

GESTÃO DE CUSTOS LOGÍSTICOS
SISCUSTOS¹ como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de
Suprimento do Exército

Hederaldo Ricardo Inglês da Luz (UTFPR) hedingles@hotmail.com

Dálcio Roberto dos Reis (UTFPR) dalcioreis@gmail.com.br

Resumo: Na segunda metade do século XX surgiu uma nova filosofia administrativa: A Administração Pública Gerencial. 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. O artigo relata a importância da apuração de custos na Administração Pública com enfoque gerencial, descreve os principais métodos de custeio e apresenta o sistema gerencial de custos do Exército como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de Suprimento.

Palavras-chave: Logística; Medição de Custos; Administração Pública.

Abstract: In the second half of the twentieth century came a new management philosophy: The Public Administration Management. The managerial model is intended for the management and evaluation results by requiring that public organizations are seeking to refine the tools that help in decision making and creating indicators to evaluate their performance. The article relates the importance of the determination of costs in Public Administration with managerial approach, describes the main methods of cost and introduced the system of management costs of the Army as a tool in the measurement of logistics costs in a Battalion of supply.

Key words: Logistic; Measuring Costs; Public Administration.

¹ SISCUSTOS – Sistema Gerencial de Custos do Exército

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 reforma administrativa do estado iniciada no ano de 1995, no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso.

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.

“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 pioneiras, como o SISCUSTO do Comando do Exército” (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006).

Por meio do custeio dos serviços e dos indicadores de desempenho torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas que estão à disposição, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia.

Dentro deste contexto o artigo relata a importância da apuração de custos na Administração Pública dentro do novo enfoque gerencial, descreve os principais métodos de custeio e apresenta o sistema gerencial de custos do Exército como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de Suprimento do Exército, que por motivos de segurança não será identificado.

1.1 Caracterização do Problema

A obrigatoriedade do controle de custos na Administração Pública foi exigência de legislação, onde o artigo cinquenta, parágrafo terceiro, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, determina que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Porém, a implantação de sistemas de custos não deve atender apenas a exigência da legislação, mas também aos imperativos da modernização e da efetividade da gestão voltada para o cidadão como cliente e buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência, na gestão dos recursos públicos.

Desta forma, com a finalidade de otimizar o desempenho da organização e evitar que a redução de custos comprometa a qualidade e a produtividade, pergunta-se: o método de custeio em fase de implantação pelo Exército – SISCUSTOS é adequado para mensurar os custos logísticos em um Batalhão de Suprimento, dentro do conceito da administração gerencial com foco nos resultados?

1.2 Objetivos

O objetivo principal do artigo é analisar se o método de custeio em fase de implantação pelo Exército é adequado para mensurar os custos logísticos em um Batalhão de Suprimento, dentro do conceito da administração gerencial com foco nos resultados. Os objetivos específicos são:

- 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.

1.3 Justificativa

O surgimento dos sistemas de custeios pode ter sido originado na necessidade do homem em contar e identificar 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)

Neste cenário, o trabalho se justifica por abordar a importância da apuração de custos logísticos e verificar a viabilidade de sua utilização em um órgão da Administração Pública, um Batalhão de Suprimento do Exército, como estímulo à avaliação constante do desempenho da gestão, que vem requerendo cada vez mais a mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, tanto em relação ao proposto e planejado, como em relação aos custos despendidos e pelo fato de que nos últimos anos, a abordagem sobre a mensuração de custos no setor público vem ganhando cada vez mais destaque.

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.

O surgimento dos sistemas de custeios pode ter sido originado na necessidade do homem em contar e identificar 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

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)

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.

O conhecimento do custo nos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de 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)

Analisando a utilidade dos custos sobre as despesas, ao comentar o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, Mileski (2000), ensina que “o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício”.

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.

Diante do cenário apresentado será analisado se o método adotado pelo Exército é adequado para mensurar os custos logísticos em um Batalhão de Suprimento.

3. 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”.

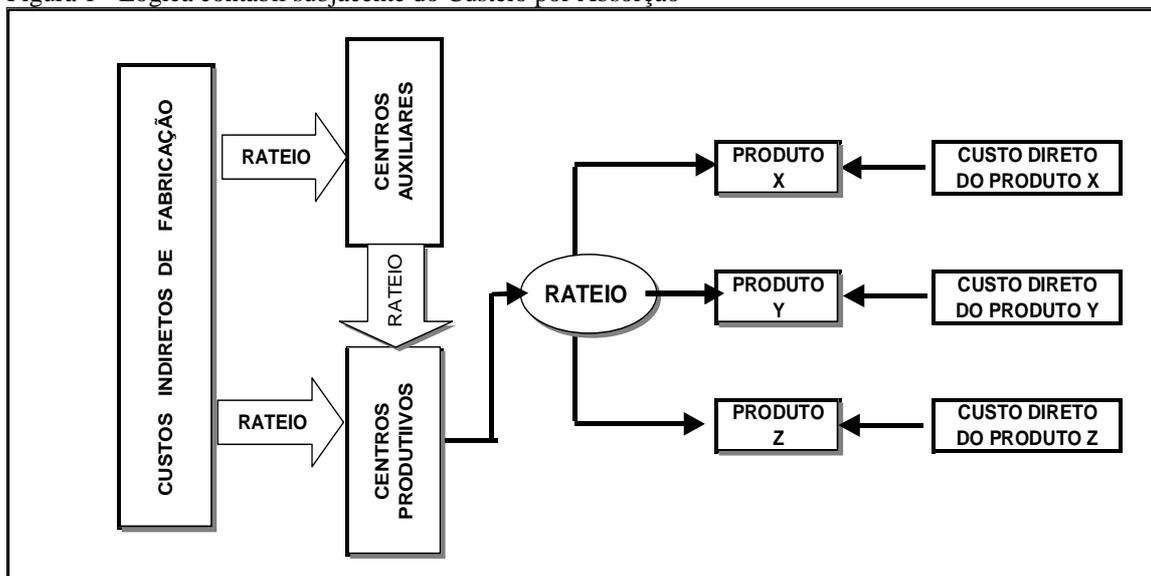
3.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção, para Martins (2001) “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 (2001) 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, conforme demonstra a Figura 1:

Figura 1 - Lógica contábil subjacente do Custeio por Absorção



Fonte: Souza *et al.* (2003), *apud* Carneiro Junior (2006)

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.

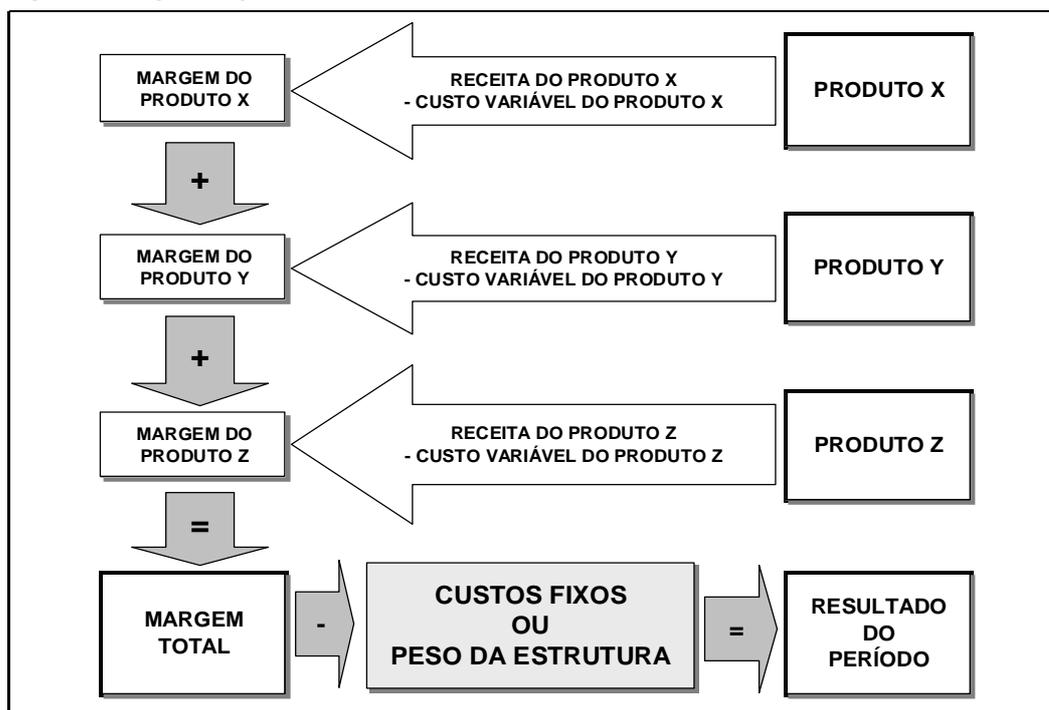
3.2 Custeio Direto

O maior problema do Custeio por Absorção é a dificuldade de apropriação dos custos fixos aos produtos, que pode levar a decisões equivocadas. Por isso foi criado o Custeio Direto no qual tão-somente os custos variáveis são alocados aos produtos, os custos fixos são tratados como despesas (MARTINS, 2001).

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 (2001), 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. A Figura 2 apresenta a lógica subjacente ao Custeio Direto:

Figura 2 – Lógica subjacente ao Custeio Direto



Fonte: Souza et al. (2003) apud Carneiro Junior (2006)

As vantagens e desvantagens do Custeio direto são apresentadas a seguir, conforme Padoveze (2003) apud Carneiro Junior (2006):

- 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.

3.3 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 (2001) 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 (2001) 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;

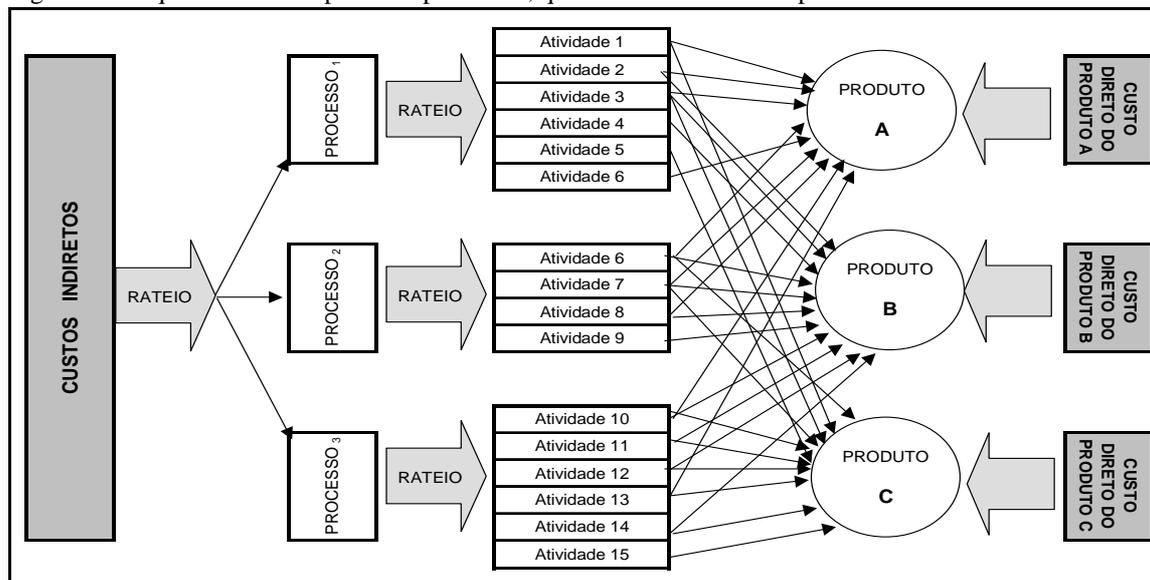
- Rastreamento: uma alocação com base na identificação da relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. A relação causa-efeito é determinada por direcionadores. Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos 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, 2001).

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 (CARNEIRO JUNIOR, 2006). O Custeio ABC pode ser representado pela Figura 3:

Figura 3 – Esquema do ABC para três processos, quinze atividades e três produtos



Fonte: Souza e Clemente (2005) *apud* Carneiro Junior (2006)

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):

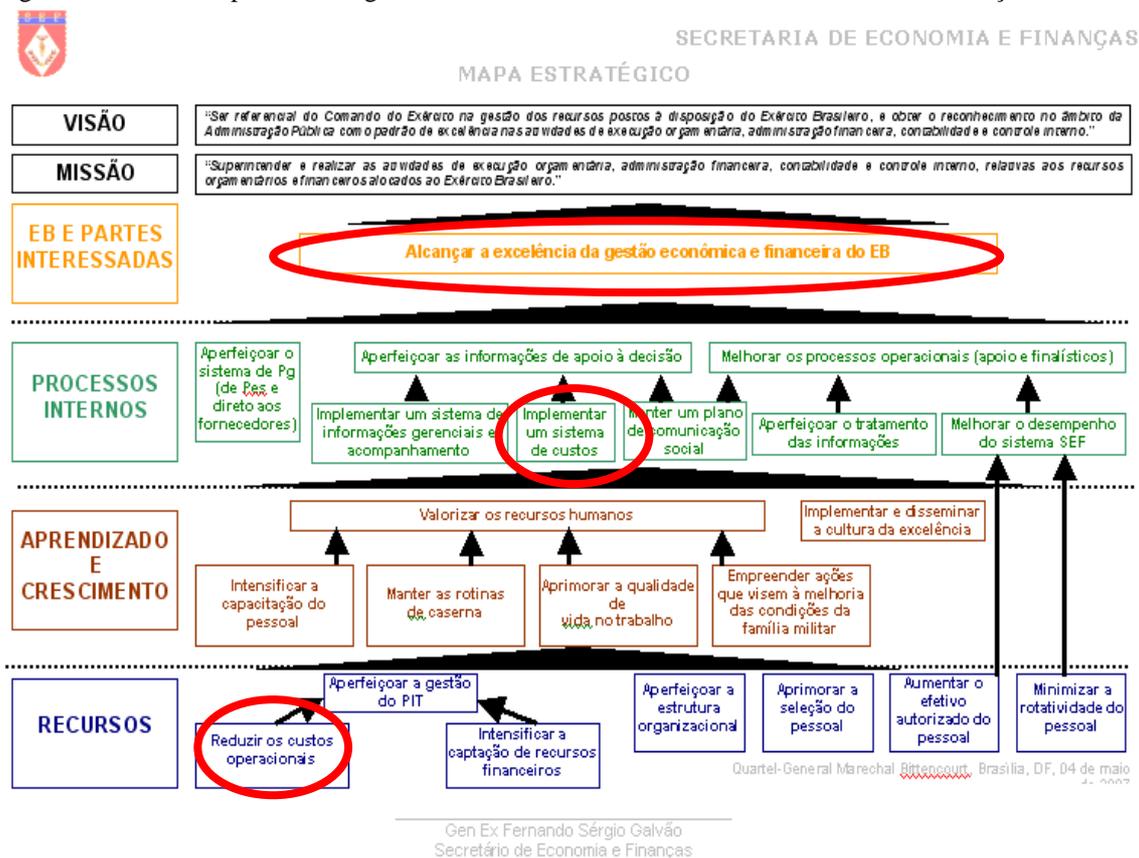
- Vantagens: informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio; adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades; menor necessidade de rateios arbitrários; atende aos Princípios Fundamentais 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.

4. SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO – SISCUSTOS

A preocupação com a apuração de custos no Exército está explícito no mapa estratégico da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), órgão de direção setorial do Exército, conforme apresentado na Figura 4:

Figura 4 – Mapa Estratégico da Secretaria de Contabilidade e Finanças do Exército



Fonte: Exército Brasileiro – Secretaria de Economia e Finanças

A implantação de um sistema de custos no Exército é justificada porque 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.

4.1 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:

- “- 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.

4.2 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 ser o mais adequado às suas peculiaridades, compactuando, assim, com a doutrina existente sobre apuração de custos no setor público.

4.3 Conceito e 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”.

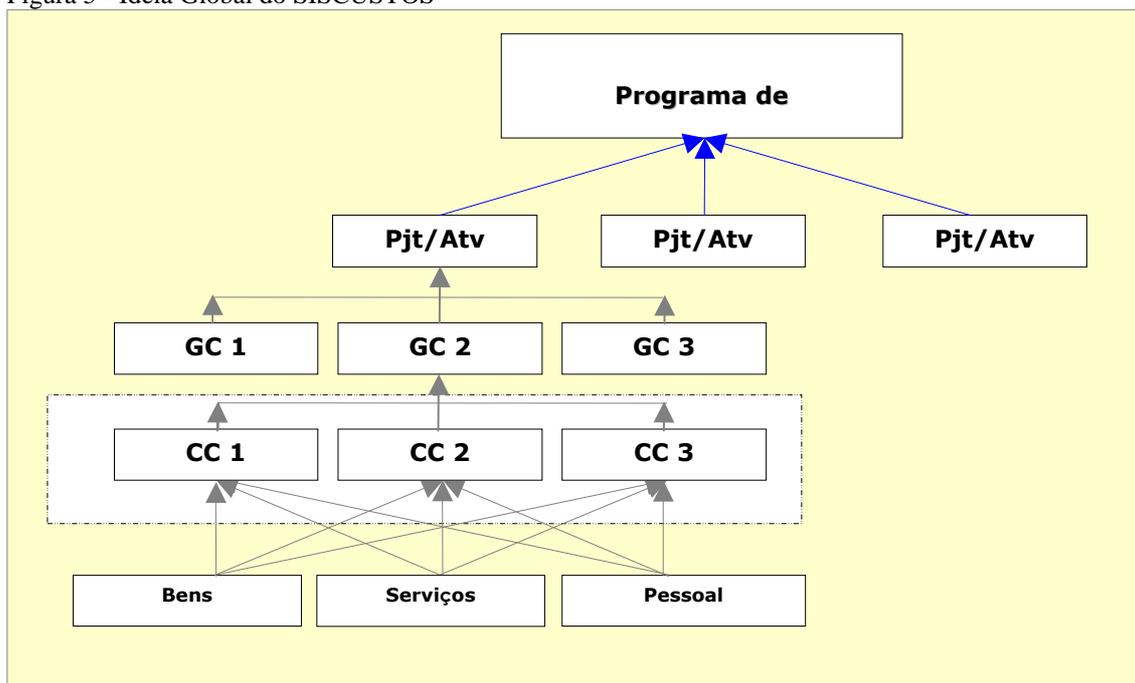
Nesta concepção, o SISCUSTOS tem como objetivo se constituir em uma ferramenta organizacional de todo o Exército, com enfoque gerencial, visando identificar as atividades que consomem recursos e que resultam na consecução de um produto ou de um serviço.

4.4 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.

A Figura 5 apresenta a idéia global do sistema:

Figura 5 - Idéia Global do SISCUSTOS



Fonte: Exército Brasileiro

Nota: GC = Grupo de Custos

CC = Centro de Custos

4.5 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente a apuração de custos é uma ferramenta fundamental 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.

Neste contexto, o artigo apresentou 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.

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.

Finalmente foi apresentado o Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS) como ferramenta na medição de custos logísticos em um Batalhão de Suprimento do Exército.

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 em um Batalhão de Suprimento 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 do Batalhão de Suprimento, 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 tomada de decisões equivocadas. Definido o centro de custos “logística”, 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 conseqüente avaliação de desempenho da logística, desde a aquisição dos produtos até a entrega ao cliente final, baseado em todas as atividades realizadas.

Concluindo, sugere-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.

REFERÊNCIAS

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

ANDRADE, Nilton de Aquino.; BATISTA, Daniel Gerhard.; SOUSA, Cleber Batista de. **Vantagens e desvantagens da utilização do Sistema de Custeio ABC**. Disponível em <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.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/SISLEX/PAGINAS/24/1967/200.htm>> Acesso em: 15 jun 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Dispõe sobre normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 10 jun 2008.

CARNEIRO JUNIOR, Moacir. **Análise do processo de gestão de pequenas e médias empresas competitivo-cooperativas: Estudo do Pólo Gastronômico de Santa Felicidade**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório final**. Brasília: Exército Brasileiro, 2005.

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.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MILESKI, Hélio Saul. **Gestão Fiscal Responsável**, Brasília: BNDES,2000.