

Administração

UTILIZAÇÃO DO SISCUSTOS NA APURAÇÃO DE CUSTOS DO CURSO DE FORMAÇÃO DE OFICIAIS NA EsAEx: UMA PROPOSTA METODOLÓGICA

Carla Cristina Gomes de Lima¹, Elton Luiz Siqueira dos Santos², Fábio Augusto Hansen Joner³, Joelson Américo Costa de Sá⁴, Márcio Luiz dos Santos⁵, Nara de Oliveira Caiafa Duarte⁶, Paulo Nascimento dos Santos⁷, Reginaldo de Souza⁸, Ricardo Tod⁹, Viviane Machado Paim¹⁰, Wendell Petrachim Araujo¹¹

Resumo. Este artigo trata sobre a proposição de uma metodologia que permita a correta apuração dos custos de formação do Oficial do Quadro Complementar na Escola de Administração do Exército (EsAEx), a partir da utilização do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS). Em termos metodológicos, o presente trabalho pautou-se pela pesquisa bibliográfica e documental, além do emprego de entrevistas semi-estruturadas realizadas com responsáveis pelo desenvolvimento dos trabalhos acerca do SISCUSTOS. A proposta final é que sejam criados Centros de Custos para cada uma das cinco Seções de Ensino, além de um Centro de Custos para o Corpo de Alunos/EsAEx e outro para a Divisão de Ensino/EsAEx. A disponibilidade de um Custo Aluno-Curso consistente proporcionará ao Exército Brasileiro e à EsAEx uma gerência responsável dos recursos disponíveis, possibilitando ainda correções e retroalimentações ao sistema, além de determinar de forma fidedigna, os custos advindos das atividades meio e fim, como forma de ganhos em eficiência e eficácia de suas atividades.

Palavras-Chave: Gestão Estratégica de Custos, Escola de Administração de Exército, SISCUSTOS.

Abstract: This article discusses about the proposition of a methodology that allows the correct calculation of the cost of training the officer from Supplementary Board at EsAEx from the use of the cost management system (SISCUSTOS). In methodological terms, this work was guided by literatura and documents, besides the use of semi-structured interviews held with developers of the work on SISCUSTOS.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. cearillynha2006@hotmail.com

² Licenciado em Informática. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. sgtelton21@yahoo.com.br

³ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. fabiojoner@assinet.com.br

⁴ Bacharel em Administração. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. joelsonsa@yahoo.com

⁵ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. mydsantos@ig.com.br

⁶ Bacharel em Administração. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. nara_adm@hotmail.com

⁷ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. paulocorreio@hotmail.com

⁸ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador.

⁹ Bacharel em Administração. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. ricardotod@hotmail.com

¹⁰ Bacharel em Ciências Contábeis. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. vivimpaim@yahoo.com.br

¹¹ Bacharel em Direito. Escola de Administração do Exército (EsAEx), Salvador. wendellaraujo@msn.com

The final proposal is to create Cost Centers for each of the five Education Sections, as well as a Cost Center for Student Corp/EsAEx and another for the Division of Education/EsAEx. The availability of a consistent Student Cost Course will provide to Brazilian Army and EsAEx a responsible management of resources, enabling further corrections and feedbacks to the system, and to determine reliably the costs arising from activities and end, as a way of gains in efficiency and effectiveness of their activities.

Keywords: Strategic Cost Management, Army Administration School, SISCUSTOS.

1 Introdução

A Contabilidade de Custos tem como função básica gerar informações relevantes e tempestivas para a Administração, servindo de suporte para a tomada de decisão, tendo em vista que permite apurar o custo dos produtos e dos serviços; conhecer a rentabilidade e a eficiência dos mesmos; e analisar o desempenho dos diversos setores da organização.

Diante dessa constatação, o Exército Brasileiro (EB), assim como as demais instituições públicas e privadas, têm compreendido, a cada dia, que Custos não são meros dados a serem controlados para fins de apuração de resultados. Todas essas instituições, sejam privadas, que buscam o lucro para sobreviver, sejam públicas, que necessitam gerenciar restrições de recursos, devem procurar maneiras cada vez mais eficientes de

administrar seus custos. Nesse sentido, a implantação de sistemas de custos pode contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, além de que pode proporcionar diversos outros benefícios, tais como: otimização dos resultados dos programas governamentais; maior qualidade e maior transparência do gasto público; redução do desperdício; aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão; aperfeiçoamento da gestão pública; e melhoria do desenvolvimento institucional.

Sobre este aspecto, cumpre informar que o sistema de custos introduzido no EB pela Secretaria de Economia e Finanças (SEF) por intermédio da Diretoria de Contabilidade (DCont), denominado SISCUSTOS – Sistema Gerencial de Custos, constitui uma ferramenta que visa a uma melhor alocação dos custos, utilizando-se como critério o

Activity Based Costing – ABC, ou seja, Custeio Baseado em Atividades.

O SISCUSTOS exige a criação de Centros de Custos em consonância com as atividades desenvolvidas pelas Organizações Militares (OM). Na EsAEx, entretanto, o SISCUSTOS foi implantado com apenas um Centro de Custos abrangendo todas as atividades do CFO/QC, fato este que impossibilita a demonstração dos custos específicos baseados nas atividades relativas à área específica de atuação de cada 1º Tenente-Aluno do CFO/QC. Embora o Curso englobe um período de formação militar básica comum a todos os Tenentes-Alunos, a sua formação específica gera custos peculiares, motivo pelo qual não se considera apropriado alocar todos esses custos de maneira igualitária em um único Centro de Custos, independentemente da área de formação desses Oficiais Alunos do CFO/QC, haja vista a possibilidade de ocorrerem distorções e imprecisões na apuração de tais informações.

Dessa forma, a existência de um único Centro de Custos no CFO/QC é o problema que justifica a proposta contida neste artigo, a qual pretende apresentar uma Metodologia de Apuração de

Custos da Formação dos Oficiais do Quadro Complementar, com Centros de Custos específicos designados para a formação básica, por meio do Corpo de Alunos (CA/EsAEx) e para a formação específica por áreas de atuação, nas respectivas Seções de Ensino e Divisão de Ensino (DE/EsAEx), permitindo, assim, a apuração mais fidedigna dos custos inerentes à formação do Oficial do referido quadro.

2 Sistema de Custos ABC

Activity Based Costing (ABC), ou simplesmente contabilidade por atividades, nasceu, segundo Brimson (1996), da necessidade em se conhecer mais profundamente as atividades das empresas e com isso melhor gerenciá-las. Os métodos tradicionais são bons para a avaliação de estoques e demonstrações contábeis, sendo o custeio variável também útil para fins gerenciais, mas com características diferentes do custeio ABC.

Baseado nas atividades desenvolvidas na empresa, o custeio ABC pode ser aplicado tanto em custos diretos quanto nos custos indiretos. Não haverá diferença significativa a aplicação do custeio ABC nos custos diretos

em relação aos custeios tradicionais, porém se aplicado aos custos indiretos, fonte principal dos problemas de custeio, o método se destaca.

Martins (2003) afirma que quanto mais especificadas forem as atividades, melhores serão determinados os custos. Portanto se a empresa possui uma departamentalização e centros de custos bem definidos, mais corretamente os custos serão apropriados e menos será utilizado o critério de rateio.

A alocação dos recursos (custos) é feita através de direcionadores de custos ou *cost drivers*, cada qual específico à atividade a que se relaciona. Para Martins (2003), “a alocação dos recursos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade e divide-se em dois estágios: os de 1º estágio são os direcionadores de recursos e os de 2º estágio são chamados de direcionadores de atividades”.

Os direcionadores de custos, segundo Crepaldi (2002), podem estar relacionados ou não com o volume de produção, agregando os custos provenientes do consumo de recursos, às suas respectivas atividades e calculando o consumo das atividades pelo produto.

2.1 Aplicabilidade do Custeio ABC

O processo básico para o custeamento de produtos e/ou serviços pelo ABC consiste primeiramente em identificar as atividades relevantes dentro da empresa para depois se atribuir a elas os custos originados pelo consumo dos recursos. Para que isto seja possível, faz-se necessário a escolha dos direcionadores de custos que serão os responsáveis para que os custos sejam alocados às atividades. Finalizando o processo, estes custos que estão alocados às atividades devem ser atribuídos aos produtos e/ou serviços, também através de direcionadores de custos.

2.2 Aplicação do critério ABC no Exército Brasileiro

O custeamento por atividades pode trazer muitos benefícios quando deparados com situações como o aumento dos custos indiretos de forma desproporcional aos diretos, sistema de informações que tornem possível controlar o consumo de diversos insumos e diversidade de produtos e modelos fabricados que atendem a uma grande quantidade de consumidores diferentes.

Na Administração pública, o Sistema de Custeio por Atividades (ABC) é utilizado pelo SISCUSTOS, programa que controla os gastos no Exército Brasileiro. Essa ferramenta auxilia de forma eficiente a administração dos recursos e é de suma importância para o desenvolvimento de um trabalho gerencial focado no controle dos gastos e na mensuração dos custos, obrigação esta determinada por lei.

Nas linhas que se seguem há uma pormenorização da legislação aplicada ao sistema de custeio no âmbito do Exército Brasileiro.

2.3 Custos na Administração Pública

A sistemática de custos estabelece relação com uma série de mandamentos legais que vão desde a Carta Magna até Diretrizes do Comandante do Exército.

A Emenda Constitucional 19 introduziu, em 1998, entre os princípios regedores da Administração Pública, o da eficiência, conforme Art. 37, caput:

“A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade,

publicidade e eficiência [...]” (BRASIL, 1998).

De forma mais abrangente, pode-se afirmar que a Administração deve perseguir não só a eficiência, mas também a eficácia, a efetividade e a economicidade na gestão dos recursos públicos.

A preocupação com os gastos públicos, entretanto, antecede a Emenda Constitucional supramencionada, já que na década de sessenta foi editada a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, definindo normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nesse instrumento legal, foram disciplinados os passos a serem seguidos pelo administrador público durante a execução orçamentária, ou seja, os mecanismos utilizados pelo gestor público a fim de determinar como o dinheiro público deveria ser empregado.

Ainda nesse período, durante o Governo Militar, é editado o Decreto-Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967, o qual fixa diretrizes e princípios com objetivo de proporcionar funcionalidade e dinamismo à Administração Federal, traçando os

delineamentos de sua estrutura organizacional. Além disso, evidenciando a cultura do controle de custos, de acordo com o seu artigo Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967).

Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) - trouxe um novo enfoque na gestão financeira estatal, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e se corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas.

Referente aos custos, a LRF trouxe a obrigatoriedade do controle de custos para o gestor público, conforme artigo 50, § 3º: “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

Nessa caminhada, constata-se que várias legislações foram e têm sido feitas, objetivando regular o assunto e proporcionar mecanismos que possibilitem tanto o administrador quanto os

órgãos responsáveis pela fiscalização a atuarem de forma mais incisiva, incluindo-se nesse cenário o Exército Brasileiro.

2.4 Contabilidade de Custos no Exército Brasileiro

No cenário atual, a evolução técnica e gerencial das empresas faz com que o mercado se torne cada vez mais competitivo e carente de recursos financeiros. Já na área pública, os princípios da eficácia, eficiência e economicidade ganham importância devido à situação de crise em que se encontra o país. Sendo assim, o EB prepara-se para enfrentar este novo desafio, seguindo o preceito da cultura gerencial, pela qual é necessário mensurar e avaliar detalhadamente todos os dispêndios necessários ao funcionamento da organização.

Como já explicitado, o setor público tem adotado práticas da administração do setor privado, incluindo a busca pela eficiência e pela eficácia na concessão dos serviços e sistemas de gerenciamento mais racionais. A par dos novos desafios que têm sido apresentados aos gestores públicos, uma variada gama de instrumentos de gestão vem sendo incorporada pelas organizações públicas, a fim de dotar seus

administradores de maior capacidade gerencial. Exemplo desses instrumentos é um sistema de custos que possibilite quantificar os custos dos processos empreendidos pela instituição.

Nesse contexto, o Exército Brasileiro não poderia se olvidar da sua responsabilidade enquanto gestor do dinheiro público, fazendo assim a implementação de diversas ferramentas, como o Sistema de Cálculo Custo Aluno-Curso (SISCAC), o Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro (SISCUSTOS), e o Sistema de Informações Gerenciais e Acompanhamento (SIGA), trazendo uma série de novos conhecimentos e requisitos que, se forem bem entendidos e aplicados, poderão constituir ótimos instrumentos de aperfeiçoamento da gestão administrativa em diversos aspectos como, a título de exemplo, a identificação dos custos diretos e indiretos e a separação entre custo e despesa (LEITE e ALVES, 2007). Verifica-se, então, que é constante e crescente a utilização de Sistemas de Informação no desenvolvimento de trabalhos em inúmeras frentes, proporcionando uma sólida base para a tomada de decisões.

2.5 Sistemas de Informação como Ferramentas auxiliares do processo decisório

Atualmente, as organizações públicas operam em um cenário em que o domínio da informação é considerado item chave para sua sobrevivência. Dessa forma, organizações de todos os segmentos buscam implementar, o máximo possível, tecnologias que lhes proporcionem os meios necessários para o controle e uso inteligente de suas informações. O Exército Brasileiro vem gradativamente informatizando seus processos e consequentemente descobrindo o potencial administrativo que esses dados podem retornar quando reunidos e organizados de uma maneira racional e objetiva. Essa reunião de dados caracteriza o conceito de informação, que pode ser considerada, segundo Alecrim (2004), um patrimônio, algo de valor, que não se trata simplesmente de um monte de bytes aglomerados, mas sim de um conjunto de dados classificados e organizados de forma que uma organização possa tirar proveito, aumentando a eficiência de suas atividades. Ratificando essa perspectiva, de acordo com Oliveira (2001), o propósito básico da informação é o de habilitar a

organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, nos quais se inserem materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação.

Neste escopo, a informação corresponde à matéria-prima básica para alimentar a realização do processo de tomada de decisão. Desse modo, a tomada de decisão refere-se à conversão de informações em ação. Portanto, pode-se inferir que as decisões são ações tomadas com base na análise de informações.

2.5.1 Sistemas de Apoio à Decisão

Segundo Sprague e Watson (1991), qualquer SI que forneça informações para auxílio à decisão é um Sistema de Apoio à Decisão (SAD), entretanto os SAD são sistemas que não só fornecem informações para apoio à tomada de decisão, mas que contribuem para o processo de tomada de decisão; a obtenção da informação é apenas parte do processo.

Os SAD possuem funções específicas, não vinculadas aos sistemas existentes, que permitem buscar informações nas bases de dados existentes e delas retirar subsídios para o processo decisório. Quando se fala em

auxiliar o processo de tomada de decisão, isso não significa somente fornecer informações para apoio à decisão, mas, também, analisar alternativas, propor soluções, pesquisar o histórico das decisões tomadas, simular situações, entre outros.

Dessa maneira, com o aumento da utilização de SI o Exército Brasileiro pretende aumentar a gerência nos seus processos, principalmente ter uma base sólida e fidedigna para a tomada de decisão em suas atividades.

2.6 Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro (SISCUSTOS)

A Secretaria de Economia e Finanças (SEF), por intermédio da Diretoria de Contabilidade (D Cont), desenvolveu um Sistema Gerencial de Custos para o Exército Brasileiro (SISCUSTOS), o qual é instrumento de melhoria na capacidade de gerenciar e tomada de decisões na Força. Trata-se de um controle interno, cuja base reside na existência de um sistema de informações apropriado para avaliar a execução e a qualidade das ações, apurando aquelas que absorvem recursos para a produção de um bem ou serviço.

O sistema foi idealizado

principalmente pela necessidade em mensurar quanto custa cada uma das atividades realizadas pelas OM, possibilitando, dessa forma:

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

O sistema foi modelado levando-se em consideração a legislação federal e tendo como base o custeio nas atividades administrativas, por meio da aplicação do método “ABC” (*“Activity Based Costing”*), juntamente com algumas peculiaridades da Instituição, compactuando, assim, com a doutrina existente sobre apuração de custos no setor público.

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. Centro de Custos (CC) é definido como sendo o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade geradora de um produto, bem ou serviço. Já o Grupo de Custos (GC) é a agregação de Centros de Custos afins para atingir um mesmo objetivo e vincular a um programa, projeto ou atividade, o GC representa uma macroatividade da organização.

A fim de possibilitar uma maior distinção dos recursos aplicados, os CC estão divididos em três áreas de abrangência: Centros de Custos Finalísticos, os quais dizem respeito às atividades finalísticas de cada Órgão Gestor, os Centros de Custos de Apoio, os quais se referem à manutenção da vida vegetativa das organizações militares e, por fim, os Centros de Custos Específicos que fazem alusão à missão institucional das OM, porém limitados às suas atividades administrativas. (2008).

Por fim, como todo Sistema de Informações Gerenciais e de Apoio à Decisão, o SISCUSTOS permite ao administrador interagir de modo dinâmico com os dados, possibilitando a obtenção de diversas visualizações e,

conseqüentemente, a idealização de novas situações, às vezes imprevisíveis, o que é quase impossível de se obter com relatórios pré-formatados e inapropriados para a solução do problema. Essa interação ocorre através da ferramenta *Flexvision*, ferramenta OLAP (*On-line Analytical Processing*) que permite a visualização dos dados armazenados em bancos relacionais, nos mais variados formatos.

3 Apuração de Custos na EsAEx

No que concerne ao levantamento de custos, atualmente a EsAEx trabalha com dois procedimentos paralelos, cujos funcionamentos foram objeto de análise no capítulo anterior, a saber: a utilização do SISCUSTOS e a confecção das Planilhas Custo Aluno-Curso.

No tocante às Planilhas Custo Aluno-Curso, a Portaria nº 305 EME, de 30 de maio de 2006, aprovada pelo Comandante do Exército, estipula uma diretriz para a elaboração dos cálculos a serem efetuados pelas Organizações Militares vinculadas à área de ensino, relativos às despesas correspondentes aos cursos ou estágios realizados no âmbito do Comando do Exército e ensino

fundamental/médio nos Colégios Militares, é executada pelas diversas organizações militares (OM/Ens) de ensino do Exército Brasileiro, inclusive a EsAEx. (2006)

Um de seus principais objetivos relaciona-se à determinação de um valor a ser indenizado pelo militar que requerer a demissão a pedido, antes do cumprimento de um período mínimo previsto no Estatuto dos Militares, em seu Artigo 116, que estabelece os prazos de permanência do militar na Força Terrestre após a conclusão de cursos e estágios realizados.

Após análise efetuada nas Planilhas CAC referentes ao ano 2008, foram encontrados alguns pontos críticos quanto à apuração dos cálculos, à forma de rateio utilizada e à formulação dos valores. A título de exemplo, ao examinar o cálculo referente à remuneração de pessoal militar e civil que compõe o custo administrativo, verificou-se que este é composto por todo o efetivo da OM, não sendo possível determinar o critério de rateio utilizado entre aqueles militares que não atendem somente ao CFO/QC, mas também ao CMS e às demais subunidades da EsAEx.

Em linhas gerais, pode-se

afirmar que as planilhas CAC apresentam as seguintes deficiências:

- Apresenta um valor exorbitante agregado à formação do aluno do CFO/QC, trazendo como consequência imediata diversos processos jurídicos movidos contra a instituição, constatando-se um considerável número de perdas processuais e, por extensão, prejuízo aos cofres públicos;
- Os valores obtidos têm como base, praticamente, as despesas da OM como um todo, não considerando apenas as atividades realizadas na formação dos alunos do CFO/QC;
- Os valores estão “contaminados” por custos do CMS;
- O processo de levantamento das despesas para a confecção das planilhas CAC tem a participação efetiva dos agentes da administração (Fiscal Administrativo, Encarregado do Setor de Pessoal, Encarregado do Setor Financeiro, Encarregado do Setor de Aquisições e Provisão) que contribuem para o preenchimento das planilhas, com os seus respectivos

registros. Tal levantamento ocorre de forma manual e pode conter imprecisões, inclusive com equívocos nos valores ou dados; e

- Esse levantamento ocorre anualmente, não oferecendo informações relevantes aos administradores, uma vez que se trabalha com planilhas estáticas, com técnicas de custeio destoantes das padronizadas atualmente pelo Exército Brasileiro.

Já o SISCUSTOS é empregado de maneira genérica na EsAEx, isto é, a forma com que esta ferramenta está implantada não permite qualquer tipo de análise referente aos custos de suas atividades no sistema para suprir essas necessidades finalísticas. Tal situação decorre da existência de apenas um único Centro de Custos para todas as atividades de formação do Oficial do Quadro Complementar. Vale ressaltar que, não obstante recebam um treinamento militar básico comum a todas as áreas de atuação, os oficiais alunos também recebem instruções específicas por área de formação, o que, conseqüentemente, geram custos distintos de acordo com a Seção de Ensino a qual estão vinculados.

4 Proposta metodológica

Segundo o documento “Orientações aos Agentes da Administração – 2009”, da Diretoria de Gestão Orçamentária, subordinada à Secretaria de Economia e Finanças, toda a ação finalística do Governo Federal deverá ser estruturada em programas, orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período, no Plano Plurianual (PPA). O PPA 2008-2011 “BRASIL UM PAÍS DE TODOS (Lei 11.653, de 7 Abr 2008) é dividido em programas, que são instrumentos de organização da atuação governamental. Segundo a nova concepção, cada programa articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo.

São dois os tipos de programas previstos:

- Programas Finalísticos: pela sua implementação são ofertados bens e serviços diretamente à sociedade e são gerados resultados passíveis de aferição por indicadores; e

- Programas de Apoio às Políticas Públicas e Áreas Especiais: aqueles voltados para a oferta de serviços ao Estado, para a gestão de políticas e para o apoio administrativo.

As Unidades Gestoras do Comando do Exército (Cmdo Ex) dispõem, conforme sua atividade, de recursos dos Programas Finalísticos (educação, alimentação, engenharia, serviço militar, etc) e também de recursos do Programa Apoio Administrativo (PAA) para a manutenção de sua atividade-meio. (2009)

Baseado nas atividades dos programas de governo, definiu-se como sendo atividades finalísticas da OM denominada EsAEX/CMS:

- a Formação do Oficial do Quadro Complementar; e
- a Educação do aluno do Colégio Militar de Salvador.

As atividades-meio (apoio), por sua vez, são todas as outras que sustentam a execução das atividades-fim. Esta divisão pode ser ilustrada conforme a figura 1 a



Figura 1 - Atividades finalísticas e de apoio da EsAEx/CMS

Fonte: Elaborada pelos autores

Um exemplo clássico das atividades-meio são as seções administrativas que têm como trabalho prestar apoio aos efetivos empregados nessas duas atividades, além de setores como

Aprovisionamento, Seção de Treinamento Físico e o próprio Comando. Como se pode notar, tais atividades-meio representam custos comuns entre as duas atividades finalísticas da OM EsAEx/CMS. Em termos de apuração de custos, essa utilização conjunta pressupõe a necessidade de se distribuir de forma proporcional os custos das atividades de apoio tanto entre a atividade de Formação do Oficial do Quadro Complementar, quanto entre a de Formação do aluno do CMS, pressuposto este que não vem sendo considerado no cenário atual.

Desta forma, a proposta deste artigo é a de adotar uma metodologia de apuração de custos na EsAEx que se baseia em desfragmentar ao máximo possível as atividades do CFO/QC. Tais atividades, que hoje estão todas agrupadas em um único centro de custos, não permitem a oferta de subsídios para uma gestão mais eficiente. O desmembramento dessas atividades de forma mais pormenorizada tem como justificativa o custo diferenciado entre os alunos das distintas Seções de Ensino que compõem a Divisão de Ensino da EsAEx, haja vista os recursos empregados em cada uma não serem os mesmos. Assim, a implantação dessa metodologia irá

possibilitar ao administrador saber exatamente quanto custa os alunos de uma determinada Seção de Ensino, fornecendo informações gerenciais que possibilitarão a melhorias nas tomadas de decisões.

5 Considerações Finais

Portanto, para implementação da metodologia proposta por este artigo seria solicitada a criação de 5 (cinco) novos Centros de Custos no sistema para suprir essa necessidade de desfragmentação, a saber:

- Curso CFO/QC – SE1 – Administração e Ciências Contábeis
- Curso CFO/QC – SE2 – Informática
- Curso CFO/QC – SE3 – Direito, Psicologia e Comunicação Social
- Curso CFO/QC – SE4 – Magistério
- Curso CFO/QC – SE5 – Veterinária e Enfermagem

Continuando o processo de separação das atividades voltadas unicamente para o CFO/QC, encontram-se as atividades realizadas pelo Corpo de Alunos (CA/EsAEx), que englobam toda a formação militar básica dos alunos, desde atividades de acampamentos até instruções de regulamentos

básicos. Nessa proposta, as atividades do CA/EsAEx tornar-se-iam outro Centro de Custos, porém diferentemente das atividades realizadas pelas Seções de Ensino, este seria comum a todos os Tenentes-Alunos.

Ainda voltado para a formação do Oficial do Quadro complementar, estipulou-se que as atividades da Divisão de Ensino (DE/EsAEx) deverão compor um novo Centro de Custos, pois objetivam trabalhar a capacidade administrativa do aluno, por meio de instruções voltadas para a área administrativa do Exército Brasileiro, bem como pela promoção de palestras e visitas a outras OM de interesse.

A criação desses Centros de Custos abarca os custos empregados diretamente na formação do Oficial do Quadro Complementar, permitindo aos administradores, através dos relatórios gerados pelo SISCUSTOS, avaliar como ocorre a alocação de recursos, facilitando um futuro planejamento.

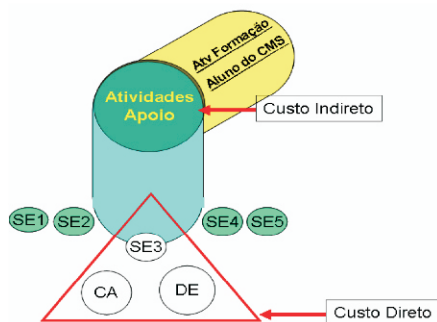


Figura 2 - Novos Centros de Custos do CFO/QC

Fonte: Elaborado pelos autores

A figura 2 demonstra como ficaria a divisão dos novos Centros de Custos das atividades realizadas na formação do Oficial do Quadro Complementar.

Diante disso, através da utilização dessa metodologia na alocação dos custos para obtenção do custo de formação do Oficial do Quadro Complementar na EsAEx, permiti-se apurar os custos de forma mais fidedigna, já que essa metodologia utiliza os preceitos básicos da doutrina de custos; desta forma propõem-se a implementação de um sistema já existente: SISCUSTOS no Exército Brasileiro, sendo necessárias, apenas, adaptações de forma estrutural, o que fará com que se tenha um ganho significativo de informações para a tomada de decisão, imprescindível, para uma administração com eficiência e eficácia.

6 Referências

ALECRIM, Emerson. **O que é Tecnologia da Informação (TI)**. Disponível em: <<http://infowester.com/col150804.php>>. Acesso em 29 mai. 2009.

ALVES, Eduardo Castanheira Garrido; LEITE, Alexandre José de Oliveira. **A gestão estratégica de custos como diferencial no desempenho do sistema de ensino do Exército Brasileiro.** Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Política, Estratégia e Alta Administração Militar) - Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, Rio de Janeiro, 2007.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 14 mai. 2009. Não paginado.

_____. Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em: 05 mai.

2009. Não paginado.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf> Acesso em: 05 mai. 2009. Não paginado.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 05 mai. 2009. Não paginado.

_____. Lei nº 11.653, de 07 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11653.htm>. Acesso em: 05 mai. 2009. Não paginado.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em**

atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, E l i s e u . **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de informação gerenciais:** estratégias, táticas operacionais. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SPRAGUE, Ralph H. e WATSON, Hugh J. **Sistemas de Apoio à Decisão.** Rio de Janeiro: Campus, 1991.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Comandante do Exército. Portaria nº 305, de 30 de maio de 2006. Aprova a Diretriz para a elaboração dos cálculos a serem efetuados pelas organizações militares vinculadas à área de ensino, relativos às despesas correspondentes aos cursos ou estágios realizados no âmbito do Comando do Exército e ensino fundamental/médio nos Colégios Militares. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/be_os_tensivo/BE2006/be2006pdf/be23-06.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2009.

Secretaria de Economia e Finanças. SISCUSTOS. Manual do usuário. Brasília, DF, out. 2008.

Comandante do Exército. Portaria nº 932, de 19 de dezembro de 2007. Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército. Brasília, DF: 2007. Disponível em: <http://www.11icfex.eb.mil.br/bol_etim%20Informativo/2008/01-08.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2009.

Secretaria de Economia e Finanças. Programa de Apoio Administrativo. Orientações aos Agentes da Administração – 2009. Brasília, DF: 2009. Disponível em: <<http://www.dgo.eb.mil.br/secoes/sgs/orientacoes%202009.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2009.