

**FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO
GRANDE DO NORTE - FARN**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SAULO GOUVEIA LINS

**ANÁLISE DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

NATAL

2009

SAULO GOUVEIA LINS

**ANÁLISE DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS DO EXÉRCITO
BRASILEIRO**

Monografia apresentada à Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

ORIENTADOR (A): Prof^a. Marise Magally.

Natal

2009

SAULO GOUVEIA LINS

**ANÁLISE DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS DO EXÉRCITO
BRASILEIRO**

Monografia apresentada à Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profª Marise Magally - FARN

Orientadora

Membro Examinador – FARN

Membro Examinador – FARN

DEDICATÓRIA

É com grande satisfação que dedico este trabalho:

E a minha família, por toda força, confiança, incentivo que me deram para esta conquista.

Saulo Gouveia Lins

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela luz que me deu para a realização desta monografia;

À minha família pela força e confiança que depositaram em mim;

À minha orientadora, Marise, pela dedicação e atenção;

E a todos que indiretamente me ajudaram de alguma maneira para a realização desta monografia.

Saulo Gouveia Lins

“A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.”

(Lei de Responsabilidade Fiscal)

RESUMO

Este trabalho se propõe a pesquisar sobre o Sistema de Custos do Exército Brasileiro, sendo este conceituado como um sistema gerencial, integrado a outros sistemas corporativos do Exército, que tem por finalidade proporcionar aos gestores das Organizações Militares (OM) informações relevantes sobre os custos dos produtos e serviços produzidos por essas OM. O projeto tem por objetivo verificar se o método de custeio, em fase de implantação, do Exército é adequado para mensurar os custos, dentro do conceito da administração gerencial com foco nos resultados relacionados com a literatura especializada, bem como, relatar a importância da apuração de custos na Administração Pública gerencial, descrever resumidamente os principais métodos de custeio e apresentar o sistema gerencial de custos do Exército. Para isto, foram realizadas pesquisas bibliográficas que abarcassem e oferecessem suporte acerca do tema em questão, possibilitando assim, uma discussão de leituras encontradas, favorecendo a análise e síntese de informações. Sendo o Exército Brasileiro uma das Instituições pioneiras no desenvolvimento de sistemas de controle de custos, problematiza-se a aderência entre o seu sistema e às práticas gerenciais evidenciadas na literatura especializada. Com a base teórica dentro dos padrões gerenciais, viabiliza seu desenvolvimento no decorrer do tempo para que seus objetivos sejam atingidos. Ou seja, alcançar a excelência no que diz respeito a gerenciamento de custos públicos e aumentar a eficácia e eficiência nos gastos públicos. A pesquisa investigou temas como: surgimento dos sistemas de custos; Custos na Administração Pública; Métodos de Custeio; Custeio por Absorção; Custeio Direto; Custeio Baseado em Atividades (ABC); Sistema Gerencial de Custos do Exército – SISCUSTOS. A pesquisa verificou que o SISCUSTOS está em fase de implantação e infere-se que o método de custeio por atividade (ABC) seja o mais adequado na apuração dos custos logísticos do Exército, pois explora as especificidades da instituição, adaptando-se às mais diversas realidades, características que os outros métodos pesquisados não contemplam.

Palavras-chave: Administração Pública. Custos. Custeio por atividade. SISCUSTOS.

ABSTRACT

This study aims to research the system and costs the Brazilian Army, which is conceived as a management system, integrated with other enterprise systems of the Army, which aims to provide managers Military Organizations (OM) relevant information on the costs of products and services produced by the OM. The project aims to verify whether the method of funding in the deployment phase, the Army is appropriate to measure the costs, within the concept of administrative management with a focus on results related to the literature and describe the importance of verification cost management in the public service, briefly describe the main methods of funding and presenting cost management system of the Army. For this, we carried out literature searches that encompassed and offer support on the topic in question, thus making possible a discussion of readings found, favoring the analysis and synthesis of information. As the Brazilian Army, one of the pioneering institutions in the development of systems to control costs, raises the issue of adherence between its system and management practices highlighted in the literature. With the theoretical basis within the management standards, enables its development over time so that their goals are achieved. In other words, to achieve excellence with regard to the management of public costs and increase effectiveness and efficiency in public spending. The research investigated issues such as: the emergence of system costs and costs in Public Administration; Methods Cost, Absorption Costing, Direct Costing, Activity Based Costing (ABC), Cost Management System Army - SISCUSTOS. The research found that the SISCUSTOS is in deployment phase and it appears that the method of activity costing (ABC) is the most appropriate in determining the logistical costs of the Army, it explores the specificities of the institution, adapting to diverse realities, features that other methods surveyed do not address.

Keywords: Public Administration. Costs. Costing by activity. SISCUSTOS.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	09
1.1	Objetivos.....	10
1.1.1	Objetivo Geral.....	10
1.1.2	Objetivo Específicos.....	10
1.2	Justificativa.....	11
1.3	Metodologia.....	12
2.	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	13
2.1	CUSTOS.....	13
2.1.1	Surgimento do Sistema de Custos.....	13
2.1.2	Importância da Apuração de Custos Logísticos.....	13
2.1.3	Custos na Administração Pública.....	14
2.2	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	16
2.2.1	Custeio por Absorção.....	17
2.2.2	Custeio Direto.....	17
2.2.3	Custeio Baseado em Atividades ABC.....	19
2.3	SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXERCÍTO – SISCUSTOS.....	20
2.3.1	Histórico do SISCUSTOS.....	22
2.3.2	Escolha do Sistema de Custeio.....	23
2.3.3	Definição do SISCUSTOS.....	23
2.3.4	Idéia Global do Sistema.....	24
2.3.5	Interação com Outros Sistemas Corporativos.....	24
3.	DISCUSSÃO.....	26
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
	REFERÊNCIAS.....	29

1. INTRODUÇÃO

Na segunda metade do século XX começa o surgimento de uma nova filosofia administrativa: A Administração Pública Gerencial. Na década de noventa a reforma do Estado se tornou um tema central face ao problema da Globalização. E no Brasil esta reforma iniciou-se em meio a uma crise econômica de hiperinflação tornando crucial o ajuste fiscal, a privatização e a abertura comercial.

A reforma administrativa gerencial na Administração Pública brasileira teve seu marco inicial na década de sessenta com o Decreto-Lei nº 200/67. Sendo aperfeiçoado ao longo dos anos e culminando com a reestruturação administrativa do estado, em 1995, no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso.

Esse modelo está voltado para a gestão e avaliação por resultados exigindo que as organizações públicas se aperfeiçoem na busca de ferramentas que auxiliem na tomada de decisão. Criando indicadores que permitam avaliar seu desempenho em função da legislação e pela exigência de uma sociedade que cada vez mais busca a transparência no emprego dos recursos públicos.

Uma das principais formas de medição de desempenho é a utilização de indicadores para apuração dos custos dos serviços. Embora a gestão de custos não se constitua em uma prática na Administração Pública Federal, já existem algumas iniciativas, como o SISCUSTO do Comando do Exército, relata a COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006.

Sendo o Exército Brasileiro uma das Instituições pioneiras no desenvolvimento de sistemas de controle de custos, problematiza-se a aderência entre o seu sistema e às práticas gerenciais evidenciadas na literatura especializada. Com a base teórica dentro dos padrões gerenciais, viabiliza seu desenvolvimento no decorrer do tempo para que seus objetivos sejam atingidos. Ou seja, alcançar a excelência no que diz respeito a gerenciamento de custos públicos e aumentar a eficácia e eficiência nos gastos públicos.

Dentro deste contexto, o presente trabalho evidencia a importância da apuração de custos na Administração Pública, dentro do novo enfoque gerencial. E apresenta o sistema gerencial de custos do Exército como ferramenta na medição de custos públicos.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Verificar se o método de custeio do Sistema de Custos do Exército Brasileiro é adequado para mensurar os custos, dentro do conceito da administração gerencial com foco nos resultados relacionados com a literatura especializada.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Relatar a importância da apuração de custos na Administração Pública gerencial
- Descrever resumidamente os principais métodos de custeio;
- Apresentar o sistema gerencial de custos do Exército.

1.2 JUSTIFICATIVA

Diferentemente do setor privado, o setor público não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de seus custos. O administrador público apenas está habituado a lidar com os conceitos de receita e de despesa. Além disso, no setor público, ainda não existe uma cultura corporativa direcionada para a aferição de custos, inclusive nas Forças Armadas.

O aperfeiçoamento gerencial das organizações tornou-se uma exigência, motivada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente no atual cenário, onde os recursos financeiros são cada vez mais escassos, fator esse que tem levado o Setor Público a adotar posturas compatíveis para fazer frente a esse desafio. Atualmente, novos instrumentos de gestão têm sido incorporados às organizações públicas, a fim de dotar seus administradores de maior capacidade gerencial, o que implicou na necessidade de acompanhar a modernidade, implementando novas filosofias gerenciais que propiciassem a melhoria de sua própria gestão.

O modelo gerencial está voltado para a gestão e avaliação por resultados exigindo que as organizações públicas se aperfeiçoem na busca de ferramentas que auxiliem na tomada de decisão e criando indicadores que permitam avaliar seu desempenho em função da legislação e pela exigência de uma sociedade que cada vez mais busca a transparência no emprego dos recursos públicos.

Por meio do custeio dos serviços e dos indicadores de desempenho torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar a relação custo-benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo, maior eficiência e eficácia sem prejudicar os contribuintes que com grande esforço pagam os tributos e desejam que sejam utilizados da melhor maneira possível.

1.3 METODOLOGIA

Esta pesquisa foi baseada em uma revisão bibliográfica, gerando uma discussão de leituras encontradas relacionadas com o tema, favorecendo a análise e síntese de informações. A partir disso, objetivou-se definir os caminhos de ação para explorar o assunto gerando novas idéias.

Os documentos bibliográficos utilizados foram de fontes primárias e secundárias. ANDRADE (2001) afirma que,

“... a diferença fundamental entre a fonte primária e secundária consiste em que as fontes primárias são constituídas de textos originais, com informações de primeira mão; as fontes secundárias constituem-se da literatura a respeito de fontes primárias, isto é, de obras que interpretam e analisam fontes primárias”.

A pesquisa à literatura sobre Custos na Administração Pública e desenvolvimento de sistemas de custos, especificamente o do Exército Brasileiro (SISCUSTOS), demonstra a escassez no número de obras sobre o tema proposto. Com isso pretendeu-se nessa pesquisa bibliográfica contribuir para o acervo literário.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Custos

2.1.1 Surgimento dos Sistemas de Custos

O surgimento dos sistemas de custeios se originou devido a necessidade do homem em identificar, contar e controlar os materiais e víveres para manter as suas necessidades de sobrevivência. Mas o despertar para a necessidade de apurar custos nas empresas se deu com o advento da Revolução Industrial, devido à importância de identificar os custos de produção com o propósito de aplicar os recursos da melhor maneira possível e desta forma conseguir preços mais competitivos para os seus produtos. À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de custos. Assim ao longo do tempo os sistemas de custos foram evoluindo e surgiram vários métodos de custeio, cabendo às empresas se adequarem ao método mais indicado gerencialmente, de acordo com o seu ramo de atividade.

Na Administração Pública a cultura de custos ainda é incipiente e a maioria dos gestores públicos não detém conhecimento básico sobre mensuração e gestão de custos (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006).

2.1.2 Importância da Apuração de Custos Logísticos

A Logística surgiu no meio militar, em operações onde os comandantes ao decidir avançar suas tropas, precisavam ter sob suas ordens, uma equipe que providenciasse o deslocamento, na hora certa, de munição, víveres, equipamentos e socorro médico para o campo de batalha.

O setor empresarial valendo-se dessas experiências e através de pesquisas no campo acadêmico, configurou uma evolução significativa da logística, particularmente na segunda metade do século XX.

Segundo Ballou (1993) “a relevância da logística é influenciada diretamente pelos custos associados a suas atividades. Por qualquer medida, os custos logísticos são substanciais para a maioria das firmas e indústrias”.

Como o gerenciamento logístico é um conceito orientado para os fluxos, e tem como objetivo integrar recursos ao longo de um canal que se estende desde os fornecedores até os clientes finais, é desejável dispor de um meio pelo qual os custos e o desempenho dos fluxos no canal possam ser avaliados. (CHRISTHOFER, 2007) .

2.1.3 Custos na Administração Pública

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, tem amparo legal no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal.

Segundo Ziviani (2003), “Esta lei vem mudar a história da administração pública no Brasil. Através deste instrumento legal todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos públicos”.

O objetivo desta lei é melhorar a administração pública, através da busca de melhor qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas, além de assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do país. O maior beneficiário desta Lei é o contribuinte/cidadão, que passa a contar com a transparência na administração e a aplicação responsável dos recursos públicos pelos seus gestores.

O Parágrafo 3º do inciso VI, do Art 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF; afirma que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Assim, com o advento da referida Lei surgiu a obrigatoriedade da utilização de sistema de gerenciamento custos na administração pública.

Após a imposição da implementação do gerenciamento de gastos, os sistemas de custos foram evoluindo houve a necessidade de se optar um método de custeio, cabendo às instituições públicas se adequarem ao método mais indicado gerencialmente, de acordo com o seu ramo de atividade.

O conhecimento do custo nos serviços públicos é de suma importância para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é um fator relevante a qual afere a ineficiência no provimento dos serviços públicos. ALONSO (1999)

Alonso (1999) aponta também para o esgotamento do modelo de gestão tradicional ou burocrático da administração pública brasileira que enfatiza “os controles formais e o estrito cumprimento das leis” em virtude do surgimento de um modelo de gestão de resultados, preocupado com a “melhoria do desempenho”.

Para que a administração pública esteja orientada para resultados, Alonso (1999) destaca que “se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos”.

A medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na administração pública federal, porém a medição de custos é bastante inconsistente pela falta de tradição em se medir custos na Administração Pública.

O setor público tem necessidade de “um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”. (LIMA e CASTRO, 2001)

Segundo ALONSO (1999), se não há medida de custos não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações.

Assim, os sistemas de custos desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.

Então por que os custos nunca foram apurados no serviço Público?

As razões são em parte culturais e em parte econômicas. O fundamental no serviço público é o cumprimento do princípio da legalidade. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços. (ALONSO, 1999)

Um sistema de custos deve atender a necessidade de cada entidade e na administração pública existe uma pluralidade de entidades, com finalidades distintas. Assim é preciso definir o sistema de custeio adequado para cada organização.

2.2 Métodos de Custeio

Para Martins (2001), a Contabilidade de Custos evoluiu da Contabilidade Financeira. O autor também identifica a evolução da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial, culminando na “moderna Contabilidade de Custos em empresas não industriais”. Nesta evolução, surgiram diversos métodos de custeio, desenvolvidos em contextos históricos específicos e aplicados em determinadas entidades, de acordo com a finalidade, seja avaliação dos estoques, utilização para fins gerenciais ou para tomada de decisão.

Serão apresentados resumidamente o Custeio por Absorção, o Custeio Direto ou Variável e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), por serem os mais usuais e amplamente abordados na literatura sobre custos.

Antes que se discuta os métodos de custeio é relevante apresentar alguns conceitos usados em Contabilidade de Custos, cuja aplicação se faz em qualquer dos métodos, assim definidos por Martins (2001):

- Custos Diretos: “Podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

- Custos Indiretos: “Outros realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”.

- Custos Variáveis: “[...] o valor global de consumo de materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis”.

- Custo Fixo: “Por outro lado, o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um Custo Fixo”.

2.2.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção, para Martins (2003) “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Todos os gastos relativos à fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

O Custeio por Absorção é utilizado para a avaliação do estoque. É apropriado para entidades cujos custos diretos são de maior relevância que os custos indiretos, pois estes dependem de rateio para alocação ao produto.

Segundo Martins (2003) o esquema básico do Custeio por Absorção é a separação entre custo e despesa; a apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; e o rateio dos custos indiretos.

O Custeio por Absorção apresenta como vantagem a aceitação pelo fisco brasileiro para Imposto de Renda.

Também comunga com o Princípio Contábil da Competência, pois reconhece os custos de produção por ocasião da venda, demonstrando de forma apropriada a confrontação das despesas e receitas na apuração do resultado (ANDRADE, 2006).

Como desvantagem do Custeio por Absorção apresenta-se a sua limitação para prestar informações gerenciais e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos. Martins (2001) ainda aponta o rateio do custo fixo como grande problema do custeio por absorção. Devido à arbitrariedade com que se faz esse rateio, o custo do produto pode não ser fielmente representado, levando produtos deficitários a apresentar bons resultados e produtos superavitários a serem descartados da linha de produção, por serem considerados deficitários.

2.2.2 Custeio Direto

O maior problema do Custeio por Absorção é a dificuldade de apropriação dos custos fixos aos produtos, que pode levar à decisões equivocadas. Por isso foi criado o Custeio Direto no qual, somente os custos variáveis são alocados aos produtos, os custos fixos são tratados como despesas (MARTINS, 2003).

Para o Custeio Direto são importantes os conceitos de margem de contribuição e ponto de equilíbrio. A margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis. Porém, segundo Martins (2003), esse conceito não é completo, pois, para o cálculo da margem, devem ser consideradas todas as despesas

variáveis. Apesar das despesas variáveis integrarem a margem de contribuição, não são agregadas aos produtos para a avaliação do estoque, sendo usadas como redutoras do valor das vendas, o que não altera o cálculo da margem.

Segundo Martins (2001), “O Ponto de Equilíbrio [...] nasce da conjugação dos custos totais com as receitas totais”. Em resumo, o ponto de equilíbrio é a quantidade de produtos produzidos e vendidos para pagar seus custos e despesas fixas.

As vantagens e desvantagens do Custeio direto são apresentadas a seguir, conforme Padoveze (2003):

- Vantagens: os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns; o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários; o dado necessário para a análise da relação custo-volume-lucro é rapidamente obtido do sistema de informação contábil; é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o Custeio Direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial; o Custeamento Direto é totalmente integrado com o Custo-Padrão e o Orçamento Flexível, possibilitando o correto controle de custos; constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos; possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

- Desvantagens: a exclusão do custo fixo indireto para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio; e o Custeamento Direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Martins (2003) diz “O Custeio Baseado em Atividades, conhecido com ABC (Activity-Based Costing) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelos rateios arbitrários dos custos indiretos”.

O Custeio ABC é visto em duas gerações. A primeira com uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produto, que também oferece subsídios para atender às exigências legais com menor arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos. A segunda geração do ABC não se limita ao custeio do produto, mas serve para fins gerenciais e estratégicos. Em ambas as gerações o enfoque do custeio são as atividades relevantes exercidas na empresa. A atividade é definida por Martins (2003) como “[...] uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composto por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas inter-relacionadas”.

Martins (2003) ainda enfatiza que a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, com a ordem de prioridade a seguir:

- Alocação direta: deve ser feita quando for possível a identificação de itens de custos com determinada atividade;
- Rastreamento: uma alocação com base na identificação da relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. A relação causa-efeito é determinada por direcionadores. Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Martins (2003) distingue dois tipos de direcionadores, os de primeiro estágio, chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados de “direcionadores de atividades”. O primeiro serve para custear as atividades, pois identifica como as atividades consomem recursos. O segundo serve para custear os produtos, pois identifica como os produtos “consomem” atividades.

- Rateio: somente será utilizado pelo ABC quando não for possível a alocação direta e o rastreamento (MARTINS, 2003).

Assim, deduz-se que o enfoque do custeio ABC deixou de ser o produto e passou a ser as atividades que de fato consomem os recursos da entidade.

Como visto, o Custeio ABC apresenta uma nova alternativa de rateio dos custos indiretos. Cabe, agora, apontar as vantagens e desvantagens de sua implementação, as quais foram reportadas por Andrade (2006):

- Vantagens: informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio; adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades; menor necessidade de rateios arbitrários; atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos; identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos); pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; e possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

- Desvantagens: gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; leva em consideração muitos dados; informações de difícil extração; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; dificuldade na integração das informações entre departamentos; falta de pessoal qualificado para implantação e acompanhamento; necessidade de formulação de procedimentos padrões e maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

2.3 SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO – SISCUSTOS

A preocupação com a apuração de custos no Exército está explícita no mapa estratégico da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), órgão de direção setorial do Exército, conforme apresentado na Figura:

ANEXO: Mapa Estratégico

A implantação de um sistema de custos no Exército é justificada pois a instituição necessita:

- Identificar os insumos que contribuem para os resultados alcançados na execução das atividades (rotinas) das Organizações Militares (OM).
- Avaliar o montante de recursos consumidos em cada atividade.
- Identificar quais atividades agregam valor ao resultado final das ações.
- Buscar a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos.

2.3.1 Histórico do SISCUSTOS

No início dos trabalhos a missão de desenvolver e implantar o sistema de custos do Exército identificou dificuldades para implantação do sistema, considerando os desafios para sua concepção, afirma a COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006:

“- criar um sistema gerencial de custos que possibilitasse compatibilizar a linguagem da Contabilidade Pública com os sistemas corporativos em uso no Exército”.

“- estabelecer uma metodologia que gerasse custos em função das atividades que o Exército executa.”

Para melhor desenvolvimento dos trabalhos, foram estabelecidas diretrizes para a modelagem do sistema: simplicidade, informações com propósitos definidos, uso da tecnologia como ferramenta, dados extraídos diretamente do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e de outros sistemas corporativos em uso no Exército, foco no cliente, atenção às peculiaridades e às necessidades de cada Organização Militar e enfoque Gerencial, com o objetivo de identificar as atividades que consomem recursos e que resultam na consecução de um produto ou de um serviço.

Observando as necessidades do Exército e seguindo as diretrizes estabelecidas, foram determinados os objetivos do sistema: identificar o custo das atividades do

Comando do Exército, proporcionar aos tomadores de decisão, nos seus respectivos níveis, informações gerenciais sobre os custos apropriados nas diferentes atividades, realizar o acompanhamento gerencial das Organizações Militares, disponibilizar informações em tempo hábil para auxiliar no processo decisório, mediante a análise comparativa dos custos reais com os custos padrões.

2.3.2 Escolha do Sistema de Custeio

Uma grande dificuldade enfrentada pelo Exército é a complexidade de atividades desenvolvidas pelas diversas Organizações Militares, pois as unidades desempenham atividades específicas, de acordo com sua missão dentro da força. Como por exemplo, as Unidades Operacionais (Batalhões de Infantaria, Regimentos de Cavalaria e Grupos de Artilharia), as Unidades de Saúde (Hospitais e Policlínicas militares), as Unidades de Logística (Batalhões de Suprimento, Batalhões Logísticos e Arsenais de Guerra), além dos gestores de recursos, unidades de caráter administrativo e de controle interno.

Com base nessas características, o Exército optou pelo método de custeio ABC, por entender que seria o mais adequado às suas peculiaridades, compactuando, assim, com a doutrina existente sobre apuração de custos no setor público.

2.3.3 Definição do SISCUSTOS

Com o intuito de se adequar à legislação vigente e de aprimorar o gerenciamento de seus recursos, o Exército criou o Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS), cuja definição é dada como “um sistema gerencial, integrado a outros sistemas corporativos do Exército, que tem por finalidade proporcionar aos gestores das Organizações Militares (OM) informações relevantes sobre os custos dos produtos e serviços produzidos por essas OM”.

Nesta concepção, o SISCUSTOS tem como objetivo se constituir em uma ferramenta organizacional de todo o Exército, com enfoque gerencial, visando identificar as atividades que consomem recursos e que resultam na consecução de um produto ou de um serviço.

2.3.4 Idéia Global do Sistema

A proposta do SISCUSTOS é proceder ao levantamento dos custos até o nível “programa de governo”. Para isso, cada projeto ou atividade poderá dar origem a vários Grupos de Custos (GC), que, por sua vez, poderá se subdividir em tantos Centros de Custos quanto forem necessários.

Grupo de Custos (GC) – É a agregação de Centros de Custos afins para atingir um mesmo objetivo e vincular a um programa (projeto/atividade). O GC representa uma macroatividade da organização.

Centro de Custos (CC) - É o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

2.3.5 Interação com outros Sistemas Corporativos

O SISCUSTOS está integrado a outros sistemas corporativos, cujo objetivo é fornecer os dados para apuração dos custos, sem gerar retrabalho. A importação dos dados está a cargo da Diretoria de Contabilidade (D Cont), que fará uso da tecnologia da informação para captar os dados que alimentarão o sistema.

Os sistemas corporativos que alimentarão o SISCUSTOS são os seguintes:

- Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): sistema gerenciado pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) que alimentará o SISCUSTOS com os custos dos serviços a serem apropriados pela Organização Militar;

- Sistema de Material do Exército (SIMATEX): os custos dos materiais devem ser apropriados quando consumidos, não no momento da aquisição, portanto a utilização do SIAFI para custeio do material é inviável, pois os valores são registrados no momento da aquisição.

Então, para a apropriação dos custos dos materiais, o SISCUSTOS buscará os dados no SIMATEX, sistema desenvolvido pelo Centro Integrado de Telemática do Exército (CITEX) e gerenciado pelo Departamento Logístico, que tem como identificar o centro de custos para o qual está saindo os materiais, propiciando sua correta apropriação.

- Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES): os custos com pessoal no país são importados do SIAPE e do SIAPPES, que, respectivamente, processam o pagamento do pessoal civil e militar. A responsabilidade pelas informações é do Centro de Pagamento do Exército (CPEX). Às Organizações Militares cabe alocar os dados diretamente no SISCUSTOS.

3. DISCUSSÃO

Neste contexto, o trabalho apresenta a importância da apuração dos custos logísticos a nível Empresarial, principalmente após a Revolução Industrial, a evolução dos sistemas de custos ao longo dos tempos e o surgimento de vários métodos de custeio cabendo às empresas se adequarem ao método mais indicado gerencialmente.

Atualmente a apuração de custos é uma ferramenta de grande valia em qualquer organização para a tomada de decisão. Com o advento do novo enfoque gerencial na Administração Pública, além da exigência legal é primordial a busca de resultados, com o objetivo de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão pública.

Apresentou, também, que na Administração Pública a cultura de custos ainda é incipiente e a maioria dos gestores públicos não detém conhecimento básico sobre mensuração e gestão de custos e abordou a importância da apuração de custos logísticos e a viabilidade de sua utilização em um órgão da Administração Pública, como estímulo à avaliação constante do desempenho da gestão, que vem requerendo cada vez mais a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados.

O SISCUSTOS está em fase de implantação e infere-se que o método de custeio ABC seja o mais adequado na apuração dos custos logísticos do Exército, pois explora as especificidades da instituição, adaptando-se às mais diversas realidades, características que os outros métodos pesquisados não contemplam.

Especificamente nos custos logísticos, outro fator importante do método ABC diz respeito aos custos indiretos, cuja participação no total dos custos do setor público é extremamente relevante e sua alocação arbitrária pode levar a tomadas de decisões equivocadas. Definido o centro de custos, o sistema através do método ABC permite alocar os custos às atividades logísticas que consomem os recursos e com isso avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação desses recursos.

Desta forma o SISCUSTOS já apresenta uma enorme evolução permitindo a medição efetiva dos custos logísticos em um órgão da Administração Pública e a consequente avaliação de desempenho da logística, desde a aquisição dos produtos até a entrega ao cliente final, baseado em todas as atividades realizadas.

Recomenda-se o acompanhamento do SISCUSTOS ao longo do tempo para verificar se os resultados serão satisfatórios, assim como, para fazer as possíveis correções que se fizerem necessárias para a perfeita gestão dos custos logísticos na Administração Pública.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada proporcionou a ampliação dos conhecimentos sobre utilização de sistema de custos na administração pública. Devido à escassez de acervo literário sobre o tema, os objetivos propostos foram alcançados, gerando assim conhecimentos esclarecedores que visam a utilização de sistemas de custos para que os recursos recebidos pela instituição sejam utilizados da melhor maneira possível pelos seus gestores. Como já citado anteriormente, mesmo com a insuficiência de obras bibliográficas, o método utilizado foi suficiente e adequado para o desenvolvimento coerente desta pesquisa.

O referido sistema está em fase de coleta de dados por todas as Organizações Militares do Exército. A partir de 2010, obter-se-á, através do banco de dados, as informações privilegiadas para que a tomada das decisões pelos seus gestores sejam mais objetivas e que os tributos arrecadados possam ser gastos com maior eficiência e eficácia.

Espero que não apenas o Exército, e sim todos os órgãos públicos procurem implementar um sistema de custos para obterem melhores informações sobre como efetuar suas despesas com mais clareza e objetividade, procurando preservar os recursos, cada vez mais escassos.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público**. Revista do Serviço Público – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

ANDRADE, Nilton de Aquino.; BATISTA, Daniel Gerhard.; SOUSA, Cleber Batista de. **Vantagens e desvantagens da utilização do Sistema de Custeio ABC**. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_37.pdf. Acesso em: 15 Jun 2008.

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial – transportes, administração de materiais e distribuição física**. São Paulo: Ed. Atlas, 1993

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: Criando redes que agregam valor**; [tradução de Mauro de Campos Silva]. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006. Disponível em: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf Acesso: 09 Maio 2009.

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

Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000- **Lei de Responsabilidade Fiscal**. disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf f Acesso em 20 de maio de 2009.

LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. 3ª ed. São Paulo: Atlas 2003.

ZIVIANI, Juliardi. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: planejamento, controle, transparência e responsabilização. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6026> Acesso em: 20 de maio de 2009.