refeições ao efetivo da referida Organização Militar (OM), utiliza dotações orçamentárias provenientes do orçamento público, portanto, a eficiência no uso desse tipo de recurso tem influência direta no bom funcionamento da máquina estatal. O trabalho apresenta, em sua revisão bibliográfica, alguns conceitos relacionados à gestão, à administração e à contabilidade pública, com foco no entendimento do que vem a ser uma despesa pública. Complementarmente, são mencionadas definições e esclarecimentos sobre eficiência e eficácia, além de outro tema bastante explorado no decorrer do estudo que é a avaliação de desempenho organizacional. Na sequência, são descritas características específicas da Seção de Subsistência da BAFL no que tange aos sistemas de informação utilizados, aos procedimentos contábeis adotados e, principalmente, quanto às transformações operacionais geradas pela implantação de algumas melhorias operacionais. Por fim, utilizando indicadores quantitativos e qualitativos de desempenho, é realizada a avaliação dos resultados que têm sido conquistados pelo setor com o uso das inovações que foram ativadas, em comparação com os resultados que eram alcançados anteriormente.

Palavras-Chave: Administração Pública. Avaliação de Desempenho. Despesa Pública. Eficiência. Recurso Público.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma administrativo da BAFL	32
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos	47
Quadro 2 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos, por tipo de refeição	48
Quadro 3 - Quantidades mensais de usuários e custo da refeição por usuário.....	49
Quadro 4 - Quantidades mensais de usuários e custo por usuário, por tipo de refeição	51
Quadro 5 - Quantidades mensais de pratos diferentes ofertados	52

LISTA DE SIGLAS

BAFL – Base Aérea de Florianópolis
CF – Constituição Federal
COMAER – Comando da Aeronáutica
DTCEA-FL – Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Florianópolis
FAB – Força Aérea Brasileira
GAv – Grupo de Aviação
GSB – Grupo de Serviço de Base
LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
PAFL – Prefeitura de Aeronáutica de Florianópolis
PAM – Pedido de Aquisição de Material
PAG – Processo Administrativo de Gestão
PPA – Plano Plurianual
SDAB – Subdiretoria de Abastecimento da Aeronáutica
SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SimS – Sistema de Administração de Pessoal
SISUB WEB – Sistema de Subsistência
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
UGC – Unidade Gestora Controladora
UGE – Unidade Gestora Executora
UGR – Unidade Gestora Responsável

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Considerações Iniciais	10
1.2 Tema e Problema	11
1.3 Objetivos	11
1.4 Justificativa	12
1.5 Metodologia	12
1.6 Limitações	14
1.7 Organização do Estudo	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 Gestão	16
2.1.1 Eficiência e Eficácia.....	17
2.1.2 Centros de Responsabilidade	18
2.1.3 Avaliação de Desempenho	19
2.3 Contabilidade Pública	24
2.3.1 Receitas Públicas.....	25
2.3.2 Despesas Públicas	26
3 ESTUDO DE CASO	30
3.1 Força Aérea Brasileira (FAB).....	30
3.2 Base Aérea de Florianópolis (BAFL)	32
3.3 Seção de Subsistência	34
3.3.1 Sistemas Informatizados Utilizados	35
3.3.2 Procedimentos	37
3.4 Descrição das Melhorias Gerenciais Implantadas	40
3.5 Indicadores Considerados	43
3.5.1 Variação Percentual na Apropriação de Custos de Atividades de Rancho	43
3.5.2 Variação Percentual no Custo por Refeição Servida	44
3.5.3 Índice de Rotatividade dos Pratos Principais Servidos	44
3.5.4 Satisfação dos Usuários.....	45
4 ANÁLISE DE DADOS.....	46
4.1 Apropriação de Custos com Atividades de Rancho.....	46
4.2 Custo por Refeição Servida	49
4.3 Cardápios Disponibilizados	52
4.4 Questionários de Avaliação dos Serviços Prestados.....	52
4.5 Análise Geral dos Serviços Prestados.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
5.1 Generalidades.....	56
5.2 Quanto ao Alcance dos Objetivos.....	57
5.3 Recomendações para Futuras Pesquisas	57
REFERÊNCIAS	58
APÊNDICES	61
APÊNDICE I - Questionário	62
ANEXOS	63
ANEXO I – Pedido de Aquisição de Material (PAM)	64

ANEXO II – Cardápio Semanal65

1 INTRODUÇÃO

Como forma de facilitar a apresentação do trabalho que segue, o presente tópico está dividido em sete seções. Primeiramente, são feitas algumas considerações e, em seguida, são apresentados o tema e o problema, além dos objetivos e da justificativa de se realizar um estudo de tal natureza. Mais a frente, expõe-se a metodologia adotada na execução da pesquisa, as limitações encontradas, finalizando-se com a demonstração de como o trabalho está organizado.

1.1 Considerações Iniciais

Com o acirramento da concorrência, acelerado pelo fenômeno da globalização, as empresas privadas passaram a estudar formas de se manter competitivas e prontas para se adaptarem às mudanças do ambiente em que estão inseridas. Cada vez mais, as organizações estão implantando formas flexíveis de gestão que lhes permitem atingir os objetivos de forma eficiente. Por outro lado, as entidades governamentais em geral aparentam não acompanhar o mesmo processo.

Por representarem órgãos sem fins lucrativos e, conseqüentemente, não pertencerem a um ambiente competitivo, os gestores públicos parecem despreocupados no que diz respeito à otimização no uso dos recursos sobre os quais exercem gerência. Um organismo público, quando mal gerenciado, pode estar comprometendo, além da sua própria sobrevivência, a dos outros com os quais se relaciona e até mesmo da máquina estatal que o sustenta. É importante lembrar que o capital que ampara esses organismos é do povo e, sendo assim, é justo que seja utilizado da maneira mais conveniente possível.

Não obstante, em meados de 2009, a gestão da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis (BAFL) resolveu buscar alternativas para tornar o resultado de seu trabalho mais proveitoso. Implantaram-se, portanto, melhorias gerenciais que modificaram a realidade das atividades executadas pelo setor. Essa evolução pareceu representar o início de uma perseguição de formas administrativas privadas a serem adaptadas ao cotidiano da Organização Militar (OM).

1.2 Tema e Problema

A Seção de Subsistência da BAFL, na busca por se tornar uma divisão capaz de cumprir suas funções de forma eficaz e eficiente, procurou implantar mudanças na gestão que proporcionassem melhorias nos seus resultados. As melhorias consideradas não foram, tão-somente, de caráter orçamentário, mas também de caráter qualitativo, objetivando a agregação de valor na prestação dos serviços sob sua responsabilidade.

Diante disso, o trabalho visou responder à seguinte questão-problema: Quais as alterações no desempenho da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis no uso das dotações orçamentárias referentes às atividades de rancho, decorrentes das melhorias gerencias que foram implantadas?

1.3 Objetivos

O objetivo geral e também os específicos estão enumerados a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

Avaliar a Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis no que diz respeito ao uso dos recursos públicos sob sua gerência.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Compreender as atividades da Seção de Subsistência da BAFL quanto aos procedimentos de aquisição e consumo de alimentos e à metodologia dos registros correspondentes;
- b) Conhecer as mudanças que ocorreram na gestão da Seção de Subsistência da BAFL em decorrência da implantação de novas ferramentas operacionais de gerência;
- c) Definir indicadores que auxiliem na verificação do desempenho da gestão praticado pela Seção de Subsistência da BAFL.

1.4 Justificativa

É fácil perceber que as empresas estão evoluindo e direcionando seus esforços na busca pelo aperfeiçoamento e pela excelência na produção de bens e na prestação de serviços, devido às exigências da atual conjuntura. As opções encontradas podem ser relacionadas à diferenciação daquilo que oferecem com relação ao que, normalmente, se encontra no mercado ou à redução dos custos, impactando no seu preço de venda.

O grau de seriedade com que esses aspectos são tratados pela administração da entidade define o sucesso que ela pode obter. No ambiente de negócios, as empresas que apresentam ineficiências significativas em seus processos saem em desvantagem na corrida pela conquista do mercado.

E no caso das organizações militares, as quais não estão inseridas em ambientes com essas características, os gestores têm se preocupado com a eficiência e o nível de excelência do serviço que prestam? Qual o desempenho que as unidades militares apresentam no cumprimento de suas funções?

Na administração pública, estima-se que as perdas por ineficiência ou por corrupção cheguem a 35% na América Latina (MORELLI, 2002 apud ROSA, 2002). Ou seja, se o uso dos recursos fosse otimizado e, complementarmente, se fosse possível extinguir a corrupção, o montante orçado para as despesas públicas diminuiria, logo, a carga tributária que recai sobre o contribuinte poderia ser reduzida. Destarte, torna-se imprescindível saber se o dinheiro do povo está sendo bem empregado, buscando constatar possíveis irregularidades administrativas.

Neste caso, considerou-se relevante tomar como objeto de estudo a Base Aérea de Florianópolis, organização que representa a Força Aérea Brasileira na capital catarinense, e realizar uma breve avaliação da forma de gerência de uma de suas seções. Além disso, considerando a escassez de trabalhos desta espécie, com este trabalho, contribuir para o enriquecimento de referências sobre o assunto.

1.5 Metodologia

Esse trabalho é uma pesquisa baseada em livros, legislações, outros trabalhos e, ainda, relatórios retirados de sistemas informatizados relacionados ao próprio objeto de estudo. Para Lakatos e Marconi (2007, p. 15), “A pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

Mais especificamente, trata-se de uma pesquisa de caráter exploratório, pois se busca fornecer maior gama de informações a respeito do assunto a ser investigado. Ou ainda, de forma mais completa, é um estudo exploratório-descritivo, pois tem o objetivo de descrever determinado fenômeno, podendo ser um estudo de um caso, com a realização de análises empíricas e teóricas, com descrições quantitativas e/ou qualitativas ou com acúmulo de informações detalhadas por intermédio da observação (MARCONI 1990 apud SCHAPPO, 1999, p. 9).

Trata-se de um estudo de caso, adotando o que Gil (1999 apud SOUZA, 2007, p. 16) conceitua:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados.

O caso estudado refere-se a uma seção da BAFL, sendo descrita a função que ela exerce, a sua composição, o seu funcionamento, os sistemas informatizados que utiliza, entre outras particularidades. Considerando a implantação de algumas melhorias gerenciais, ocorrida no mês de maio de 2009, procurou-se estabelecer uma forma de avaliar os efeitos que foram gerados. Desse modo, exploraram-se os dados referentes aos doze meses anteriores a tal implantação e os doze posteriores, comparando-se os resultados dos dois períodos.

Ressalta-se que o autor é militar do efetivo da unidade há cerca de cinco anos, o que facilitou o acesso aos dados e o próprio entendimento das particularidades da seção objeto da pesquisa.

As informações quantitativas foram tomadas diretamente através dos sistemas de contabilidade, de controle de estoque e de controle de pessoal operados pela Subsistência, além dos relatórios disponíveis no próprio setor. Os valores com características monetárias foram atualizados pelo INPC/IBGE (Índice Nacional de Preços ao Consumidor do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) até o dia 1º de abril de 2010. As informações qualitativas foram levantadas junto ao efetivo da OM utilizando-se a técnica de questionário. O questionário (Apêndice 1) foi distribuído a 108 servidores da Base, sendo que as respostas dos que indicaram possuir menos de um ano de serviço na unidade foram desconsideradas, por não terem condições de avaliar os aspectos relacionados ao período anterior às transformações. Ao final, teve-se, portanto, uma amostra de 88 funcionários, representando, aproximadamente, 10% do efetivo total.

1.6 Limitações

A principal limitação da pesquisa refere-se ao fato de se estar analisando, apenas, os créditos cuja dotação orçamentária é específica para fornecimento de refeições ao efetivo. No controle de custos do Comando da Aeronáutica (COMAER), há diferenciação entre esse tipo de gasto e o denominado gasto extra-refeitório, referente ao provimento de alimento em eventos de grande porte, em festas comemorativas, coquetéis e outros. Desta forma, também foram desconsiderados os eventuais custos relacionados às atividades acessórias mencionadas no decorrer do estudo.

Além disso, cabe salientar que as considerações que são feitas aplicam-se, única e exclusivamente, à organização objeto do estudo uma vez que cada unidade da Força Aérea possui particularidades exclusivas.

1.7 Organização do Estudo

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi segmentado em cinco capítulos e está disposto conforme segue.

O primeiro capítulo trata da introdução, com uma breve apresentação do que está descrito no decorrer do trabalho. É apresentado o tema, com a definição de um problema a ser solucionado e dos objetivos a serem alcançados. Expõe-se, então, a justificativa da escolha desse tema e a metodologia que foi aplicada na consecução do que foi proposto.

No capítulo seguinte, é feito todo o embasamento teórico, através da revisão de temas relacionados à pesquisa, que servem de subsídio para facilitar o entendimento do que o estudo trata. Em sua essência, há, primeiramente, a definição de conceitos ligados a gestão, eficiência e avaliação de desempenho, para depois inserir o leitor nas particularidades da administração pública, com ênfase nas características da contabilidade aplicada ao setor público.

No terceiro capítulo, são apresentadas informações sobre a Seção de Subsistência da BAFL e seu enquadramento no âmbito da administração da Força Aérea Brasileira (FAB). Nesse capítulo, são relatados os procedimentos inerentes ao setor e a sua forma de gestão, apresentando-se ainda os indicadores que foram convencionados para a realização da avaliação do seu desempenho.

No capítulo de número quatro é feita a análise dos dados coletados, cumprindo-se, finalmente, o objetivo geral do trabalho que é a avaliação da gestão.

No capítulo final, abre-se espaço para as conclusões que são obtidas em decorrência da realização de uma pesquisa desta natureza, apresentando-se a bibliografia que foi consultada e as sugestões para trabalhos futuros a respeito do tema, além de serem inseridos os anexos e apêndices citados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Estão apresentados, neste capítulo, assuntos e terminologias consideradas como indispensáveis para o entendimento do objeto da pesquisa.

2.1 Gestão

Antes de se discutir gestão propriamente dita, faz-se a introdução do conceito de empresa, com o intuito de amparar o entendimento. Lauzel (1967 *apud* MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 17) ensina que:

Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou colegiado, fazendo intervir em diversos degraus, motivação de benefício e de utilidade social.

Esse conceito se aplica às mais diversas formas organizacionais que se conhecem, desde um clube, por exemplo, ao próprio ambiente familiar, necessitando ser gerenciados de forma a manter o bom funcionamento.

Lauzel é corroborado por Schein (2004 *apud* LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009, p. 136), que explica que “uma organização é a coordenação racional das atividades de certo número de pessoas, que desejam alcançar um objetivo comum e explícito, mediante a divisão das funções e do trabalho e por meio da hierarquização da autoridade e da responsabilidade.”

A empresa, como um sistema, compreende cinco elementos básicos: as entradas, o processo, as saídas, a retroação (*feedback*) e o ambiente, do qual retira insumos e para o qual fornece produtos (CHIAVENATO 2002). Ademais, cada empresa tem o seu processo particular de transformação de insumos (financeiros, humanos, materiais, etc.) em produtos ou serviços, que são consumidos por outras empresas ou por um consumidor final.

Nesse contexto, torna-se conveniente, enfim, conceituar gestão, que está associada ao ato de gerir, administrar, gerenciar. Cruz (1991 *apud* CATELLI et al, 2001, p. 118) esclarece que “Gestão é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa.” No mesmo sentido, os autores Lunkes e Schnorrenberger (2009) elucidam que gestão é a atividade realizada tendo como objeto o comando e a composição de outras pessoas.

Gestão significa, portanto, a gerência de recursos materiais e humanos na busca pelo cumprimento de objetivos definidos. Uma ou mais pessoas que detenham autoridade ou mesmo competência e que trabalhem em prol de que se atinjam metas comuns estão promovendo a administração, isto é, gestão:

Administração é um sistema estruturado e intuitivo que consolida um conjunto de princípios, normas e funções para alavancar harmoniosamente o processo de planejamento de situações futuras desejadas e seu posterior controle de eficiência e produtividade, bem como a organização e direção dos recursos empresariais para os resultados esperados, com a minimização de conflitos interpessoais (OLIVEIRA, 1997, p.26).

Por conseguinte, a conquista de tais metas e a continuidade de uma entidade estão intimamente ligadas ao sucesso das ações dos seus administradores, uma vez que eles são os tomadores de decisões e dão rumo ao cotidiano da organização. Estes, também chamados de gestores, possuem responsabilidades em relação ao que administram, uma vez que devem empregar os elementos que estão sob sua tutela com a habilidade que as situações exigem, ou seja, com eficiência.

2.1.1 Eficiência e Eficácia

A eficiência, ao contrário do que muitas pessoas pensam, tem significado diferente de eficácia. Esta está vinculada à idéia de, tão-somente, se atingirem determinadas metas, enquanto que aquela está ligada ao alcance das metas com o menor uso possível de recurso, quer seja tempo, dinheiro, ou qualquer outro insumo conhecido.

Nakagawa (1987 *apud* CATELLI et al, 2001, p. 65) diz que:

a eficácia está associada diretamente com a idéia de ‘resultados’ e ‘produtos’ decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos. [...] eficiência é um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo de se fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recurso(s).

Para Bio (1985, p. 21):

Eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos. Portanto, ao menor custo por unidade produzida.

No meio privado, por exemplo, a principal medida de eficácia empresarial, evidentemente, é o resultado, ou seja, o lucro que, por sua vez, acaba por ser decorrente,

também, da eficiência, uma vez que contrapõe as entradas e as saídas. Da eficiência decorrem ainda a sobrevivência da empresa, a sua capacidade de adaptação, o seu desenvolvimento, a produção e a satisfação dos grupos de interesse.

No caso das organizações públicas, deve-se, da mesma forma, atentar para a otimização no uso dos recursos, de modo a tornar viável a manutenção de sua existência. Essas e as entidades tratadas, juridicamente, como “sem fins lucrativos”, necessitam de determinado nível de resultados em suas atividades, de modo a garantir sua continuidade (CATELLI et al, 2001). As decisões de investimento em suas próprias atividades ou em outras, assim como a possibilidade de praticar preços mais acessíveis para a sociedade, determinam a viabilidade econômica dessas entidades (2001).

De qualquer forma, apesar de distintos, os dois conceitos - eficácia e eficiência - são complementares e devem ser postos como prioritários nas atividades de todo gestor que almeja o sucesso. Constituem, portanto, dois critérios de avaliação dos chamados centros de responsabilidade.

2.1.2 Centros de Responsabilidade

Um centro de responsabilidade é uma forma de divisão das organizações, podendo ter baixo ou alto nível hierárquico, além de possuir um ou mais gerentes responsáveis pelas tarefas.

Anthony e Govindarajan (2008, p. 128) explicam que o centro de responsabilidade “é uma unidade da organização encabeçada pelo gerente responsável por suas atividades [...] uma empresa é um conjunto de centros de responsabilidade, cada um deles representado por uma forma no organograma.” Em seguida, (2008, p. 129) complementam dizendo que “do ponto de vista da alta administração e da direção, toda a empresa é um centro de responsabilidade.”

Em sua obra, Lunkes (2007, p. 122) afirma que “o centro é responsável por alguma função, que é o seu produto, e pela aplicação de recursos ou insumos, tão eficientemente quanto possível no desempenho dessa função.”

Numa organização, são definidas estratégias de ação e os centros, em conjunto, trabalham para realizar suas atividades e, conseqüentemente, para que essas estratégias sejam bem-sucedidas. Seguindo raciocínio idêntico ao que foi exposto anteriormente a respeito da gestão de empresas, as áreas de responsabilidade têm como atividade principal o

gerenciamento de um processo de transformação de insumos em produtos, devendo otimizar essa relação.

Na obra de Lunkes (2007), os centros estão divididos em quatro tipos, de acordo com a dimensão das entradas e saídas: centros de receita, centros de gasto, centros de lucro e centros de investimento:

- Centros de receita: nessas áreas, o gestor tem responsabilidade, apenas, sobre as saídas, sem relação com as entradas como, por exemplo, as unidades de vendas e de *marketing*;
- Centros de gasto: respondem pelos recursos utilizados e não pelas receitas ou nível de investimento feito; por conseguinte, são avaliados através de orçamentos, comparando-se o real com o previsto, com medidas financeiras e não-financeiras, como a qualidade, tempo de resposta, etc.;
- Centros de lucro: os gestores controlam e são responsáveis pelos gastos e pela receita gerada; são como um negócio independente dentro da estrutura organizacional;
- Centros de investimento: constituem uma área de responsabilidade de lucro, que controla também o uso e a aplicação de recursos permanentes; o seu gestor tem autoridade para adquirir novas máquinas, remodelar instalações, etc.

Para se conhecer a eficiência de um gestor na execução de suas tarefas, deve-se avaliar o seu desempenho operacional, o que significa dizer, direta ou indiretamente, que devem-se avaliar os resultados do centro sob sua responsabilidade.

2.1.3 Avaliação de Desempenho

Avaliar significa fazer o julgamento de atitudes ou atividades qualitativamente, podendo-se transcrever essa análise com a utilização de informações quantitativas físicas, econômicas ou financeiras (NASCIMENTO; REGINATO, 2009). Desta forma, busca-se conhecer se os recursos estão sendo consumidos de forma responsável e eficiente e, conseqüentemente, como as unidades e as pessoas envolvidas estão colaborando para o resultado global da empresa.

A avaliação de desempenho deve percorrer três estágios: a construção de um modelo, a operacionalização e o monitoramento (ENSSLIN et al, 2007). Na fase da **construção** deve-se definir o que se quer medir, considerando as particularidades e o contexto específico do

que está sendo avaliado (subjetivismo). Após isso, deve-se definir, portanto, como fazer tal medição, traduzindo os parâmetros quantitativos e qualitativos para uma forma mais objetiva. As análises devem, portanto, se ater a fatores financeiros e não financeiros, permitindo verificar os diversos aspectos relacionados à forma de gestão, como, por exemplo, a possibilidade de retorno maior a longo prazo. Para Anthony e Govindarajan (2008, p. 462), “Em suma, confiar apenas em parâmetros financeiros é insuficiente para assegurar que as estratégias sejam executadas com sucesso.”

Torna-se importante, nessa conjuntura, a determinação de padrões de referência apropriados, pois estes servirão como base para todas as comparações e comentários a respeito dos resultados reais encontrados. A definição inadequada de padrões pode distorcer a análise feita, gerando sérios problemas para a organização, inclusive desestimulando um setor ou um grupo de funcionários. Os padrões podem ser internos, quando se referem às comparações que são feitas em relação à própria empresa, ou externos, quando baseados na medição de desempenho frente às concorrentes do mercado. Os padrões podem se fundamentar em dados históricos e também nas expectativas da entidade expressas por um instrumento orçamentário. É interessante que no orçamento estabelecido já estejam consideradas as ineficiências inerentes às atividades, evitando-se assim, visões distorcidas dos resultados (SCHAPPO, 1999).

Pode-se, então, proceder à mensuração, que deve ser independente de quem a executa devido às suas características puramente objetivas, e à avaliação de desempenho em si, que deve considerar as tendências da performance, as interferências externas, entre outros aspectos (ENSSLIN et al, 2007). As duas etapas fazem parte do estágio da **operacionalização** do modelo de avaliação construído. Não obstante, a avaliação adquire além de um sentido de orientação, auxiliando na identificação das potencialidades e das vulnerabilidades do indivíduo/unidade avaliado, um sentido motivacional e de auto-desenvolvimento (2007). Lunkes (2007, p. 125) ensina que “Esse processo [motivacional] consiste, em parte, em induzir os colaboradores da unidade a fazer certas coisas e refrear-se de fazer outras.” Ou seja, há também, nesse processo, o aspecto de desenvolvimento dos funcionários, uma vez que sabem que estão sendo monitorados. Em complemento a isso, as entidades podem criar métodos de recompensa para quando as metas forem atingidas. As recompensas podem ser intrínsecas e extrínsecas (HAMPTON, 1983 apud SCHAPPO, 1999, p. 21). As primeiras referem-se à execução do próprio trabalho, têm caráter psicológico, como sentimentos de segurança, realização e competência, enquanto que as extrínsecas são, geralmente, ligadas à remuneração, como concessão de bonificações, gratificações, promoções, etc.

Por fim, com relação ao **monitoramento**, o que se pode afirmar é que o modelo construído também deve ser acompanhado e avaliado, uma vez que pode, com o tempo, deixar de atender às necessidades da administração. Conforme Nascimento e Reginato (2009, p. 181), “a instituição ou a remodelagem de um sistema de avaliação, seja ele relacionado às próprias operações ou aos gestores, deve se pautar em princípios claramente definidos.” Ou seja, o aperfeiçoamento dos modelos de avaliação depende do acompanhamento que é realizado, devendo ser adaptado às transformações do ambiente organizacional.

2.2 Administração Pública

Como pré-requisito, é importante se conhecer o conceito de Estado, que representa a criação de uma identidade política pelo povo e exemplifica uma das formas mais complexas de administração.

Para Moraes (2008, p. 3):

O Estado, portanto, é forma histórica de organização jurídica limitado a um determinado território e com população definida e dotado de soberania, que em termos gerais e no sentido moderno, configura-se em um poder supremo no plano interno e num poder independente no plano internacional.

Tal instituição tem, basicamente, a função de administrar os interesses coletivos, intermediando os eventuais conflitos e gerindo os recursos públicos (humanos, financeiros, econômicos ou patrimoniais).

O Estado é o principal representante da administração pública que, por sua vez, é a estrutura organizacional instituída para satisfazer as necessidades de interesse público, através da prestação de serviços públicos. Ela existe, especialmente, para que se promova o bom funcionamento do Estado.

Cruz e Silva (2001 apud SOUZA, 2007, p. 22) definem **gestão pública** como sendo:

Todo o processo gerencial que vise a [sic] consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por um ente estatal. A expressão compreende os processos de formulação, de planejamento, de coordenação, de execução e/ou de monitoramento das ações governamentais.

A administração pública se baseia em estrutura hierarquizada, dividida em categorias funcionais, com relação de subordinação estabelecida pelo Poder Executivo (KOHAMA, 1989). Ou seja, são inúmeros órgãos com o intuito de realizar serviços específicos, de acordo com a finalidade para a qual foram criados, através de legislação própria. Esse conjunto de órgãos é dividido em dois grandes grupos: administração pública direta e indireta.

A administração pública direta compreende os órgãos que integram a estrutura de cada um dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Adicionalmente, Kohama (1989, p. 31) diz que “a administração direta ou centralizada é aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo.”

A administração pública indireta, por sua vez, é formada pelas pessoas jurídicas vinculadas, criadas pelo Estado para auxiliarem na atividade administrativa (SILVA, 2004). Nesse caso, o serviço público é transferido para outra entidade, com personalidade jurídica própria, que deve prestar satisfação ao Estado.

Há quatro tipos de entidades que integram a administração pública indireta, conforme segue (SILVA, 2004):

- Autarquias: são serviços autônomos, com patrimônio e receitas próprias que devem executar atividades típicas da administração direta que requeiram gestão descentralizada para um melhor funcionamento;
- Fundações: entidades com personalidade jurídica de Direito Privado, sem fins lucrativos, com patrimônio gerido pelos respectivos órgãos de direção, custeadas por recursos do ente público, que desenvolvem atividades que não exigem execução por órgãos ou entidades de Direito Público;
- Empresas públicas: entidades com personalidade jurídica de Direito Privado, com patrimônio e receitas próprias, que têm como objetivo prestar serviço público ou explorar atividade econômica;
- Sociedades de economia mista: entidades com personalidade jurídica de Direito Privado, com patrimônio e receitas próprias, cuja maioria das ações com direito a voto pertence ao Poder Público.

A administração pública, direta e indireta, deve ser exercida com responsabilidade pelos gestores públicos, uma vez que estes representam o povo na gerência dos recursos disponíveis, na forma de dotações orçamentárias. A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) enuncia, em seu artigo 37, que:

A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].

Percebe-se, portanto, que a exigência do uso eficiente dos recursos tem previsão constitucional, além de ser tratada em outros instrumentos legais aos quais os agentes da

administração estão sujeitos. Inúmeros são os procedimentos a serem adotados pela gestão pública para que tudo seja conduzido dentro da legalidade.

A principal lei referente à contabilidade aplicada ao setor público é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964). Através dela ficaram estabelecidas as normas financeiras gerais do país, padronizando a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços na esfera da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, representando grande avanço para a administração na época de sua promulgação.

Com a edição da Constituição Federal (BRASIL, 1988), tornou-se compulsória a elaboração de três instrumentos de planejamento governamental: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA).

O PPA, que simboliza o planejamento estratégico governamental, deve conter as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital ou outras delas decorrentes e também para as relativas aos programas de duração continuada, para um período de quatro anos (BRASIL, 1988). O Poder Executivo deve elaborar essa lei no decorrer de seu primeiro mandato, devendo até então cumprir o que está previsto no PPA do mandato antecedente.

Com base no PPA, anualmente, o Executivo deve confeccionar a LDO, que contemplará as diretrizes referentes, apenas, ao exercício seguinte. Conforme o § 2º do artigo 165 da CF:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

Por fim, a LOA deve cumprir o que está definido na LDO. Esses dois instrumentos, em conjunto, constituem o planejamento operacional governamental. O § 5º do artigo 165 da CF assim estatui:

A lei orçamentária anual compreenderá:
I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público (BRASIL, 1988).

A Lei Orçamentária, na prática, trata-se do orçamento público para o exercício seguinte e deve contemplar todas as receitas previstas e as despesas fixadas, com a finalidade de se evidenciar o equilíbrio financeiro do ente como um todo.

Em 4 de janeiro do ano 2000, foi aprovada a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, finalmente, estabeleceu bases para a execução do controle fiscal das contas públicas. Silva (2004) opina que dentre as principais instituições definidas pela LRF está a imposição aos governantes de compromisso com a execução e controle do orçamento e das metas fiscais, além da melhora da transparência da gestão do gasto, com a padronização de contas e a ampliação do acesso da população, inclusive por meio eletrônico.

Ou seja, cada vez mais, está se procurando instaurar formas de controlar as ações do agente público. O povo, como responsável pelo controle social, tem papel imprescindível de auxílio na fiscalização do cumprimento das diversas legislações por parte dos representantes do Governo.

Como instrumento de suporte aos gestores e à própria administração governamental, utiliza-se a Contabilidade Pública que, apesar de semelhante à comercial, possui particularidades que estão descritas a seguir.

2.3 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é um ramo da contabilidade ligada aos registros dos fatos que ocorrem no âmbito da administração pública. É um instrumento de controle patrimonial, servindo como fonte de informações que auxiliam na tomada de decisões.

D'Amore e Castro (1968 apud ALOE, 1979, p. 13) dizem que a “contabilidade pública é aquela que trata do registro, controle e inspeção das operações patrimoniais e financeiras dentro de uma determinada administração pública.”

Kohama (1989, p. 44) esclarece:

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo capturar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal [...].

O orçamento público é controlado e executado, integralmente, pelos procedimentos estabelecidos na contabilidade governamental, contrapondo as receitas e despesas públicas as quais estão definidas na seqüência.

2.3.1 Receitas Públicas

Aloe (1979, p. 31) instrui que a receita pública "é o capital arrecadado do povo, tomado por empréstimo ou produzido pela sua atividade, de que o estado dispõe para fazer face às despesas públicas."

Silva (2004, p. 101) ensina que "Receita Pública é o conjunto de recursos ou rendas que o Estado dispõe em face de suas necessidades, os quais foram entregues pela contribuição da coletividade."

O conceito dado pelo Manual de Procedimentos da Receita Pública (BRASIL, 2005, p. 14) é:

As receitas públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Dessa forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas.

Ou seja, as receitas públicas propiciam o sustento da máquina estatal. São os recursos que o Estado capta do povo, através de cobrança de tributos, recebimento de contribuições e outros, para manutenção de suas atividades. As receitas são reconhecidas por regime de caixa, ou seja, apenas quando são arrecadadas, passando então a integrar o patrimônio público.

Na obra de Cruz (1988), são mencionados quatro estágios operacionais da receita pública até o recolhimento efetivo para os cofres públicos que são: a estimativa, o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. A **estimativa** representa a fase de levantamento das expectativas de arrecadação por parte da Fazenda, baseando-se em métodos matemáticos e em fatores políticos, sociais e econômicos; o **lançamento** ocorre quando há a inscrição do débito, do seu devedor, da data de vencimento, valor e de outros componentes da receita, como por exemplo, a emissão de um boleto de IPTU pela Prefeitura; a **arrecadação** é o estágio relativo ao recebimento das importâncias pagas pelos contribuintes pelos agentes de arrecadação, que podem ser públicos, como os postos fiscais, tesourarias e exatorias, ou privados, mediante contratos ou convênios, como os bancos comerciais e as loterias esportivas; e, finalmente, o **recolhimento** que se refere ao ato de entrega efetiva dos valores ao Tesouro Público, de acordo com os prazos estabelecidos, ocasião em que há a emissão do

comprovante de quitação do débito anteriormente estimado, lançado e arrecadado (CRUZ, 1988).

Legalmente, a receita orçamentária está classificada no Anexo 3 da Lei Federal nº 4.320 (BRASIL, 1964). Primeiramente, é subdividida em categorias econômicas, podendo ser: corrente, quando destinada a custear despesas correntes; ou de capital, quando os recursos financeiros provêm de operações de crédito, de alienação de bens ou do recebimento de parcelas de amortização de empréstimos concedidos. As categorias são divididas em subcategorias que, por sua vez, desdobram-se em fontes e subfontes de receitas. Em nível maior de detalhamento há, ainda, as rubricas, alíneas e subalíneas.

2.3.2 Despesas Públicas

Primeiramente, é importante definir alguns conceitos que auxiliam no entendimento do que vem a ser uma despesa, quais sejam, o gasto, o investimento, o custo e a própria despesa.

- ✓ Gasto: representa um sacrifício financeiro com o objetivo de obtenção de algo, ou seja, há a entrega ou promessa de entrega de um ativo em troca de bens ou serviços quaisquer;
- ✓ Investimento: é um gasto que visa benefícios futuros, podendo ser representado por aumento da capacidade produtiva ou pela expectativa de valorização do ativo adquirido (imóveis, ações, participação em outras empresas, etc.);
- ✓ Custo: também é um gasto, mas está ligado a um processo produtivo (quando se adquire um bem ou serviço para ser utilizado na produção de outro bem ou serviço, está se incorrendo num custo);
- ✓ Despesa: gasto realizado de forma direta ou indireta para a obtenção de uma receita.

É conveniente esclarecer, portanto, que o que chamamos de despesas públicas deveria, na verdade, ser tratado como gasto público, uma vez que o Estado incorre em desembolsos que, nem sempre, estão ligados à geração de receita. Normalmente, os gastos da administração pública estão voltados à prestação de serviços públicos e à produção de bens sociais, havendo ainda os investimentos em empresas de economia mista e os custos de produção em geral.

Para Deodato (1977, p. 21):

Em termos mais simples, a despesa é o gasto da riqueza pública autorizado pelo poder competente, com o fim de ocorrer a uma necessidade pública. Explicitamente: *Gasto*, isto é, dispêndio; *da riqueza pública*, quase sempre em dinheiro que provém da arrecadação dos tributos ou do domínio privado do Estado; *para ocorrer a uma necessidade pública*: com o pessoal, com o material, com subvenções, prêmios e socorros, com o serviço da dívida pública etc.

D'Auria (1949 *apud* ALOE, 1979, p. 33), no mesmo sentido, aclara:

Despesa Pública, em sua acepção financeira, é a aplicação de recursos pecuniários em forma de gastos ou em forma de mutação patrimonial, com o fim de realizar as finalidades do estado e, em sua acepção econômica, é o gasto ou consumo de dinheiro para efetuar os serviços tendentes àquelas finalidades.

Ou seja, as despesas públicas são os pagamentos realizados pelo Estado, sendo suportados pelas receitas públicas recolhidas.

A classificação legal das despesas divide-as em orçamentárias e extra-orçamentárias. As extra-orçamentárias são aquelas não previstas no orçamento e que não necessitam de autorização legislativa. Elas se constituem, segundo Kohama (1989, p. 99), em:

saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

As orçamentárias, por sua vez, estão previstas no orçamento, necessitando de autorização legislativa, sendo classificadas em duas categorias econômicas, as despesas correntes e as despesas de capital. As correntes representam os desembolsos que diminuem o patrimônio público, pois suportam o funcionamento dos órgãos públicos sem qualquer tipo de compensação patrimonial. As correntes têm o intuito de apoiar e suportar a manutenção dos equipamentos urbanos e o funcionamento dos órgãos públicos (SOUZA, 2007). As de capital são despesas que decorrem de compensação patrimonial, pois são usadas na criação ou na compra de bens de uso popular.

Tais categorias econômicas são divididas em grupos de natureza de despesa, os quais agregam os elementos de despesa que possuem as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Para tanto, os elementos de despesa identificam os objetos de gasto como, por exemplo, os vencimentos e as vantagens fixas, os juros, etc. Os elementos de despesa podem ainda ser desdobrados se a administração considerar conveniente.

Existe ainda a classificação funcional-programática da despesa, que tem sido utilizada como instrumento gerencial pela administração pública. Como o próprio nome diz, ela se baseia nas funções e subfunções executadas pelo Governo, previstas na Portaria nº 42 (BRASIL, 1999) e nos programas, projetos e atividades definidos pela LOA. No PPA, as

dotações orçamentárias são distribuídas até o nível das subfunções, além de serem definidos os indicadores utilizados na mensuração dos programas (terceiro nível). Os órgãos, com a finalidade de controle gerencial, podem detalhar as atividades em centros e subcentros de custos, de acordo com suas particularidades.

Na execução das despesas orçamentárias, deve haver o cumprimento de três estágios previstos na Lei 4.320 (BRASIL, 1964) sendo eles o empenho, a liquidação e o pagamento.

O empenho, conforme enuncia o artigo 58 dessa Lei (BRASIL, 1964), é “o ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Ou seja, representa a intenção de compra por parte do Estado, uma vez que o valor empenhado indica que se deduziu certa quantia da dotação orçamentária específica para determinado fim. Além disso, para o fornecedor, equivale à oficialização de um pedido, estando ele obrigado a prestar determinado serviço ou fornecer determinado bem. Desta forma, consegue-se estabelecer o controle da execução orçamentária, sendo que o valor total dos empenhos não pode exceder o crédito fixado. O documento que indica a existência de um empenho é denominado Nota de Empenho e deve conter o nome do credor, a especificação do bem ou serviço e a importância da despesa.

A Lei (BRASIL, 1964) apresenta três tipos de empenho, quais sejam: o ordinário, o global e o estimativo. O **empenho ordinário**, também conhecido como normal, é aquele destinado aos gastos com valor previamente definido e que ocorrerá de uma só vez. Acaba por ser o mais utilizado no cotidiano dos órgãos públicos. O **global** é utilizado no caso das despesas decorrentes de contratação, cujo valor possa ser definido e cuja realização seja de forma parcelada. Por fim, o **estimativo** destina-se às despesas cujo valor total não se pode definir.

A liquidação é o segundo estágio da despesa previsto na legislação, consistindo na verificação, através de documentos comprobatórios, do direito que o credor adquiriu pelo fornecimento do bem ou serviço. Esse estágio tem grande importância, uma vez que é nele que o responsável confere se o bem ou o serviço estão em conformidade com o que foi solicitado e, principalmente, com o que consta no referido documento. Reis (2001 *apud* SILVA, 2004, p. 159) esclarece que é a “liquidação da despesa que permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certa, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contratadas tenham sido cumpridas.”

O pagamento, como terceiro e último estágio previsto, é o ato de entrega do numerário anteriormente empenhado e liquidado ao credor, fazendo extinguir qualquer tipo de obrigação. Conforme Giacomini (2001 *apud* SOUZA, 2007, p. 52) ensina:

o estágio do pagamento é desenvolvido em dois momentos: a emissão de ordem de pagamento que constitui-se em deferimento lavrado por autoridade competente ordenando que a despesa seja paga; e o pagamento propriamente dito que encerra a realização da despesa devendo este ser efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente estabelecidas, bem como por instituições bancárias devidamente habilitadas e, em casos excepcionais, através de adiantamento.

Administrativamente, identificam-se outros estágios para a realização das despesas. A escrituração contábil deve efetuada também quando da fixação do crédito na Lei Orçamentária, constituindo-se em mais uma etapa chamada de fixação (KOHAMA, 1989).

Silva (2004, p. 154) corrobora dizendo que:

a fixação constitui etapa obrigatória da despesa pública, e está consubstanciada em vários dispositivos Constitucionais, senão vejamos: A Constituição Federal veda, expressamente, a realização, por qualquer dos Poderes, de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.

Ou seja, assim como no caso das receitas em que a previsão é considerada etapa de sua realização, a fixação também deveria ser considerada um estágio. A fixação é, analogamente, a contrapartida da previsão.

Existem ainda, autores que defendem a existência de outros estágios. Cruz (1988), por exemplo, defende que há outros estágios que são praticados no setor público para solver plenamente o planejamento, a execução e avaliação dos gastos públicos, quais sejam: a programação (compatibilização dos gastos com o ingresso de receitas e sistematização de normas organizacionais e preferenciais entre os diversos tipos de gastos), a licitação (consulta obrigatória e prévia aos candidatos para fornecimentos de materiais e/ou prestação de serviços cujo valor seja considerado expressivo), empenho, liquidação, suprimento (adiantamento de recursos para que os servidores, em casos previstos em lei, paguem despesas sem o processamento administrativo habitual), pagamento, tomada de contas (os responsáveis por adiantamento e os ordenadores de despesa são obrigados a prestar conta de todos os gastos realizados em nome do Estado) e a retroalimentação (anualmente, de forma permanente, os gastos públicos devem ser avaliados, sendo alguns reprogramados ou complementados em exercícios futuros e outros, de natureza permanente, são reavaliados e incluídos na nova programação).

3 ESTUDO DE CASO

Este trabalho visa avaliar a eficiência da gestão da Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis no uso dos créditos disponíveis para atividades de rancho. Mensalmente, o setor recebe a dotação de créditos orçamentários com a finalidade de prover alimentação com qualidade ao efetivo dessa Unidade Militar. Em virtude de mudanças em alguns procedimentos e melhorias gerenciais internas ocorridas, há cerca de um ano, a Subsistência sofreu transformações em seu cotidiano e, em consequência disso, no resultado do seu trabalho. Para tanto, serão analisados alguns impactos quantitativos e qualitativos decorrentes dessas mudanças, buscando conclusões a respeito da eficiência desta forma de gerenciamento.

Primeiramente, serão apresentados dados referentes ao dia a dia da divisão, permitindo a contextualização do estudo proposto. Além da inserção do departamento objeto de estudo no âmbito da administração da Aeronáutica, serão expostos detalhes a respeito dos sistemas de informação utilizados nas operações, os procedimentos de aquisição e consumo de alimentos, as mudanças que foram colocadas em prática, além dos indicadores utilizados para realizar as análises.

3.1 Força Aérea Brasileira (FAB)

A Força Aérea Brasileira tem como órgão supremo o Comando da Aeronáutica que, por sua vez, é subordinado ao Ministério da Defesa. Conforme exposto no artigo 142 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a FAB, como força armada:

é uma instituição nacional permanente e regular, organizada com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destina-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem.

Conforme divulga o site da FAB, ela deve, de forma mais específica, defender o Brasil, mantendo a soberania do espaço aéreo brasileiro e impedindo seu uso para a prática de atos hostis ou contrários aos interesses nacionais. Complementarmente, a Aeronáutica deve ainda cooperar para o desenvolvimento da nação, coordenar as atividades da aviação civil, prover a segurança da navegação aérea e operar o Correio Aéreo Nacional, entre outras funções (www.fab.mil.br).

O artigo 8º do Regulamento de Administração da Aeronáutica – RADA (BRASIL, 2004) prevê que a administração do COMAER tem a finalidade de planejar, coordenar, executar e controlar o emprego de recursos de toda ordem, com o propósito de permitir o cumprimento da destinação constitucional da força, além da realização de atribuições subsidiárias definidas em lei.

O RADA (2004) prevê também que o órgão setorial responsável pela superintendência das atividades de administração financeira, contábil e de auditoria, é a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA). Essa secretaria possui a prerrogativa de efetuar transações referentes à descentralização de créditos, à execução financeira, ao controle e à conformidade dos registros, ou seja, realiza a gerência orçamentária das diversas organizações no âmbito da Aeronáutica, utilizando, para isso, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o qual será apresentado mais a frente. A SEFA é a autora do já citado RADA, cujo objetivo é definir os procedimentos administrativos a serem adotados na esfera da força. Além disso, constantemente, ela emite mensagens SIAFI as quais normatizam procedimentos em caráter imediato.

O Regulamento de Administração da Aeronáutica (2004) preconiza que o Comandante da Aeronáutica tem a prerrogativa de determinar que uma determinada Organização Militar ou fração seja qualificada como Unidade Administrativa, encarregando-a da gerência de patrimônio e/ou de recursos financeiros a ela especificamente atribuídos. Tal determinação deve, irrefutavelmente, basear-se em proposta circunstanciada da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, uma vez que esta representa o elo entre as Unidades Administrativas e o órgão central de contabilidade do Governo Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Estas estruturas também são denominadas Unidades Gestoras, podendo ser qualificadas como Coordenadoras (UGC), Responsáveis (UGR) ou Executoras (UGE), de acordo com a sua atuação na execução orçamentário-financeira. As UGCs têm a função de coordenar uma ou mais ações das Gestoras vinculadas; as UGRs gerenciam créditos, mas não os processam, podendo, em alguns casos, realizar até a licitação da despesa; as UGEs, por sua vez, são as que, efetivamente, gerenciam e processam os recursos, além de gerirem o patrimônio, sendo este o caso da Base Aérea de Florianópolis.

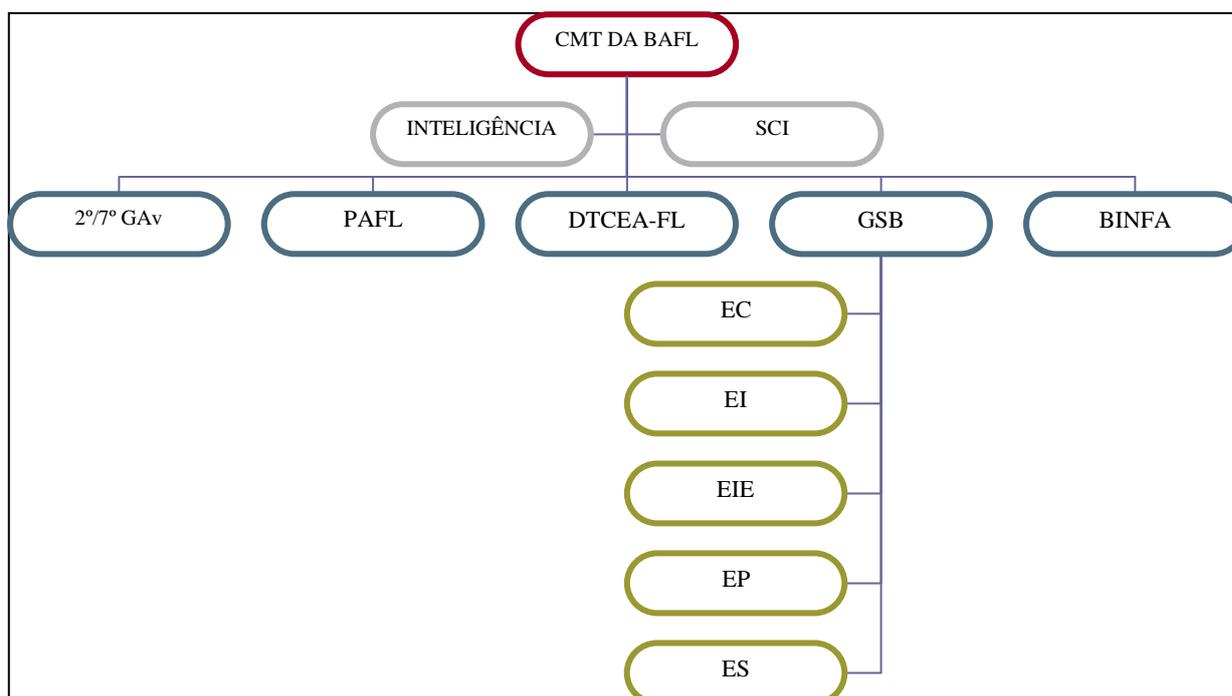
3.2 Base Aérea de Florianópolis (BAFL)

A BAFL está situada na cidade de Florianópolis, no Estado de Santa Catarina, e tem a função de prestar apoio ao Segundo Esquadrão do Sétimo Grupo de Aviação (2º/7º GAv) e às unidades nela sediadas, conforme informação disponível na sua página da internet. Ela recebeu essa denominação em 30 de dezembro de 1970, através do Decreto 67.994, mas já havia sido criada em 1923, como uma organização da Marinha do Brasil, sob o nome de Centro de Aviação Naval. Em 1941, com a criação do então Ministério da Aeronáutica, passou para a administração da Força Aérea. No ano seguinte, passou a se chamar 14º Corpo de Base Aérea e, como se vivia o fervor da Segunda Guerra Mundial, decolavam de seus terrenos as aeronaves cujas missões eram patrulhamento anti-submarino e proteção contra comboios. Em 1981, finalmente, foi instalado o 2º/7º GAv, Esquadrão Phoenix (www.bafl.fab.mil.br).

Atualmente, o 2º/7º GAv está equipado com aeronaves EMBRAER 111, P-95B, chamadas de Bandeirantes Patrulha, ou ainda, Bandeirulhas. A missão desse esquadrão, ainda baseado no sítio da OM, é a vigilância marítima desde o Chuí, no Rio Grande do Sul, ao Espírito Santo, detectando, localizando, identificando e, se necessário for, neutralizando alvos hostis (www.bafl.aer.mil.br).

A BAFL está, administrativamente, estruturada conforme o organograma da figura abaixo, de acordo com seu Regimento Interno (BRASIL, 2006).

Figura 1 – Organograma administrativo da BAFL.
Fonte: O autor, 2010.



Além do esquadrão de aviação já apresentado, a Base sedia ainda as seguintes unidades militares: Prefeitura de Aeronáutica de Florianópolis (PAFL), a qual administra os Próprios Nacionais Residenciais (moradias das vilas militares destinadas a atender unicamente o efetivo); e Destacamento de Controle do Espaço Aéreo de Florianópolis (DTCEA-FL), que tem a função de coordenar a movimentação aérea do aeródromo da região através da prestação de serviço de controle de tráfego aéreo e de estudos sobre informações meteorológicas e aeronáuticas (BRASIL, 2006).

Diretamente ligadas ao comando da OM, existem duas seções de assessoramento: a Seção de Inteligência e a Seção de Controle Interno (SCI). Além disso, a Unidade Gestora está dividida, administrativamente, em um Batalhão de Infantaria (BINFA) e cinco esquadrões coordenados por um Grupo de Serviço de Base (GSB), cujas funções estão expostas abaixo (BRASIL, 2006):

- Batalhão de Infantaria (BINFA): instrução e treinamento dos recursos humanos no que tange às atividades de guarda e segurança, bem como a mobilização (recrutamento para o serviço militar) na área de competência da organização;
- Esquadrão de Comando (EC): promoção de ações de relações públicas com o público externo, de assessoria jurídica, de investigação e justiça, além de coordenar o posto local do Correio Aéreo Nacional;
- Esquadrão de Intendência (EI): planejamento, controle e gerência das ações voltadas à administração e execução orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a estrutura de apoio de subsistência, de provisão de material de expediente e de venda de fardamentos;
- Esquadrão de Infra-Estrutura (EIE): manutenção, conservação, ampliação e controle dos imóveis, além da coordenação das atividades de transporte terrestre de pessoal, e dos serviços de telefonia, energia elétrica e outros;
- Esquadrão de Pessoal (EP): gerência dos recursos humanos com o controle dos históricos individuais dos militares, contagem de tempo de serviço, prestação de assistência social e religiosa e suporte aos inativos da Aeronáutica;
- Esquadrão de Saúde (ES): realização de ações de desenvolvimento das atividades de saúde da organização, nas áreas médica, odontológica, fisioterápica, psicológica, psiquiátrica, ambulatorial e farmacêutica.

O batalhão e os esquadrões estão fragmentados em setores que executam, de fato, as mais diversas diligências organizacionais. O aduzido Esquadrão de Intendência abriga, conforme já discriminado anteriormente, as atividades de aprovisionamento alimentar que são realizadas, especificamente, pela Seção de Subsistência.

3.3 Seção de Subsistência

A Seção de Subsistência tem a função de prover alimentação (café da manhã, almoço e jantar) ao pessoal civil e militar do efetivo da BAFL, além da equipe de serviço diária de guarda e segurança e dos militares de outras OM que estejam em missões sediadas em Florianópolis. Cabe ressaltar que esse serviço é prestado sem qualquer fim lucrativo, ou seja, não há retorno financeiro.

Essa divisão é composta pela Chefia e por Subseções com responsabilidades específicas, além de um militar por dia para auxílio na prestação do serviço, consoante se segue:

- Chefia: gerencia os trabalhos, sendo formada por Gestores Públicos, que devem ser do Quadro de Oficiais de Intendência da Aeronáutica, além de uma Oficial Nutricionista cujas funções serão tratadas no decorrer do estudo;
- Secretaria: assessora a Chefia no controle dos recursos humanos e lida com a contabilidade do setor;
- Paiol de Víveres: controla o estoque de produtos alimentícios (exceto carnes);
- Açougue: controla o estoque de carnes;
- Refeitório: abrange os espaços destinados à realização das refeições, com prestação de serviços de garçom, de arrumação e limpeza;
- Comissaria: responsável pelo preparo de lanches e confeitos;
- Cozinha: prepara os pratos a serem servidos nos Refeitórios;
- Fiscal de Dia ao Rancho: militar de serviço que concorre à escala diária, responsável pelo controle e fiscalização do refeitório em horários de refeição.

No início do ano de 2009, a chefia da Subsistência preocupou-se em implantar melhorias gerenciais com o intuito de aperfeiçoar a prestação do serviço. Na época, algumas deficiências estavam sendo constatadas, fazendo-se necessário tomar providências corretivas. Como exemplos das imperfeições verificadas no resultado do processo, havia o desperdício de

comida e a baixa qualidade do alimento servido, o que era alvo de críticas por parte dos servidores alimentados.

Aparentemente, com o tempo, as mudanças operacionais permitiram ao setor tirar maior proveito dos recursos públicos dotados para atividades de rancho da Base. Os impactos gerados serão objeto de avaliação no presente estudo, podendo ser tanto de caráter orçamentário, como relacionados à qualidade. Para tanto, serão utilizados indicadores quantitativos e qualitativos em busca de uma conclusão fundamentada a respeito desses efeitos.

As mudanças nos processos internos não ocorreram de forma imediata, por isso, como convencionado, serão analisados os doze meses anteriores e os doze posteriores à implantação da ferramenta mais importante dessa transformação, o SimS (Sistema de Administração de Pessoal), que será tratado em detalhes mais à frente.

Para melhor entendimento do funcionamento da Seção objeto, serão fornecidas algumas informações a respeito dos sistemas informatizados utilizados nas operações e dos procedimentos para aquisição, recebimento e consumo dos alimentos.

3.3.1 Sistemas Informatizados Utilizados

Os sistemas informatizados exibidos neste tópico constam dos programas que já eram utilizados pelo setor de rancho antes das mudanças no processo de trabalho, quais sejam, o SIAFI e o SISUB WEB.

3.3.1.1 *SIAFI*

O sítio eletrônico do Tesouro Nacional explica que o SIAFI é o sistema informatizado que contabiliza e controla toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Em 1987, ele foi criado pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) a pedido da recém-instituída Secretaria do Tesouro Nacional, constituindo-se em um símbolo de modernização e integração. Ele representou um salto na busca pela transparência e controle do gasto público sendo considerado, até hoje, um dos mais abrangentes instrumentos contábeis do mundo. Cabe salientar que a centralização do processamento gerada pelo uso do sistema não introduz qualquer rigidez ou restrição à realização das despesas pelos gestores (www.tesouro.fazenda.gov.br).

Dentre os objetivos do SIAFI, podem ser citados (CAROLINE, 2006):

- Prover os Órgãos Centrais, Setoriais e Executores com mecanismos adequados de controle da execução orçamentária, financeira e contábil;
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional;
- Permitir que a Contabilidade Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais para todos os níveis da administração;
- Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos órgãos;
- Unificar os recursos de caixa do Governo Federal;
- Modernizar e padronizar a administração financeira; e
- Eliminar a defasagem na escrituração contábil e as inconsistências de dados.

A Seção de Subsistência da Base Aérea utiliza o SIAFI para registro dos mais diversos procedimentos relacionados à aquisição e ao consumo de alimentos. Esta ferramenta contábil faz parte do cotidiano da divisão e aponta, contabilmente, a situação dos créditos orçamentários, da execução das despesas, entre outras informações. Alguns exemplos de sua utilização serão expostos no decorrer do trabalho.

3.3.1.2 *SISUB WEB*

Este sistema é coordenado pela Subdiretoria de Abastecimento da Aeronáutica (SDAB) que é o órgão central de controle de material da FAB. É utilizado por diversas Organizações Militares, permitindo economia na aquisição e no uso dos materiais de intendência, inclusive de subsistência.

Esta ferramenta tem diversas funcionalidades, mas a principal delas está ligada ao controle físico do estoque de víveres. Através dele, a Seção de Subsistência efetua o registro de entradas e saídas físico-financeiras de alimentos em seu estoque, atualizando-o diariamente. O sistema proporciona a visualização das baixas efetuadas através de extratos analíticos por período ou por produto, em quantidade e valor. Além disso, no momento da baixa, permite que o operador considere também os vencimentos de cada produto, auxiliando na diminuição de desperdícios ocasionados por perecimento.

Nesse aspecto, a elaboração dos cardápios a serem servidos fica facilitada, pois a informação referente ao que será necessário consumir é de fácil acesso. Os paioleiros (militares que trabalham na Subseção de Paiol de Víveres) sabem, por exemplo, se

determinado item está com disponibilidade baixa, podendo, de maneira prévia, providenciar o devido reforço das provisões.

Os valores a serem baixados do estoque contábil, no SIAFI, são baseados nas informações financeiras retiradas do SISUB, pelo custo de aquisição previsto na ata de registro de preços. Portanto, apesar de não integrados, os dois sistemas devem ter seus saldos fechados dia a dia.

3.3.2 Procedimentos

A Seção de Subsistência possui um conjunto de responsabilidades referentes às atividades necessárias para que uma refeição possa ser servida à mesa. Desde a aquisição e o recebimento ao consumo dos alimentos, há uma série de procedimentos que são adotados, conforme está descrito abaixo.

3.3.2.1 *Aquisição*

A responsabilidade primeira da Chefia do rancho, juntamente com sua Secretaria, é controlar e fiscalizar os contratos e as atas firmadas junto aos diversos fornecedores para que, antes do término das vigências, possa informar à administração da OM sobre a necessidade de se iniciar novo processo licitatório. As compras, geralmente, são feitas de forma direta (entrega integral dos produtos e em ocasião única) ou por sistema de registro de preço (entregas realizadas na medida em que surge a necessidade de consumo, com preços e prazos de entrega definidos em ata, por determinado período de tempo). A primeira modalidade não será trabalhada aqui, uma vez que não é comumente utilizada pela administração da BAFL.

Inicialmente, o setor emite um Pedido de Aquisição de Material (PAM) o qual é preenchido virtualmente com todas as informações relevantes para que se dê prosseguimento ao processo da maneira mais ágil possível. Dentre os dados informados pelo requisitante estão a descrição dos itens a serem comprados, com o devido enquadramento nos sub-centros de custos (nível de detalhamento da despesa pública), a justificativa da aquisição, os elementos de despesa (nível de detalhamento da despesa pública) referentes a cada item, além de cotações que servirão como preço de referência para a compra. De maneira virtual, o PAM é enviado ao Agente de Controle Interno (chefe da já citada SCI, responsável pela coordenação das atividades ligadas ao controle interno da unidade) que tem a responsabilidade de conferir

se a legalidade, a oportunidade e a formalidade necessárias para a aquisição estão sendo cumpridas. Depois disso, o arquivo segue à Seção de Licitações (setor subordinado ao Esquadrão de Intendência com a função de controlar e executar os processos licitatórios da unidade) para verificação da propriedade dos orçamentos anexados. Não há necessidade, nesse momento, que o Gestor de Licitações (chefe da Seção de Licitações) realize o procedimento de distribuição de crédito, que consiste na verificação da origem do crédito que irá cobrir tal despesa, uma vez que a SEFA descentraliza crédito específico para serviços de provisionamento.

Feito isso, o Pedido é impresso (Anexo 1) e assinado pelo Gestor de Subsistência e pelo Ordenador de Despesa (comandante da OM), o que representa que a aquisição está autorizada. A Seção de Controle Interno gera, então, um Processo Administrativo de Gestão (PAG), que é o instrumento que organiza e disciplina o trâmite interno da documentação referente à execução orçamentária, financeira e patrimonial da Unidade Gestora. Esse instrumento representa a reunião cronológica das peças processuais, devendo ter início, meio e fim, além de um índice, com todas as folhas rubricadas e numeradas.

Com base no PAG recém-aberto, a Seção de Licitações, por sua vez, inicia o processo licitatório propriamente dito, visando à efetiva contratação de empresa fornecedora, observando o disposto na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1.993, a Lei das Licitações.

A Chefia e a Secretaria do rancho passam a gerenciar as atas vigentes no novo Processo Administrativo. Nelas, geralmente, estão contemplados os mais diversos gêneros alimentícios como hortifrutigranjeiros, industrializados, carnes e pães, divididos em centenas de itens, sendo que cada item pode ser fornecido por uma empresa diferente, de acordo com as ofertas lançadas na ocasião do pregão.

3.3.2.2 *Recebimento*

Os militares do Paiol de Víveres e do Açougue utilizam o SISUB WEB para controlar as quantidades estocadas dos diversos produtos e, ao constatar que algum está com disponibilidade deficiente, deve providenciar pedido ao fornecedor. Para efetivação do pedido, a Secretaria, como operadora do SIAFI, deve verificar se há crédito orçamentário suficiente para emissão de empenhos, pois a SEFA realiza a descentralização dessas dotações apenas mensalmente. A visualização da existência de crédito ocorre através da consulta ao razão da conta contábil de créditos de gêneros alimentícios. Estando o saldo positivo, pode-se

então gerar a Nota de Empenho, a qual, finalmente, é enviada ao fornecedor, sinalizando os alimentos que este deve entregar.

Com a chegada dos produtos, estes devem ser conferidos pelos paioleiros ou pelos açougueiros, conforme o caso, juntamente com a documentação fiscal anexa. A Secretaria pode, após isso, providenciar a liquidação das notas fiscais, sinalizando a execução contábil da despesa pública. Este estágio, apesar de representar apenas a formação de estoque, sofre influência direta do consumo propriamente dito de alimento, demonstrando o impacto que pode ser gerado no orçamento da OM.

Após a liquidação no SIAFI, a Seção de Tesouraria (setor subordinado ao Esquadrão de Intendência com a função de controlar e executar as entradas e saídas de numerário da OM) pode efetuar o pagamento, que é o último estágio da despesa, finalizando a obrigação outrora existente com a entrega efetiva do numerário ao fornecedor.

É importante lembrar que, concomitantemente à liquidação via sistema contábil, a Secretaria do rancho deve proceder ao lançamento das entradas das unidades recebidas no SISUB WEB, tanto em quantidades quanto em valores, simbolizando o reforço do estoque.

3.3.2.3 *Consumo*

Diariamente, baseados nos cardápios semanais (Anexo 2) previamente elaborados e divulgados, os responsáveis pelos estoques de alimentos separam tudo o que será utilizado no preparo dos pratos previstos para cada refeição. Esses indivíduos, na retirada, atentam sempre para a priorização das unidades cujas datas de vencimento estejam iminentes, conforme apresentado nos relatórios do SISUB WEB. Tudo que for retirado deve ser baixado diariamente nesse sistema, promovendo atualização tempestiva dos registros com relação ao estoque físico existente. Os dados financeiros referentes às quantidades baixadas são automaticamente calculados pelo software, permitindo que o usuário retire extratos com o custo total ou por produto de cada refeição, custo diário, etc.

Paralelamente, no SIAFI, o custo das refeições diárias terá que ser baixado do estoque contábil o qual foi formado no momento da liquidação. Esse registro, no SIAFI, determina a apropriação dos custos no âmbito da Aeronáutica e, conseqüentemente, qualquer variação dos custos incorridos dia após dia é resultado de maior ou menor dispêndio da organização com essa espécie de gasto. Quando do lançamento, a Seção de Subsistência deve fazer o enquadramento no subcentro de custos devido e essa informação servirá para o controle dos

custos da FAB realizado sob gerência da setorial SEFA. Percebe-se, portanto, que não há, de forma direta, controle de custos na UGE.

3.4 Descrição das Melhorias Gerenciais Implantadas

Antes das alterações ocorridas nos processos internos do setor, a gestão da Seção de Subsistência da BAFL parecia estar acomodada ao cotidiano e indiferente às suas ineficiências. Aparentemente, o trabalho era realizado pelo efetivo do setor de forma automática, tão-somente, com o objetivo do cumprimento da função de prover alimentação ao efetivo da OM. Havia a necessidade de serem empregados instrumentos que definissem um resultado mais proveitoso desse trabalho.

Alguns aspectos necessitavam de benfeitorias, como a forma como a quantidade de refeições a serem servidas era definida, a estrutura física do refeitório, além da própria qualidade da comida.

O primeiro aspecto estava sendo determinante para os resultados ineficientes apresentados pelo setor, uma vez que vinha tornando rotineiro o desperdício dos insumos. Por este motivo, a alteração do sistema de controle de usuários do refeitório para cada café da manhã, almoço e jantar foi o foco da gestão. O objetivo principal era criar um meio de aproximar a quantidade de comida a ser preparada pelos cozinheiros da quantidade efetivamente demandada. Providenciou-se, então, a instalação de um sistema informatizado de cadastro prévio dos interessados em efetuar cada refeição, denominado SimS (Sistema de Administração de Pessoal).

Até a sua implantação, em maio de 2009, a quantidade de comida a ser confeccionada pela Cozinha era baseada na experiência dos cozinheiros em relação a algumas variáveis. Dentre os fatos levados em consideração estavam: a existência ou não de expediente de serviço e, quando havia, se este era parcial ou integral; a receptividade histórica do prato confeccionado como, por exemplo, um estrogonofe representava maior consumo de uma mesma carne que se utilizava para preparar um ensopado de carne com batatas e cenouras, etc. Assim sendo, percebe-se que o núcleo do problema consistia no alto grau de subjetividade do modo de quantificação.

Na verdade, havia uma espécie de contagem de militares, feita pelo Fiscal de Dia ao Rancho, mas esta ocorria posteriormente ao processo de confecção dos pratos, com mera finalidade de controle estatístico. Não obstante a falta de tempestividade, a contagem feita apresentava ainda baixa fidedignidade, pois o referido Fiscal possuía outras atribuições em

seu serviço que o impediam de permanecer na entrada do refeitório por todo o tempo. Além disso, é consensual que o ser humano é passível de cometer erros.

A quantidade de pessoas que comparecia ao refeitório variava muito a cada dia, ratificando a idéia de que a maneira de calcular a quantidade de comida a ser produzida era ineficiente. Em algumas situações, a sobra de alimento era considerável, em outras, havia falta de comida, obrigando os cozinheiros a providenciar, de maneira rápida, o preparo de pratos de última hora e com pior qualidade, como bifês de hambúrguer, empanados de frango e outros.

O SimS, portanto, surgiu como solução para esse problema, uma vez que o Gestor de Subsistência da época conhecia esta ferramenta por experiência em outras unidades da Força Aérea Brasileira. Ele permite realizar, na verdade, controle de pessoal para diversas situações, mas é explorado pela BAFL, exclusivamente, na gerência dos usuários do refeitório.

O funcionamento tem se baseado, principalmente, no cadastro nominal prévio dos interessados em efetuar cada refeição, diariamente. Com ele, o indivíduo tem até 24 horas antes de cada refeição para informar à secretaria do seu respectivo esquadrão a respeito de seu interesse em comer e esta, como usuária direta do sistema, tem a função de assinalar virtualmente o nome do requisitante. Dessa forma, a informação a respeito da quantidade de alimento a ser preparado pelos cozinheiros passou a ser direcionada a atender às necessidades, de forma tempestiva.

Sabe-se que a implantação de um sistema, por si só, não é capaz de gerar mudanças consideráveis num processo que é composto por diversos elementos. Considera-se que o SimS serviu como ferramenta central que proporcionou uma renovação no ânimo do pessoal que desempenha as diversas funções na estrutura da Seção de Subsistência, estimulando a busca pela eficiência. Uma série de acessórios foi instituído para que se pudesse aproveitar, ao máximo, as informações que o sistema passou a proporcionar.

Primeiramente, o Comandante da OM diligenciou no sentido de proibir os não arraçados (termo utilizado para classificar o usuário que não se cadastrou para determinada refeição via SimS) de acessarem o refeitório, o que causou grande descontentamento durante a fase de adaptação. O ser humano é, naturalmente, contrário a mudanças e, sendo assim, algumas pessoas consideraram incomodativo o fato de só poderem se alimentar quando previamente cadastrados. O Fiscal de Rancho tinha a responsabilidade de assegurar o cumprimento da referida ordem, tendo, no início, que contornar situações tidas como constrangedoras.

Também, como acessório à implantação do sistema, conquistou-se a incorporação de uma profissional nutricionista para trabalhar diretamente na parte operacional do

aprovisionamento. Esta profissional passou a ter papel relevante, inclusive, no controle do estoque de alimentos da Base. O cardápio semanal era elaborado, até então, de forma solidária, pelos paioleiros e açougueiros, pois eram eles que conheciam os produtos que tinham à disposição. A nutricionista passou a trabalhar em conjunto com estes militares, uma vez que ela detinha conhecimentos cientificamente fundamentados sobre a quantidade de alimento médio por pessoa. Obviamente que se precisou de uma fase de adaptação da profissional de nutrição para que ela se adequasse à realidade da entidade, mas suas contribuições se tornaram evidentes. Com o tempo, os cardápios começaram a apresentar pratos inéditos ao cotidiano da organização, além de serem, provavelmente, mais saudáveis e balanceados, uma vez que eram aprovados por uma nutricionista. A incorporação dessa profissional foi providencial na busca pela melhoria de qualidade da comida preparada.

Com relação ao aspecto estrutural, foi instalado um computador com leitor de código de barras na entrada do refeitório, para identificar os cartões individuais que cada usuário recebeu. Através de um monitor, ficou fácil para o Fiscal de Dia ao Rancho visualizar se a pessoa está ou não arraçoada.

Houve também, uma reforma no espaço físico interno do refeitório, buscando maior esmero na apresentação das instalações. O antigo piso tinha coloração escura, além de ser envelhecido, aparentando não estar devidamente asseado e acabou por ser substituído por um piso na cor pérola que valorizou o ambiente. Além disso, foram recebidas novas marias (balcões para exposição de bufês) do órgão central de abastecimento de material da FAB (SDAB) para equipar o espaço, em substituição às existentes. As novas marias contam com um protetor de vidro que impede que gotículas de saliva, fios de cabelos ou qualquer outro objeto estranho caiam sobre o alimento enquanto os usuários se servem. Esses fatores demonstraram a preocupação da gestão na criação de um conceito de excelência no que proviam aos servidores, enfatizando o apuro das instalações e do alimento disponibilizados.

Todos esses elementos, com o tempo, se ajustaram e se complementaram em prol do desenvolvimento de um ambiente verdadeiramente profissional. Dentre os efeitos trazidos pelo novo processo está o fato de que a divulgação antecipada dos cardápios, finalmente, se justificou, pois tanto o usuário quanto a Seção de Subsistência podem agora se programar quanto à presença nas refeições.

A Subsistência pode agora fechar, no momento oportuno, a quantidade real de servidores a serem alimentados, baseada nas informações lançadas pelas secretarias dos esquadrões a respeito dos interessados em comer e, com a coordenação e aprovação de uma nutricionista, os alimentos necessários podem ser separados e, posteriormente, preparados.

Não obstante, como forma de diminuir os eventuais desperdícios, o Comandante da unidade passou a permitir que os não cadastrados acessem o refeitório nos últimos quinze minutos do horário previsto para a refeição para comerem o alimento que ainda estiver disponível nas marias.

3.5 Indicadores Considerados

Conforme já havia sido revelado, foram criados indicadores que visam possibilitar a análise da gestão da Seção objeto de estudo. Esses indicadores, em conjunto, permitem verificar se a aplicação dos créditos disponíveis à BAFL para atividades de rancho está sendo eficiente. Cabe lembrar que esses quesitos foram analisados de forma comparativa entre dois períodos de tempo, denominados aqui de “antes” e “depois”, com relação ao mês de maio de 2009, ocasião em que foi implantado o Sistema de Administração de Pessoal (SimS). O “antes” apresenta resultados levantados entre maio do ano de 2008 e abril de 2009, enquanto que o “depois” retrata dados sobre o período de maio de 2009 a abril de 2010.

Os indicadores quantitativos usados são: variação percentual na apropriação mensal de custos com atividades de rancho, custo por refeição servida e índice de rotatividade dos pratos principais; o indicador qualitativo consta de: nível de satisfação dos usuários.

3.5.1 Variação Percentual na Apropriação de Custos de Atividades de Rancho

Esse indicador é puramente contábil e quantitativo. Com a obtenção dos dados referentes aos valores das baixas de gêneros alimentícios efetuadas mês a mês nos cafés da manhã, almoços e jantares servidos pela Base Aérea, pode-se calcular a média mensal para o “antes” e o “depois”. Desta forma, verifica-se se a variação foi positiva ou negativa, o que indica, de forma indireta, maior ou menor execução de despesa dessa natureza na instituição pública estudada.

A dotação que é descentralizada pela SEFA simboliza o valor a ser gasto pela OM e, com a adoção de novas ferramentas gerenciais, torna-se interessante avaliar se houve impactos nesse sentido. Um maior dispêndio de recursos, por exemplo, pode causar sérios problemas na programação orçamentária, enquanto que um dispêndio reduzido simboliza economia para os cofres públicos. Portanto, o indicador demonstra se não há desperdício de recurso que poderia ser utilizado de maneira mais conveniente.

3.5.2 Variação Percentual no Custo por Refeição Servida

Esse parâmetro ajuda na visualização da eficiência no uso do recurso no nível operacional. Ele representa a mensuração da variação do total da baixa realizada para prover determinada refeição ao efetivo, dividida pela quantidade de pessoas que se alimentaram em cada ocasião, antes e depois de maio de 2009. Foram considerados os custos por usuário para as refeições em geral, para o café da manhã, para o almoço e para o jantar.

Cabe salientar que os dados disponíveis sobre a quantidade de usuários, referentes ao período anterior à implementação do SimS, não é confiável, pois dependia da responsabilidade e competência do Fiscal de Rancho, o que pode causar viés nos resultados. Como tais informações são as que, efetivamente, encontram-se registradas nos controles impressos do setor, são as únicas fontes de dados para qualquer análise gerencial a ser feita, tendo sido, portanto, utilizadas neste trabalho.

Ainda como informação adicional, foi feito um levantamento dos dados retirados do SimS e chegou-se à conclusão de que, um número considerável de pessoas cadastradas para as refeições não tem comparecido para realizá-las. Em média, 23 % das pessoas arcaçadas não têm comparecido às refeições. Em contrapartida, tendo ainda como universo o total de cadastrados, o número de não arcaçados que comparecem naqueles quinze últimos minutos mencionados chega a 8% desta quantidade, o que minimiza o problema da abstenção. Com o intuito de diminuir o número de faltas às refeições, os servidores faltantes estão tendo que apresentar justificativas à sua chefia imediata.

3.5.3 Índice de Rotatividade dos Pratos Principais Servidos

A idéia de se analisar este índice baseia-se no fato de que o número de pratos diferentes ofertados pelo rancho indica, de certa forma, o nível de qualidade do serviço prestado. Se os pratos se repetem sistematicamente, há sinal de que o trabalho não está sendo realizado de maneira a satisfazer o usuário. Esse índice tem ligação direta com a intensidade com que o usuário se sente atraído a frequentar o refeitório.

Diariamente, os cardápios dos almoços e jantares são compostos por feijão, arroz e salada mista, além de um ou dois pratos chamados aqui de principais. O índice de rotatividade representa, então, a quantidade média de vezes que cada prato principal se repete no período

de um mês, isto é, a quantidade de vezes que cada prato figura no universo das sessenta refeições mensais possíveis (trinta almoços e trinta jantares). Há um exemplo de cardápio semanal em anexo.

3.5.4 Satisfação dos Usuários

A satisfação dos usuários é uma forma importante de analisar a eficiência do uso dos recursos, pois é para esse fim que o crédito se destina. O objetivo do crédito é que se provenha alimentação ao efetivo, mas fica implícito que o serviço prestado deve ter qualidade.

Dentre os itens avaliados pelos entrevistados está a qualidade dos pratos servidos, o padrão de higiene do local e da comida, a atratividade que o refeitório exerce sobre o usuário e etc. Cada aspecto recebeu, de acordo com o nível de satisfação/insatisfação do avaliador, uma nota baseada na escala seguinte: 1 – totalmente insatisfeito; 2 – insatisfeito; 3 – satisfeito; e 4 – totalmente satisfeito. A média das notas atribuídas para cada aspecto definiu o nível geral de satisfação/insatisfação dos usuários.

É importante que se diga que não é só a implantação de ferramentas dessa natureza que gera a mudança do serviço prestado, mas sim a mudança comportamental dos envolvidos, que devem se utilizar dos novos artifícios para melhorar o todo, transferindo os benefícios ao público-alvo. O questionário aplicado encontra-se em anexo.

4 ANÁLISE DE DADOS

Os dados que serviram como base para as análises que seguem foram retirados dos sistemas de informação que são utilizados nas atividades do rancho da BAFL (SIAFI, SISUB WEB e SimS), dos relatórios que são enviados à SDAB com a confirmação dos cardápios semanais servidos, além dos questionários respondidos por uma amostra de servidores da OM.

Ao final da apresentação das informações e dos resultados encontrados para os indicadores convencionados, foram realizadas as considerações a respeito dos efeitos apurados de forma conjunta, tornando as conclusões mais precisas e completas.

4.1 Apropriação de Custos com Atividades de Rancho

Conforme já foi explicado, a contabilidade da Seção de Subsistência é efetuada através de registros no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal. Desta forma, a formação contábil do estoque é concomitante à liquidação das Notas Fiscais referentes aos alimentos recebidos e, por regime de competência, considera-se, nesse momento, que o gasto público foi executado. Na prática, o consumo do estoque, ou seja, a baixa dos produtos é que representa a despesa propriamente dita, devendo, portanto, ser levados em consideração os valores das apropriações de custos que foram executadas por meio dos eventos lançados no SIAFI pela Secretaria do setor.

O quadro 1 apresenta um resumo do levantamento sobre as baixas de estoque mensais de gêneros alimentícios servidos no refeitório, entre maio de 2008 e abril de 2010.

	MÊS	CONSUMO (R\$)	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)
ANTES	MAI/08	99.864,78	82.462,81
	JUN/08	91.013,41	
	JUL/08	95.863,94	
	AGO/08	89.490,23	
	SET/08	96.472,41	
	OUT/08	89.924,18	
	NOV/08	82.944,25	
	DEZ/08	70.238,23	
	JAN/09	51.680,74	
	FEV/09	40.762,76	
	MAR/09	100.360,33	
DEPOIS	ABR/09	80.938,44	68.262,33
	MAI/09	95.206,49	
	JUN/09	95.553,05	
	JUL/09	111.973,57	
	AGO/09	102.552,08	
	SET/09	79.547,80	
	OUT/09	65.690,55	
	NOV/09	59.050,48	
	DEZ/09	44.767,37	
	JAN/10	47.040,77	
	FEV/10	29.148,58	
MAR/10	48.079,14		
ABR/10	40.538,12		

Quadro 1 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos.

Fonte: O autor, 2010.

Com a finalidade de se calcular o índice de variação percentual das apropriações de custos com atividades de rancho, apreciam-se, apenas, as médias mensais apresentadas para os períodos denominados “antes” e “depois”. Verifica-se que, com a implantação das mudanças gerenciais pela gestão da Seção de Subsistência, o consumo passou de R\$ 82.462,81 para R\$ 68.262,33, em média, ou seja, foi gerada uma economia de R\$ 14.200,48 por mês, o que representa redução de 17,22%.

De forma complementar, pode ser feita também uma análise dos dados mês a mês e o que se conclui, então, é que a redução desses gastos não ocorreu de forma súbita a partir de maio de 2009, pois os valores se mantiveram num patamar elevado até agosto do mesmo ano. Nos meses seguintes é que se puderam constatar resultados mais satisfatórios, em montante sempre aquém do mês respectivo do ano anterior.

É recomendável esclarecer que, essa última análise, que leva em conta a sazonalidade mensal, não se aplica na comparação entre os resultados de março e abril dos anos de 2009 e 2010, pois o expediente de trabalho para esses meses foi diferente em cada ano. Em 2010, nos meses de março e abril, praticou-se expediente diferenciado para o efetivo, com carga horária reduzida e com início no período da tarde, o que, de costume, vinha sendo empregado apenas entre dezembro e fevereiro. Com essa alteração no horário de trabalho, o número de refeições

servidas no almoço diminuí bastante, pois muitos militares preferem se alimentar em casa. Mesmo assim, se fosse considerado que, nos meses de março e abril de 2010, o expediente já estivesse normalizado, o resultado final ainda seria satisfatório, uma vez que a média mensal de consumo continuaria menor do que a do período de referência. Isso demonstra que, no aspecto orçamentário, os impactos da nova metodologia de trabalho têm sido benéficos.

É possível ainda fazer constatações, de caráter analítico, a respeito de qual tipo de refeição gerou influência mais significativa no alcance da redução apresentada, qual seja, o café da manhã, o almoço ou o jantar, baseando-se no que segue.

MÊS	CAFÉ DA MANHÃ		ALMOÇO		JANTA	
	CONSUMO (R\$)	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)	CONSUMO (R\$)	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)	CONSUMO (R\$)	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)
ANTES	MAI/08	6532,83	75320,15	66834,64	18011,81	9274,27
	JUN/08	7257,10	76497,23		7259,07	
	JUL/08	7871,01	79938,44		8054,49	
	AGO/08	6914,99	73593,17		8982,08	
	SET/08	7218,66	82493,25		6760,50	
	OUT/08	7667,39	78558,00		3698,80	
	NOV/08	6854,55	68902,71		7187,00	
	DEZ/08	5555,59	52042,35		12640,29	
	JAN/09	4017,97	38676,95		8985,82	
	FEV/09	3705,63	29327,65		7729,49	
	MAR/09	6902,40	81822,44		11635,49	
ABR/09	5748,63	64843,36	10346,45			
DEPOIS	MAI/09	5921,68	80057,09	54262,15	9227,72	8635,29
	JUN/09	6464,14	81508,18		7580,73	
	JUL/09	7639,31	96563,47		7770,79	
	AGO/09	7910,83	87403,40		7237,84	
	SET/09	7223,46	64305,14		8019,20	
	OUT/09	4687,93	52299,92		8702,70	
	NOV/09	3795,13	48098,29		7157,06	
	DEZ/09	4108,93	33071,57		7586,87	
	JAN/10	4214,40	32566,90		10259,47	
	FEV/10	3984,87	17165,72		7997,99	
	MAR/10	4659,78	30525,90		12893,46	
ABR/10	3.768,16	27.580,28	9.189,68			

Quadro 2 – Valores das baixas mensais do estoque de alimentos, por tipo de refeição.

Fonte: O autor, 2010.

É evidente que o almoço é a refeição que demanda a maior baixa de alimentos, uma vez que é consumido pela maior parte do efetivo da unidade, diariamente. Logo, não poderia se deixar de constatar que o foco principal, tanto da utilização do SimS, quanto do emprego dos esforços da nutricionista, foi e tem sido essa refeição, pois uma pequena variação no resultado obtido em seu provimento pode significar efeito considerável no todo. O quadro demonstra que a baixa mensal média de alimentos referente aos almoços servidos caiu de R\$

66.834,64 para R\$ 54.262,15, ou seja, uma queda de 18,81%. Em termos monetários, foram R\$ 12.572,49 por mês.

Com relação aos cafés da manhã e às jantãs, os resultados também foram de diminuição dos custos, sendo as quedas, respectivamente, de 15,56% e 6,89%. No entanto, em valor absoluto, os montantes médios de abatimento com que essas refeições contribuíram não foram tão expressivos.

4.2 Custo por Refeição Servida

O cálculo do custo por refeição servida leva em consideração os dados apresentados no quadro 1, que demonstra o total de baixas de alimentos efetuadas entre os meses de maio de 2008 e abril de 2010, combinado com o levantamento exposto abaixo sobre a quantidade de usuários que freqüentaram o refeitório no mesmo período. Cabe ressaltar que a fonte de dados para a temporada pré-utilização do SimS tem baixo grau de confiabilidade, uma vez que o método para o cômputo das quantidades já foi apontado como deficiente na presente pesquisa.

	MÊS	Nº USUÁRIOS	CUSTO MENSAL DA REFEIÇÃO/ USUÁRIO (R\$/USUÁRIO)	CUSTO DA REFEIÇÃO/ USUÁRIO NO PERÍODO (R\$/USUÁRIO)
ANTES	MAI/08	26.944	3,71	4,37
	JUN/08	20.525	4,43	
	JUL/08	19.586	4,89	
	AGO/08	19.479	4,59	
	SET/08	20.221	4,77	
	OUT/08	21.789	4,13	
	NOV/08	20.637	4,02	
	DEZ/08	14.078	4,99	
	JAN/09	10.038	5,15	
	FEV/09	9.267	4,40	
	MAR/09	23.592	4,25	
ABR/09	20.277	3,99		
DEPOIS	MAI/09	20.812	4,57	4,39
	JUN/09	21.495	4,45	
	JUL/09	20.217	5,54	
	AGO/09	20.234	5,07	
	SET/09	18.775	4,24	
	OUT/09	19.659	3,34	
	NOV/09	14.760	4,00	
	DEZ/09	9.053	4,95	
	JAN/10	10.945	4,30	
	FEV/10	6.809	4,28	
	MAR/10	13.191	3,64	
ABR/10	10.844	3,74		

Quadro 3 – Quantidades mensais de usuários e custo da refeição por usuário.
Fonte: O autor, 2010.

O indicador que se baseia nas informações reveladas resulta da variação de quanto custou cada refeição provida a um usuário nos períodos pré e pós-implantação das melhorias nas operações. O que se observa é que o gasto variou de R\$ 4,37 para R\$ 4,39 por usuário, indicando aumento de 0,35%. A variação calculada é, obviamente, desprezível, representando que, tecnicamente, o custo por refeição servida se manteve o mesmo.

No quadro analítico que segue, pode-se analisar a variação do custo por usuário dos cafés da manhã, almoços e jantares. Conforme é sabido, o almoço representa a refeição de maior relevância o que se constata é um aumento no seu custo por usuário em 2,1%, passando de R\$ 5,75 para R\$ 5,87. Nas jantãs, o efeito foi o mesmo, ou seja, de variação percentual positiva, só que em percentual mais elevado, no valor de 6,89%. Em contrapartida, para os cafés da manhã o resultado foi de diminuição no custo por usuário em 4,84%.

MÊS	CAFÉS DA MANHÃ			ALMOÇOS			JANTAS			
	Nº USUÁRIOS	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)	CUSTO CAFÉ / USUÁRIO (R\$ / USUÁRIO)	Nº USUÁRIOS	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)	CUSTO ALMOÇO / USUÁRIO (R\$ / USUÁRIO)	Nº USUÁRIOS	MÉDIA MENSAL DE CONSUMO (R\$)	CUSTO JANTAR / USUÁRIO (R\$ / USUÁRIO)	
ANTES	MAI/08	5337	1,22	1,46	17071	4,41	5,75	4536	3,97	3,22
	JUN/08	5494	1,32		12211	6,26		2820	2,57	
	JUL/08	4086	1,93		12981	6,16		2519	3,20	
	AGO/08	4215	1,64		12452	5,91		2812	3,19	
	SET/08	4342	1,66		13398	6,16		2481	2,72	
	OUT/08	4789	1,60		13966	5,62		3034	1,22	
	NOV/08	4855	1,41		13196	5,22		2586	2,78	
	DEZ/08	3226	1,72		8541	6,09		2311	5,47	
	JAN/09	2587	1,55		5067	7,63		2384	3,77	
	FEV/09	2746	1,35		4151	7,07		2370	3,26	
	MAR/09	5540	1,25		14247	5,74		3805	3,06	
ABR/09	5111	1,12	12297	5,27	2869	3,61				
DEPOIS	MAI/09	5211	1,14	1,39	12893	6,21	5,87	2708	3,41	3,53
	JUN/09	5263	1,23		13474	6,05		2758	2,75	
	JUL/09	4626	1,65		13243	7,29		2348	3,31	
	AGO/09	5224	1,51		12709	6,88		2301	3,15	
	SET/09	4430	1,63		12011	5,35		2334	3,44	
	OUT/09	4650	1,01		12541	4,17		2468	3,53	
	NOV/09	3083	1,23		9621	5,00		2056	3,48	
	DEZ/09	2515	1,63		4378	7,55		2160	3,51	
	JAN/10	2827	1,49		5854	5,56		2264	4,53	
	FEV/10	1956	2,04		3060	5,61		1793	4,46	
	MAR/10	3852	1,21		5715	5,34		3624	3,56	
ABR/10	2795	1,35	5491	5,02	2558	3,59				

Quadro 4 – Quantidades mensais de usuários e custo por usuário, por tipo de refeição.

Fonte: O autor, 2010.

4.3 Cardápios Disponibilizados

Para as verificações que seguem, foram levados em conta os cardápios ofertados em todos os trinta almoços e todas as trinta jantãs servidas mensalmente pela Seção de Subsistência da Base Aérea em seu refeitório, no período de estudo, totalizando sessenta refeições.

Nº PRATOS ANTES	Mai/2008	Jun/2008	Jul/2008	Ago/2008	Set/2008	Out/2008	Nov/2008	Dez/2008	Jan/2009	Fev/2009	Mar/2009	Abr/2009	MÉDIA
		16	17	27	26	27	20	24	26	20	21	28	23
Nº PRATOS DEPOIS	Mai/2009	Jun/2009	Jul/2009	Ago/2009	Set/2009	Out/2009	Nov/2009	Dez/2009	Jan/2010	Fev/2010	Mar/2010	Abr/2010	MÉDIA
		22	25	25	28	32	31	34	29	30	27	28	31

Quadro 5 – Quantidades mensais de pratos diferentes ofertados.
Fonte: O autor, 2010.

Observa-se que, entre maio de 2008 e abril de 2009, eram servidos, em média, 22,92 pratos principais diferentes em cada mês. Considerando o número de refeições que são previstas, tem-se que o índice de rotatividade dos pratos era de 2,62 vezes ao mês, representando o número médio de vezes que cada prato figurou no cardápio. Entre maio de 2009 e abril de 2010, esse índice diminuiu para 2,10. Transformando esse dado em número médio de dias, tem-se que o mesmo prato era servido, aproximadamente a cada 11,46 dias e passou a ser servido a cada 14,25 dias, representando incremento de tempo de 24,36%.

Ao se analisarem os cardápios, o que fica claro é que, assim como no caso dos gastos públicos incorridos, a renovação não ocorreu de modo repentino. Os números acima mostram que, somente a partir do mês de agosto de 2009, três meses após a incorporação da profissional de nutrição, é que a diversidade aumentou significativamente.

4.4 Questionários de Avaliação dos Serviços Prestados

Conforme é mostrado no questionário em anexo, que foi distribuído a uma amostra de usuários dos serviços de rancho da BAFL, foram dez os quesitos de avaliação. Esses quesitos estão divididos em grupos, de acordo com a ligação que possuem entre si e os resultados foram apresentados para cada grupo, conforme abaixo:

- Relacionados ao aspecto da estrutura física: quesitos 1 e 2;

- Relacionados à qualidade dos alimentos: quesitos 3, 4 e 5;
- Relacionados à saúde: quesitos 6 e 7;
- Relacionados às atividades acessórias: quesitos 8, 9 e 10.

Primeiramente, com relação aos quesitos que avaliam a estrutura física proporcionada, antes e depois das mudanças do setor, o resultado foi de que os servidores da OM estão mais satisfeitos do que se encontravam. A média das notas atribuídas para os aspectos desse grupo passou de 2,64 para 2,97, representando que já havia certo nível de satisfação e que este aumentou com a reestruturação do ambiente.

Quanto aos quesitos relacionados à qualidade dos alimentos, buscou-se verificar qual a percepção dos alimentados quanto às características da comida servida. Obviamente que o quesito “atratividade dos cardápios” tem ligação direta com os outros dois quesitos, de “qualidade” e “diversidade”, demonstrando o efeito causado no próprio usuário. A evolução do resultado foi mais positiva ainda, passando de 2,39 para 3,07. Ou seja, os servidores encontravam-se levemente insatisfeitos com relação a esse aspecto e passaram a apresentar um bom nível de satisfação.

A melhoria mais expressiva ocorreu no que diz respeito aos aspectos voltados à saúde. As respostas indicam que os usuários estavam consideravelmente insatisfeitos tanto com as condições nutricionais dos pratos, quanto com os benefícios que a alimentação trazia à saúde, na antiga forma de gestão. A média das respostas aumentou de 1,42 para 3,14.

Por fim, com relação às atividades acessórias, as médias se mantiveram equilibradas. Os valores encontrados para antes e depois do emprego das novas formalidades foram, respectivamente, de 2,71 e de 2,84, sinalizando que, para os servidores da Base, as modificações impostas não têm feito diferença no seu nível de satisfação quanto aos serviços prestados. Em contrapartida, se esta pesquisa tivesse sido realizada imediatamente após a implantação do SimS, o resultado seria de insatisfação, pois, durante a fase de adaptação, tanto a instauração de uma nova obrigação (cadastramento diário), quanto a temporária morosidade na entrada ao refeitório estavam sendo mal vistos pelo efetivo. Com o tempo, os procedimentos foram se ajustando e tornando-se normais na rotina dos usuários.

Como forma de resumir o que foi exposto a respeito do grau de satisfação com o resultado dos trabalhos da Seção de Subsistência da Base e, considerando ainda que todos os quesitos que foram apresentados têm peso equivalente na formação de uma opinião global, verificou-se ampliação da média das notas atribuídas de 2,34 para 2,99, indicando aumento da satisfação numa análise geral.

4.5 Análise Geral dos Serviços Prestados

Tomando-se os indicadores considerados e analisando-os de forma conjunta, pode-se concluir que os serviços prestados foram beneficiados pela nova proposta de gerência da Seção.

Quando se está inserido no orçamento público, uma eventual economia das despesas executadas que possibilite, inclusive, posterior devolução parcial ou total do crédito originalmente dotado à Unidade Gestora, pode ser decorrente ou da desistência do uso de tal recurso ou da eficiência empregada pela administração. No caso da Base Aérea, diante dos resultados que foram apresentados para os indicadores, percebe-se que a diminuição do gasto foi decorrente do aumento da eficiência, sem incorrer prejuízo para a eficácia, possivelmente permitindo devolução de crédito à setorial contábil SEFA.

Os resultados demonstram que a economia mensal tem ocorrido efetivamente e que o valor é apreciável. Conseqüentemente, há uma tendência de que os pedidos feitos pelos paioleiros aos fornecedores diminuam, reduzindo assim o total de crédito que é empenhado pela administração pública.

Com relação à eficiência em nível operacional, tem-se que o custo por usuário cresceu ligeiramente, representando que, se está se gastando menos no total, houve diminuição no número de usuários atendidos (o que pode ser constatado ao se somar os valores da coluna “nº usuários” do quadro 3). Tal diminuição teria duas explicações: a primeira seria uma vultosa evasão dos servidores, em decorrência ou dos novos procedimentos que devem adotar para frequentar o refeitório ou devido à própria qualidade da comida. Mas as respostas dos questionários invalidam essa possibilidade, indicando que eles estão satisfeitos com a qualidade e indiferentes em relação aos procedimentos. Resta suspeitar então que a contagem que era realizada pelo Fiscal de Rancho antes da utilização do SimS era sensivelmente equivocada e que o total de alimento que era desperdiçado pela Subsistência seria capaz de alimentar uma quantidade de pessoas equivalente ao desvio da contagem, considerando o padrão de qualidade da comida da época.

Com relação às melhorias decorrentes da incorporação de uma nutricionista, pode-se citar o aumento da diversidade dos pratos. Com o uso de conhecimentos técnicos, complementados por um sistema capaz de indicar a demanda exigida de alimento, eliminou-se o receio, outrora existente, de se incluir pratos inéditos no cardápio, pois reduziram-se as chances de se incorrer em desperdícios. A não existência de um histórico aproximado de consumo de determinado prato não permitia aos paioleiros e cozinheiros flexibilizar o que era

servido. Conforme já foi dito, a nutricionista, inicialmente, teve de se adequar à realidade da Seção de Subsistência para que se pudesse atingir o resultado apresentado.

Também pode ser citado o expressivo aumento de satisfação dos alimentados quanto aos aspectos relacionados à saúde. Como curiosidade, baseando-se em relatórios retirados do SISUB WEB, foi levantado que o consumo de óleo de soja usado no preparo dos alimentos após a intervenção da profissional de nutrição caiu em 28,05%. O consumo médio mensal era de 452,17 frascos de 900 mL de óleo e passou para 325,33 garrafas. No caso do sal, a redução foi de 21,01%, de 95,17 Kg para 75,17 Kg ao mês. Dentre os comentários expostos nos questionários, destaca-se a ênfase que foi dada à questão de a comida estar menos gordurosa e, ainda assim, mais saborosa.

Em suma, pode-se afirmar que o objetivo de usar as dotações de alimentação de forma mais eficiente tem sido alcançada, pois, consegue-se prover alimentação de melhor qualidade ao efetivo, incorrendo-se num custo global por usuário equivalente ao que se incorria anteriormente e, ainda assim, diminuindo o gasto público total da OM para esse tipo de atividade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estão aqui expostas as conclusões que foram tiradas após a realização da presente pesquisa, além das recomendações de temas correlatos que podem vir a ser trabalhados pelo autor ou por outros pesquisadores.

5.1 Generalidades

O fato de uma Organização Militar não ter como objetivo a obtenção de lucro, não a isenta de buscar meios para utilizar os recursos disponíveis de forma eficiente. O ente público, apesar de não pertencer a um ambiente competitivo de negócios, não tem capacidade de sustentar ineficiências relevantes, sob a pena de comprometer a sua própria saúde econômica e financeira. A competência e a responsabilidade no ato de gerir os recursos públicos se refletem no produto ou serviço que é ofertado à população, que representa o alvo das ações governamentais.

Diante disso, a pesquisa permite perceber como é o funcionamento da Seção de Subsistência de uma OM do Comando da Aeronáutica, mais especificamente da Base Aérea de Florianópolis, e como esta costumava utilizar e também como vem utilizando a dotação orçamentária respectiva ao provimento de alimentação ao seu efetivo de militares e servidores civis.

Com a utilização de indicadores convencionados pelo autor, verifica-se como os resultados alcançados pela gestão do setor são melhores que os que vinham sendo obtidos anteriormente à implantação de ferramentas operacionais gerenciais. Tais indicadores podem ser implantados de forma permanente, servindo para o monitoramento do desempenho da Seção, o que facilita a constatação de eventuais ineficiências e, por conseguinte, auxilia na busca de formas para corrigir as imperfeições.

O monitoramento do desempenho deve ocorrer, na verdade, nos diversos setores da administração pública. Essa prática permite conhecer o trabalho realizado pelos gestores públicos, o que influencia na qualidade do retorno dado ao principal financiador desse processo, o povo.

5.2 Quanto ao Alcance dos Objetivos

Considera-se que os objetivos propostos inicialmente foram alcançados com sucesso. Primeiramente foram descritas, detalhadamente, as atividades exercidas pela Seção, explicando-se os procedimentos que são adotados na aquisição e no consumo dos alimentos, além dos meios informatizados utilizados nos registros desses atos e fatos contábeis. Conseguiu-se também, de forma sucinta, indicar as principais diferenças operacionais geradas pela implantação de ferramentas de gestão e como isso influencia o serviço que é prestado aos usuários. Ainda, estudaram-se formas de se analisar os dados disponíveis, chegando-se então à definição de indicadores quantitativos e qualitativos, os quais permitiram que se fizessem considerações a respeito da gestão.

Esses fatores, em conjunto, propiciaram que, de forma comparativa entre períodos gerenciados de formas diferentes, se conclua que a Seção de Subsistência tem tido sucesso com a implantação de melhorias de gestão, trabalhando de forma eficiente e eficaz.

5.3 Recomendações para Futuras Pesquisas

Diante das dificuldades encontradas e das curiosidades que ficaram latentes com a execução desta pesquisa, sugere-se, em estudo futuro, que sejam avaliadas outras atividades exercidas por essa organização ou alguma diversa, mas de caráter público. Pode-se, também, realizar o mesmo estudo, mas considerar períodos de tempo mais abrangentes, permitindo conclusões mais fundamentadas. Ainda, como recomendação, podem-se levantar as principais ineficiências que são praticadas pelos gestores da área pública no uso de quaisquer dotações orçamentárias.

REFERÊNCIAS

ALOE, Armando. **Contabilidade Pública**. 7ª Ed. – São Paulo: Atlas, 1979.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial** (vários tradutores, revisão técnica Elionor Weffort, AnaPaula Paulino). 12ª Ed. – São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06/05/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas Públicas: Manual de Procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 2ª Ed. – Brasília, 2005 - Anual. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualReceita.pdf>>. Acesso em: 20/05/2010.

_____. Ministério de Orçamento e Gestão. **Portaria/SOF nº 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em 21/05/2010.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Disponível em <<http://www.fab.mil.br/portal/capa/index.php?page=missao>>. Acesso em 21/05/2010.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Base Aérea de Florianópolis. Disponível em <<http://www.bafl.aer.mil.br>>. Acesso em 21/05/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/index_conheca_siafi.asp>. Acesso em 13/05/2010.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. **Regulamento de Administração da Aeronáutica, aprovado pela Portaria nº 1.275/GC3, de 09 de dezembro de 2004**.

_____. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Base Aérea de Florianópolis. **Regimento Interno da Base Aérea de Florianópolis, aprovado pela Portaria V/COMAR nº 11/COMANDO/CMT, de 15 de maio de 2006**.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 16/05/2010.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 19/05/2010.

CAROLINE, Louise. **Manual de SIAFI Básico.** 2006.

CATELLI, Armando et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração – Volume II.** 6ª Ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público.** Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças.** 15ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 1977.

ENSSLIN, Leonardo; ENSSLIN, Sandra Rolim; DUTRA, Ademar; PETRI, Sérgio Murilo. **Avaliação de Desempenho: objetivos e dimensões.** Apostila do Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – 1º semestre, 2010. Universidade Federal de Santa Catarina, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 2ª Ed. – São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** 6ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão.** Florianópolis: Visualbooks, 2007.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão.** São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 23ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2ª Ed. – São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 1987.

ROSA, Eliana Amorim. **Um Estudo sobre o Controle de Gestão na Área Pública: o caso da Diretoria de Contabilidade Geral da Secretaria de Estado da Fazenda**. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SCHAPPO, Robson. **Programa de Avaliação de Desempenho: um estudo de caso**. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Joice Andréa. **Interferências dos Estágios da Despesa Pública nos Sistemas Orçamentário, Financeiro e Patrimonial: a experiência do Tribunal de Contas de Santa Catarina**. Monografia – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE I - Questionário



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO – CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Convido-o a responder este sucinto questionário que tem o objetivo de avaliar alguns aspectos relacionados aos serviços prestados pela Seção de Subsistência da Base Aérea de Florianópolis. Este questionário é anônimo e servirá de material de apoio para trabalho acadêmico de conclusão de curso junto à Universidade Federal de Santa Catarina.

1) Idade: _____ anos.

2) Sexo: () Masculino () Feminino

3) Tempo de serviço na OM:

4) Já serviu em outra OM?

() Sim.

() Não.

Se sim, cite quais: _____

5) Os aspectos a serem avaliados serão dispostos de forma comparativa entre os períodos anterior e posterior à implantação do sistema informatizado de controle de acesso ao rancho, o SimS, ocorrida em maio de 2009. Indique seu nível de satisfação no quadro abaixo, conforme especificado:

1 – Totalmente insatisfeito; 2 – Insatisfeito; 3 – Satisfeito; e 4 – Totalmente satisfeito

NÚMERO	QUESITO	ANTES DO SIMS	DEPOIS DO SIMS
1	Apresentação do ambiente do refeitório		
2	Higienização do bufê		
3	Qualidade dos alimentos servidos		
4	Diversidade dos pratos servidos		
5	Atratividade dos cardápios		
6	Condição nutricional dos pratos ofertados		
7	Benefícios da alimentação para a sua saúde		
8	Atendimento recebido durante as refeições		
9	Agilidade no acesso ao refeitório		
10	Procedimentos adotados para efetuar uma refeição		

6) Faça um comentário a respeito das diferenças que você observa nos serviços prestados pela Seção de Subsistência nos períodos considerados:

ANEXOS

ANEXO I – Pedido de Aquisição de Material (PAM)

MINISTÉRIO DA DEFESA
COMANDO DA AERONÁUTICA
BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS
PEDIDO DE AQUISIÇÃO DE MATERIAL OU SERVIÇO

PAM XX / EI / 2010

Do Cmt do Esquadrão Ao Ordenador de Despesa Data: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">FULANO DE TAL Cmt. EI</p>	Do Ordenador de Despesas À Seção de Controle Interno Abrir Processo Data: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">BELTRANO DE TAL Ordenador de Despesas</p>	Da Seção de Controle Interno Ao Gestor de Licitações Processo Administrativo de Gestão nº _____ Data: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">SICRANO DE TAL Responsável</p>					
Da Seção de Licitações Ao Agente de Controle Interno Ptres: _____ Licitado em: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">JOÃO DA SILVA Gestor de Licitações</p>	Do Agente de Controle Interno Ao Ordenador de Despesas Conferido em: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">JOSÉ PEREIRA Agente de Controle Interno</p>	Do Ordenador de Despesas Ao Gestor de Licitações <input type="checkbox"/> EMPENHAR <input type="checkbox"/> SUSPENDER AQUISIÇÃO Data: ___/___/___ <hr style="width: 80%; margin: auto;"/> <p style="text-align: center;">BELTRANO DE TAL Ordenador de Despesas</p>					
SUBCENTRO	LINHA DE FORNECIMENTO	ITEM	DESCRIÇÃO	UN	Q	VALOR UNITÁRIO (R\$)	VALOR TOTAL (R\$)
31.01	339030.07	1	Lombo suíno.	Kg	200	9,00	1.800,00
31.01	339030.07	2	Ovo tipo "B" - dúzia.	un	1.000	1,70	1.700,00
31.01	339030.07	3	Margarina ao leite – embalagem 500g	un	450	2,00	900,00

Natureza de Despesa: 31.01 – Fornecimento de Refeições ao Efetivo

Linha de Fornecimento: 339030.07 - Material de Consumo – Gêneros Alimentícios

Este PAM tem como estimativa o valor de: R\$ 4.400,00

Aplicação: EI - Esquadrão de Intendência

UGR: 120073 - Base Aérea de Florianópolis

PROCESSO LICITATÓRIO

LANÇADO EM:

TIPO DE LICITAÇÃO:

NÚM:

DATA:

ANEXO II – Cardápio Semanal

Fulano de Tal Cel Int Agente de Controle Interno		Beltrano de Tal Cel Av Comandante da BAFL	
BASE AÉREA DE FLORIANÓPOLIS CARDÁPIO SEMANAL - SEMANA: 21/09/2009 à 27/09/2009			
CAFÉ	ALMOÇO		JANTAR
21/09/09	SEGUNDA-FEIRA		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina Mingau de aveia	Salada de beterraba, cenoura e tomate Carne assada de panela Arroz Feijão preto Água / Refrigerante sabor cola e guaraná Doce de leite	Salada de beterraba, cenoura e tomate Lombo assado ao molho champignon Arroz Feijão preto Água / Refrigerante sabor cola e guaraná Doce de coco branco	
22/09/09	TERÇA-FEIRA		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina Queijo prato	Salada de beterraba, cenoura e tomate Sobrecoca assada ao molho vermelho Filé de pescada à milanesa Arroz / Feijão preto Batata corada Água / Refrigerante de cola Gelatina de abacaxi	Salada de beterraba, cenoura e tomate Hambúrguer à parmegiana Arroz Feijão preto Legumes na manteiga Água / Suco de uva Maçã e melão	
23/09/09	QUARTA-FEIRA		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina	Salada de alface, cenoura e tomate Lombo assado ao molho escuro Lasanha de carne Arroz / Feijão preto Água / Suco de uva Doce de coco queimado	Salada de agrião, cenoura e tomate Fricassê de frango Arroz Feijão preto Água / Suco de uva Mamão, manga, melão e maçã	
24/09/09	QUINTA-FEIRA		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina	Salada de cenoura, repolho e tomate Peito de frango à milanesa Picado chinês Arroz / Feijão preto Água / Refrigerante de cola Gelatina de uva	Salada de agrião, cenoura e tomate Picado chinês Arroz Feijão preto Água / Suco de uva Compota de pêssego	
25/09/09	SEXTA-FEIRA		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina Mingau de farinha láctea	Salada de cenoura, pimentão e tomate Sobrecoca gratinada Arroz com brócolis Feijão preto Água / Suco de uva Doce de leite com queijo	Salada de cenoura, espinafre e tomate Sobrecoca ensopada Arroz Feijão preto Água / Suco de uva Compota de abacaxi	
26/09/09	SÁBADO		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina	Salada de cenoura, pepino e tomate Bife de panela Arroz Feijão preto Água / Suco de uva Gelatina de limão	Salada de cenoura, pepino e tomate Frango xadrez Arroz Feijão preto Água / Suco de uva Doce de leite	
27/09/09	DOMINGO		
Café Leite integral Pão de trigo Margarina Hambúrguer	Salada de cenoura, espinafre e tomate Sobrecoca assada ao molho Arroz Feijão preto Polenta ao queijo e presunto Água / Suco de uva Gelatina de limão	Salada de cenoura, espinafre e tomate Sobrecoca ensopada Arroz Feijão preto Macarrão ao sugo Água / Suco de uva Goiabada	
Sicrano de Tal Cap Int Gestor de Subsistência			