

ESTUDO COMPARATIVO DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA SUBSIDIAR A TOMADA DE DECISÃO DAS UNIDADES DAS FORÇAS ARMADAS BRASILEIRAS

KELLEN GOMES DE SOUZA ALMEIDA PADRONES

UNB - Universidade de Brasília

kpadrones@hotmail.com

WALDIR JORGE LADEIRA DOS SANTOS

UERJ

wcladeira@uol.com.br

ANA CAROLINA VASCONCELOS COLARES

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

carolina_colares@hotmail.com

Área: Administração Pública

Tema: Promoção da Eficiência, Otimização de Processos e de Recursos Públicos

ESTUDO COMPARATIVO DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA SUBSIDIAR A TOMADA DE DECISÃO DAS UNIDADES DAS FORÇAS ARMADAS BRASILEIRAS.

Resumo

O sistema de custos é uma poderosa ferramenta de controle gerencial que contribui com decisões mais precisas e fundamentadas para avaliar a qualidade dos gastos e realizar um planejamento. Desta forma, este estudo propõe descrever a experiência no desafio da implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) em dois órgãos do governo federal brasileiro, bem como analisar se as informações geradas pelo sistema são utilizadas pelo gestor em sua tomada de decisão. Para alcançar o objetivo da pesquisa, foi realizado um estudo de campo comparativo com unidades da Aeronáutica e da Marinha do Brasil, sendo utilizada a metodologia descritiva e abordagem qualitativa, com aplicação de questionário e entrevista, visando identificar a motivação da utilização do Sistema de Informação de Custos nesses órgãos. Diante do presente estudo é possível identificar que os órgãos estudados já tinham seus centros de custos determinados anterior a implantação do SIC despontaram e minimizaram as dificuldades no momento da sua implantação, pois os conceitos de custos já estavam conhecidos e frequentes na cultura temporal dos órgãos pesquisados. No entanto, identificou-se que a utilização dos dados gerados pelo SIC para tomada de decisão ainda é incipiente, devido a baixa demanda do gestor por tais informações.

Palavras-chave: Sistema de Informação de Custos. Custos no setor público. Tomada de decisão.

Abstract

The cost system is a powerful management control tool that contributes to more accurate and informed decisions to assess the quality of spending and carry out a plan. Thus, this study aims to describe the experience the challenge of implementing the Cost Information System (SIC) in two agencies of the Brazilian federal government as well as examine whether the information generated by the system are used by the manager in his decision making. To achieve the objective of the research, a comparative field study with units of the Air Force and Navy Brazil was conducted, the methodology descriptive and qualitative approach being used with a questionnaire and interview, to identify the motivation of the use of the Information System Costs in these organs. In the face of this study is possible to identify the organs studied already had their previous certain cost centers deploying SIC emerged and minimized the difficulties at the time of implantation, because the cost concepts were already known and common in the temporal culture of surveyed agencies. However, it was found that the use of data generated by the SIC to decision-making is still in its infancy due to low demand manager for this information.

Keywords: Cost Information System. Costs in the public sector. Decision taking.

1. INTRODUÇÃO

Tendo em vista que as informações sobre os gastos do governo em geral são organizadas para atender as necessidades da administração financeira, o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca

soube ao certo como e onde deveria cortar a fim de não comprometer o desempenho da administração pública (ALONSO, 1999).

Essa realidade tem mudado ao longo dos anos, conforme pesquisa de Araujo (2011) quando constatou que há um alto nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos do governo federal às teorias da contabilidade de custos, assim como a utilidade da ferramenta no processo decisório e o preenchimento da lacuna legal desde 1964.

Mauss e Souza (2008), corroboram com a pesquisa de Araújo (2011) afirmando que o sistema de custos será o principal instrumento para que haja um controle gerencial eficiente e decisões mais precisas e fundamentadas, tanto para avaliar a qualidade do gasto público e os próprios gestores públicos, quanto para um planejamento mais preciso.

Kaplan e Cooper (1998, p. 13), afirmam que “um sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência”.

Leone (2000, p. 25) corrobora com esta afirmação quando menciona que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Dias *et al.* (2009) mencionam que a gestão de custos na administração pública tem sido apontada como instrumento gerencial indispensável ao controle dos gastos públicos, assim como também na avaliação de desempenho e economicidade. A posição dos autores é ratificada pelas legislações vigentes, onde tais práticas já deveriam estar sendo adotadas há décadas.

Dessa forma, considerando que o Sistema de Informação de Custos (SIC) só foi homologado em março de 2010 e a NBCT 16.11 que estabelece critérios para a implementação do sistema de custos foi aprovada em outubro de 2010, a pesquisa de Araújo (2011) é um ponto de partida na discussão sobre o SIC, pois se limitou apenas ao modelo conceitual.

O presente estudo tem como finalidade corroborar com pesquisas anteriores e investigar, com seus usuários, a utilidade da ferramenta para a tomada de decisão no dia-a-dia dos órgãos que já utilizam o sistema.

Com base no processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, bem como estudos relacionados ao tema (ALONSO, 1999; MAUSS; SOUZA, 2008; DIAS *et al.*, 2009; MACHADO; HOLANDA, 2010; ARAÚJO, 2011), a presente discussão enseja o seguinte problema de pesquisa: **Qual a experiência do Comando da Aeronáutica e da Marinha do Brasil no uso do Sistema de Informação de Custos após sua implantação?**

Esta pesquisa contribui com achados empíricos de casos reais do sistema de custos aplicado ao setor público, trazendo uma gama de informações que relatam essa experiência podendo auxiliar os demais servidores e órgãos públicos que ainda estão em estudo ou em andamento no processo de implementação do SIC.

O estudo encontra-se dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção é abordado o referencial teórico buscando apresentar os principais estudos sobre o Sistema de Informações de Custos aplicado ao setor público. Na terceira seção é apresentada a metodologia da pesquisa com as informações sobre classificação do estudo e procedimentos adotados em sua execução. Na quarta seção são apresentados os resultados, seguidos da conclusão e a lista de referências consultadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Na pesquisa de Mauss e Souza (2008) consta que algumas instituições públicas brasileiras foram pioneiras em relação ao assunto de custos no setor público. As citadas como exemplo pelos autores foram: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares prestadoras de serviço (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de Luz Síncrona, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ), Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu-MEC), Banco Central do Brasil, Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA). Dentre elas, se destacando o Banco Central do Brasil, onde seu sistema foi implantado e colocado em operação em 2003. E afirmam também que no âmbito municipal, o Rio de Janeiro iniciou a implantação do seu sistema em 2002.

Já no cenário mundial, Mauss e Souza (2008) afirmam que outros países também possuem dificuldade de implantação do sistema de custos na administração pública. Dos países mencionados pelos autores: EUA, Portugal, Inglaterra, Austrália, Uruguai, Nova Zelândia, Canadá, Reino Unido, Itália, Alemanha e Holanda. Os mais avançados sobre o tema são: Holanda, Canadá, Nova Zelândia, Austrália e EUA.

Nos EUA, segundo Mauss e Souza (2008), utiliza-se o método de custeio ABC e serve como base para a elaboração e controle orçamentário, assim como para a precificação dos serviços públicos. Além de fixar objetivos, metas e responsabilidades, combinados com estratégia de avaliação e premiação por desempenho em programa de governo denominado: Governo por resultados.

Em Portugal, está havendo uma grande reforma no sistema de informações contábeis público que se materializa com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). O POCP tem por objetivo trazer a gestão pública mais próxima do modelo empresarial, assim como utilizar as informações de custos para a precificação dos serviços públicos. Contudo a implantação do sistema de custos em Portugal ainda se encontra na fase inicial, (MAUSS; SOUZA, 2008).

Na Inglaterra também há indícios, segundo a pesquisa de Mauss e Souza (2008), que o governo tem se esforçado para modificar a cultura do serviço e do modelo de gestão pública, mas constata que será um trabalho em longo prazo.

Já na Austrália, o estudo de Mauss e Souza (2008) indica que a contabilidade de custos é utilizada como base para a utilização de um orçamento por resultado. E ainda serve de instrumento comparativo com os preços de mercado. Desta forma, o governo australiano conseguiu implantar a sua gestão pública por resultados.

O Uruguai por sua vez, ainda segundo a pesquisa de Mauss e Souza (2008), ensaiou a implantação de um sistema embasado no custeio ABC com o intuito de verificar os custos e ineficiências transferidas de uma unidade para outra e o resultado total de cada serviço prestado pelo poder público. No entanto, em 2006, a implantação do programa foi suspensa pelo governo uruguaio, sob a alegação de que novas prioridades foram estabelecidas pelas autoridades governamentais.

A Nova Zelândia foi apontada por Mauss e Souza (2008) como o país que tem o modelo de custos mais avançado em termos de informação gerencial para a atividade pública. O governo local reconhece a importância da contabilidade de custos para a transparência, apuração e informação da eficiência e economicidade da atividade pública.

No Brasil, Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 41) destacam: “A preocupação com a contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei no 4.320, de 1964, em vigor ainda hoje [...] No seu art. 85, ela determina”:

Art. 85 — Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, **a determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento

dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifo nosso)

Na época em que foi editada a Lei 4320/64, o Estado brasileiro ainda se fazia presente, por meio do monopólio, na prestação de alguns serviços públicos, tais como: distribuição de água, tratamento de esgoto e fornecimento de energia elétrica.

O art. 85, da referida lei, sobre a “determinação dos custos dos serviços industriais”, refere-se aos citados serviços públicos. Conforme assinalam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 41):

Os serviços industriais especificados no artigo referiam-se ao fornecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, geração e distribuição de energia. A lei determinava ainda a criação de uma contabilidade.

Gnisci (2010) corrobora com Maus e Souza (2008) em seu estudo, sobre pesquisas realizadas nos 50 primeiros países mais desenvolvidos no ano de 2009 e publicados em periódicos acadêmicos internacionais e na língua inglesa, sobre a descrição de experiências internacionais relacionadas à implantação e ao uso de sistemas de informação de custos na administração pública, destacou a Nova Zelândia como um país com projeção singular, quando afirma:

Dentre os diversos países elencados nesta pesquisa, um deles ganha projeção singular embora se caracterize como uma nação territorialmente menor que o Brasil e com uma população significativamente menor. A Nova Zelândia, considerando-se a caracterização supracitada é um dos países que apresenta a realização de uma considerável reforma nos sistemas de informações contábeis preservando a coerência e sistematização imprescindível ao processo. (GNISCI, 2010, p. 43).

Gnisci (2010) afirma ainda que dentre todos os países que buscam o *New Public Management* (Novo Gerenciamento Público), a Nova Zelândia destaca-se devido à absorção de um sistema completo que começa a ser discutido nos fins da década de 1970, devido à “necessidade de avançar nas melhorias do serviço público preconizando a busca pela competência de seus órgãos, dirimindo demasiados custos e monitorando ativos destinados à gestão pública” e como consequência disto Gnisci (2010) afirma que a economia deste país, “sofreu radicais modificações para se adaptar ao sistema”, gerando privatizações e reavaliação da carga tributária a fim de melhorar a confiabilidade do investidor em relação ao seu “risco país”.

Já o modelo canadense, como relata Mauss e Souza (2008), possui um forte enfoque em resultados, o que possibilita a avaliação do desempenho público e, conseqüentemente, da eficiência e eficácia da gestão pública, utilizando a informação de custos para fundamentar o planejamento e a tomada de decisões antes da execução dos projetos de governo, visando assim à economicidade por meio de uma análise de custo-benefício e da possibilidade de terceirização das atividades.

No Reino Unido, Mauss e Souza (2008) verificou em seu estudo que utiliza a informação de custos para medição de desempenho, o orçamento é baseado em custos, o custo é base para se criar informação para gestão, a informação de custos mensura a utilização eficiente do capital e do recurso investido, a informação de custos também é utilizada para apuração do custo x benefício das decisões tomadas pelos gestores para otimizar os recursos públicos e, ainda, produz informações para fixar preços das taxas e tarifas públicas.

No entanto, no estudo do Gnisci (2010) observou-se que no Reino Unido apresenta-se ao processo de maneira vagarosa, tendo como objetivo a “conquista de respeitabilidade pelos gestores e demais agente visando uma ruptura cultural com práticas de gestão outrora utilizadas.” Completa ainda afirmando que:

O carro chefe das mudanças foi a observação difícil do value for money nas caixas, viu-se também a limitação da modalidade no que concerne aos controles de gestão por desempenho e a importância de identificação de custos dinamizando a objetividade de avaliação das metas de governo (GNISCI, 2010, p. 48).

Na Itália, segundo Mauss e Souza (2008) na época da pesquisa, estavam implantando uma nova gestão pública que evolui de um modelo burocrático para um gerencial que enfatizará o planejamento, a tomada de decisões e o controle interno. E para ter êxito na implantação, o objetivo principal do governo italiano é: mudar a cultura de gestão e construir um sistema de controle econômico para propiciar que as decisões governamentais sejam baseadas em valores de custos.

A Alemanha, segundo Gornas e Hoek (2003, citado por MAUSS e SOUZA, 2008, p. 38), estava construindo um novo modelo de gestão orçamentária e de sistema contábil, ainda em ambiente de teste, sendo necessário para o sucesso do projeto, a utilização de uma sofisticada tecnologia da informação, calcada em apropriados *softwares* de *Enterprise Resource Planning* (ERP).

Por fim, o último país analisado por Mauss e Souza (2008), a Holanda, já possui há muito tempo o seu sistema gerencial, que vem sendo aperfeiçoado ao longo dos anos, até chegar a um sistema que possibilitasse um governo baseado em resultados, utilizando o orçamento como meio ou instrumento para a mensuração de desempenho.

Gnisci (2010) corrobora com o estudo de Mauss e Souza quando afirma:

Vários países estão adotando, gradativamente as propostas do ideário conhecido por New Public Management (Novo Gerenciamento Público) que tem por prerrogativas as diluições do sistema burocrático da máquina estatal no intuito de melhor eficácia e funcionamento. Pode ser observado que a implantação de um sistema de custos na administração pública é uma preocupação mundial para a melhoria da gestão dos recursos públicos.

Observa-se que a preocupação na implantação de um sistema de custos na administração pública e as dificuldades encontradas nesse processo é mundial.

Ao longo da última década houve alguns estudos importantes sobre o tema, dentre eles, no que tange às diretrizes teóricas conceituais, o trabalho de Machado (2002) intitulado: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental” que contribuiu para o desenvolvimento teórico do Sistema de Informação de Custos (SIC). Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, uma importante contribuição foi à tese de Holanda (2002): Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP. Experiência essa que contribui para o aperfeiçoamento e criação do Sistema de custos (SIC).

Os trabalhos foram defendidos na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e, não obstante, oriundos de reflexão teórica acadêmica, ambos foram também experimentados no governo do Estado de São Paulo entre os anos de 1996 a 2002 e, também, em sua essência, no governo federal (período de 2004 a 2010).

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), segundo informação no site¹, afirma que:

¹ STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sistema-de-informacoes-de-custos2>>. Acesso em: 1 out. 2014.

Utilizam dados dos sistemas estruturantes de governo como base para a geração de informações, principalmente os capturados pelos sistemas de informação contábeis e financeiros. O SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público. Sua implantação atende ao art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (STN, 2014)

No entanto a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos já possui base legal desde 1964, conforme pode ser observado no Quadro 1.

Quadro 1 - A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira

Legislação	Artigos
Lei nº 4.320/1964	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos , ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.
Decreto-Lei nº 200/1967	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.879/1986	Art. 137. “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Lei nº 9.724/1998	Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar, com base no disposto no § 8º do art. 37 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, como Organizações Militares Prestadoras de Serviços – OMPS as Organizações Militares da Marinha que atendam ao seguinte: [...] V – apuração de custos por processo contábil específico.
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I – disporá também sobre: [...] e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento; Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...] § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: [...] v- fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
Lei nº 10.180/2001	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...] V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal; Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos. § 1º Ao fixarem os valores a serem transferidos, conforme o disposto neste artigo, os entes nele referidos farão análise de custos , de maneira que o montante de recursos envolvidos na operação seja compatível com o seu objeto, não permitindo a transferência de valores insuficientes para a sua conclusão, nem o excesso que permita uma execução por preços acima dos vigentes no mercado.
Acórdão nº 1078/2004 do	“determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos , que permitam, entre outros, a avaliação e o

TCU	acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”.
Decreto nº 6.976/2009	Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: [...] VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: [...] XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial [...]

Fonte: Adaptado de Santos et al (2013, grifo dos autores); de Cardoso, Aquino e Bitti (2011) e Monteiro et al (2011)

Conforme observado no Quadro 1, o sistema de custos tem previsão legal desde 1964, desta forma Monteiro *et al* (2011, p.17), questionam:

Considerando que a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar informação de custos no setor público já estava parcialmente contemplada nos artigos 85 e 99 da Lei nº4320 de 17 de março de 1964 e totalmente contemplada no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 e sendo esta mesma obrigatoriedade legal explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, os questionamentos decorrentes são: Por que a administração pública federal não havia ainda construído e disponibilizado o seu sistema de informação de custos? Por que, passados exatos 46 anos após a primeira lei (a de nº4320) e 10 anos após o reforço da LRF, ambas com promessa de punição aos gestores pelo seu descumprimento, só em março de 2010 o sistema de informação de custos do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão?

O Brasil, assim como os demais países, também está em fase de implantação do sistema de informação de custos. Além dos normativos que oferece amparo legal desde 1964, em 9 de março de 2011, a STN publicou a sua Portaria nº 157, que dispõe sobre:

A criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União.

A STN (2014) complementa que:

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do Sistema de Informações de Custos (SIC), enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas.

Posteriormente foi publicada a Portaria STN 716/2011 que define as atribuições do órgão central e das setoriais. No art. 2º desta portaria são definidas diversas atribuições do órgão central, se destacando: I – Estabelecer normas e procedimentos referentes ao Sistema de Custos do Governo Federal no que compete a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; e II – Manter e aprimorar o Sistema de Informações de Custos – SIC para permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Além disso, no art. 3º desta portaria são definidas também as atribuições das setoriais, dando ênfase a: I – Apurar os custos dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física (Decreto 93.872/86 art. 137 §1º). Desta forma, observa-se todo um respaldo legal no sentido de obter responsabilidades e eficácia no processo que permita controle efetivo e eficaz das

informações de custos dos órgãos públicos federais, prezando pela boa gestão dos recursos públicos e transparência.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção aborda a metodologia adotada no estudo e como foi realizada a coleta de dados. Segundo Beuren (2010, p.34), a metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema.

Tendo em vista a incipiência do tema proposto, bem como o limitado campo científico na área de controle gerencial no setor público, este estudo se classifica como exploratório. Conforme Raupp e Beuren (2003, p. 80), a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.

Adicionalmente, é também classificado como descritivo, uma vez que visa analisar a experiência de órgãos sobre a utilização do Sistema de Informação de Custos do poder executivo federal. Destaca-se que a pesquisa descritiva é caracterizada por [...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto (CHAROUX, 2006, p. 39).

Segundo Vergara (2007), a pesquisa pode ser classificada como descritiva quando:

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2007, p.47).

Sendo assim, a pesquisa também é classificada como qualitativa, pois para responder o problema de pesquisa foi realizada um estudo de campo nas forças armadas brasileiras, sem a aplicação de modelos estatísticos para alcançar os objetivos propostos.

Desta forma, objetiva-se trazer para as instituições pesquisadas o benefício da informação visando à melhoria da gestão pública e, conseqüentemente, da qualidade do gasto público. Informação essa ainda tão pouco utilizada e difundida nos órgãos públicos, apesar de sua importância para a tomada de decisão, como afirmam Gama, Duque e Almeida (2014):

(...) pode-se considerar que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais ainda irá percorrer um longo caminho até que todo o processo de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público esteja completo (...) novas políticas de disseminação do sistema sejam adotadas pelo governo para que a convergência seja de fato concluída. Para futuras pesquisas, sugere-se analisar as conseqüências das normas em vigor e adaptadas, compreender as restrições à aplicação pelos contadores públicos e investigar conflitos de interesses na elaboração dos números contábeis.

As instituições pesquisadas foram o Comando da Aeronáutica e a Marinha do Brasil, tendo em vista a acessibilidade junto aos órgãos na coleta de dados, as quais participaram de entrevistas com servidores responsáveis pelas informações relacionadas com o Sistema de Informação de Custos.

Para a coleta dos dados, foram elaborados um questionário e um roteiro de entrevista que foram aplicados a um representante de cada órgão que possuem pelo menos 10 anos de tempo de serviço na Administração Pública atuantes na área de contabilidade dos órgãos estudados com nível acadêmico de pós-graduação. A aplicação do questionário teve como premissa a comparabilidade dos resultados entre os órgãos estudados, uma vez que as

questões objetivas permitem essa padronização e quantificação da opinião dos mesmos. As questões utilizam escala *Likert* de cinco pontos para avaliar o nível de concordância quanto às características do SIC e utilização das informações para fins gerenciais.

Por outro lado, uma entrevista semiestruturada utilizou questões dissertativas e teve como objetivo entender de forma mais detalhada a experiência dos órgãos analisados na pesquisa sobre a utilização do SIC e o uso das informações geradas pelo sistema no processo gerencial. A escolha da entrevista semiestruturada foi realizada por ser conduzida com o uso de um roteiro, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões pelo entrevistador (MARTINS e THEOPHILO, 2009).

Por fim, os dados foram apresentados por meio de tabelas e quadros e comparados entre as entidades analisadas e com a literatura acerca do tema. As informações coletadas pela entrevista foram colocadas de forma conjunta com os dados das tabelas e quadros buscando explicá-los ou mesmo complementar a discussão exposta, sempre alinhando com os objetivos propostos da pesquisa.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo comparativo nas unidades das Forças Armadas Brasileiras foi realizado no segundo semestre de 2014, abordando o Comando da Aeronáutica e a Marinha do Brasil. Os questionários e entrevistas foram respondidos pelos e aplicados aos servidores com pelo menos 10 anos de tempo de serviço na Administração Pública atuantes na área de contabilidade dos órgãos estudados com nível acadêmico de pós-graduação.

Na visão das entidades estudadas, observa-se que o nível de implementação das NBCTs ainda não está satisfatório, tendo em vista que poucas são as normas que estão totalmente implementadas, havendo destaque para a NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público que já está aplicada nos dois órgãos. No entanto, observou-se na opinião dos servidores que o nível de implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no Comando da Aeronáutica está entre 76% à 99%, enquanto que na Marinha do Brasil esse nível está entre 51% e 75%. Além disso, se por um lado, o respondente do Comando da Aeronáutica entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, essas normas de contabilidade precisariam estar totalmente implantadas, por outro lado, o respondente da Marinha do Brasil tem opinião contrária.

Quadro X – Implementação das NBCTs nas entidades estudadas

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	Comando da Aeronáutica	Marinha do Brasil
NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	x	x
NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	x	
NBCT 16.5 - Registro Contábil	x	
NBCT 16.6 - Demonstrações Contábeis	x	
NBCT 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	x	
NBCT 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público		x
NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	x	x

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Para o Comando da Aeronáutica, o conceito da não implantação integral da NBCT 16.9 que fala sobre a depreciação é devido ao projeto de automatização do lançamento contábil da depreciação e o sistema patrimonial próprio do comando da aeronáutica. No

entanto, tal lançamento é realizado manualmente desde 2010, possibilitando com isto uma informação de custos mais fidedigna e precisa para subsidiar a tomada de decisão.

Já a Marinha do Brasil entende que para implantar o Sistema de Informação de Custos, as novas normas de contabilidade precisam estar totalmente implantadas. E afirma que uma das suas principais dificuldades de implantar o sistema de custos para que ele gerasse uma informação fidedigna foi a adequação das novas normas, devido a limitações no SIAFI.

Santana (2014) ratifica esta ideia ao afirmar que:

O SIC é uma ferramenta que representa um avanço na busca pela eficiência na através da gestão de custos no setor público. Entretanto, cabe ressaltar que por limitações atuais do SIAFI² o referido Sistema carece de informação de custos mais precisa. Entre eles a apropriação aos centros de custos (ou atividades) dos valores relativos ao consumo dos estoques, bem como da depreciação, exaustão e amortização. A implementação deste procedimento enriquecerá a informação gerada pelo Sistema, permitindo uma tomada decisão sobre valores mais precisos pelos usuários das informações contábeis do Governo Federal.

Com relação à estrutura do setor de custos no Comando da Aeronáutica, existe uma divisão de contabilidade gerencial, onde ocorre o trabalho de extração e análise dos custos possuindo dois servidores diretamente voltados para este assunto. No entanto, esta divisão apenas extrai os dados e envia aos seus clientes, em forma de relatório, para que estes possam analisar e tomar suas decisões com base nas informações geradas. O entrevistado entende como clientes, os grandes departamentos da Aeronáutica que são seis, chamados de Unidade de Controle de Gasto. Complementa dizendo que a análise não é simplesmente um número por isto a análise não é feita por esta divisão, pois é necessário vivenciar a situação para saber o que aquele número representa. Por isso quem trabalha no dia-a-dia poderá realizar esta análise com mais eficiência para que a informação subsidie a tomada de decisão.

Com relação à existência de um sistema de informação de custos anterior, o Comando da Aeronáutica não possuía um outro sistema de informação de custos. No entanto, já possuía a cultura de controle de custos por centro de custos desde a década de 70 e tais informações sempre foram alimentadas no SIAFI. Anteriormente para a extração destes dados no SIAFI era utilizado o SIAFI gerencial, mas pelas características do SIAFI gerencial tal consulta era limitada, mas os dados eram extraídos, trabalhados em planilha de Excel e enviado para as unidades. O advento do SIC trouxe mais agilidade, flexibilidade e presteza pela facilidade e flexibilidade da plataforma do sistema em DW. Tem-se, também, a cultura de acompanhamento mensal dos lançamentos contábeis para corrigir tempestivamente possíveis erros e alocações indevidas nos centros de custos para evitar a perda de informação e alocação de custos em centro de custos genéricos. Desta forma não houve nenhuma dificuldade na implementação do SIC, somente adaptação e aprendizado do sistema.

O entrevistado do Comando da Aeronáutica ainda complementa que a lógica da criação do centro de custos foi para apurar os custos por atividade para identificar o custo de cada atividade. No entanto utiliza-se o método direto, devido a dificuldade de identificar o que é despesa ou custo, por não ter uma linha de produção bem definida para isto. Na inserção dos dados é utilizado pelo método direto e a análise ocorre pontualmente pelo método ABC. Após escalonamento dos custos indiretos, tais ajustes são realizados em planilha de Excel.

Já a Marinha do Brasil, formalmente, o departamento de finanças e contabilidade incorporou a função de Órgão Central do Sistema de Custos do órgão, conforme prescrito no seu Regulamento e aprovado pela Portaria COrM nº 5, de 30 de abril de 2013. Nesta estrutura, possuem seis servidores para a realização desta atividade. No entanto, há na Marinha do

2 Não foram criadas ainda abas relativas aos centros de custos para estes procedimentos no Novo CPR.

Brasil uma cultura de apuração de custos anterior ao SIC, a experiência do Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) desde 1994. Segundo Santana (2013), o sistema foi criado em função da redução dos recursos orçamentários na década de 90 para que a houvesse melhor qualidade no gasto do recurso público, já que o mesmo se tornou escasso. O sucesso na sua implantação atribui-se também a estabilização da moeda advinda com o plano real.

Contudo, devido ao alto custo do sistema OMPS, a Marinha implantou apenas nas suas atividades consideradas por eles, de maior relevância. A lógica do sistema OMPS é o ABC, assim como os centros de custos informados no momento da liquidação no SIAFI que alimenta o SIC com tais informações e torna-se possível à retirada dos relatórios gerenciais que irão subsidiar o gestor na sua tomada de decisão.

Todavia, ao solicitar que fosse exemplificada, através de um fato real, a utilização do SIC para subsidiar a tomada de decisão, o mesmo informa que ainda não possui um caso concreto e que as informações tenham sido geradas do SIC, mas que havia um caso onde a OMPS subsidiou a decisão de extinguir a imprensa naval em 2004, conforme cita Santana (2014, p.17):

Neste contexto, é possível verificar que o Sistema OMPS permitiu à MB, a partir do melhor conhecimento dos custos de suas organizações, decidir pela extinção da Imprensa Naval que, além de deficitária, não era estratégica para as suas atividades. Além disso, o Sistema evidenciou a necessidade de reestruturação do Sistema de Saúde da Marinha e a reorganização administrativa do Laboratório Farmacêutico da Marinha (LFM).

Desta forma observa-se que a cultura de apuração de custos na Marinha já está consolidada, mesmo que a utilização do SIC, que teve o início da sua implantação em 2013, ainda esteja incipiente. Sendo assim, pode-se observar e concluir que ambos os órgãos já possuíam alguma cultura anterior na utilização dessas informações para tomada de decisão, mesmo que em outra plataforma e de forma incipiente, e este foi um fator determinante para facilitar a implantação e propiciar maior agilidade para que a informação gerada seja utilizada para a tomada de decisão.

Foi solicitado aos respondentes que informassem o nível de concordância quanto à avaliação do SIC na ótica do processo gerencial, nas perspectivas da eficácia, eficiência, efetividade e verificabilidade da informação, sendo evidenciado pela Tabela X que, possivelmente devido ao nível de implementação do SIC no órgão, há uma melhor avaliação das informações geradas no Comando da Aeronáutica.

Tabela X – Avaliação do SIC na ótica do processo gerencial

PROCESSO DE GESTÃO	Comando da Aeronáutica	Marinha do Brasil
Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da eficácia?	5	3
Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da eficiência?	5	4
Você acredita que a partir da apuração de Custos no Serviço Público é possível avaliar as decisões tomadas pelos gestores do ponto de vista da efetividade?	5	4
Você acredita que as informações de Custos no Serviço Público são oportunas e confiáveis, ou seja, por intermédio delas é possível representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável?	5	3
Média	5	3,5

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Quanto à avaliação do sistema em relação a sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação, O Comando da Aeronáutica o considera plenamente eficiente, eficaz e efetivo. Exemplifica a sua afirmação dizendo que especificamente no COMAER, as informações extraídas do SIC têm ajudado na busca incessante da eficácia e eficiência das principais atividades mensuradas, com ganho significativo na efetividade dos processos do COMAER. Completa mencionando a sua expectativa no que diz respeito à utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil: “Muito importante para atestar a qualidade do gasto público por parte dos gestores da administração pública”.

Já a Marinha do Brasil, informa na avaliação do sistema quanto a sua eficiência, eficácia e efetividade na geração da informação uma nota 4, numa escala de 1 a 5. Exemplifica a sua resposta dizendo que “O SIC permite o controle dos gastos efetuados em comparação com o planejado, desdobrando a informação por custos das unidades administrativas, ações e programas governamentais, tornando-se, assim, uma importante ferramenta de gestão para o setor público.” Completa mencionando a sua expectativa para a utilização da apuração de Custos com a finalidade de controle e tomada de decisões no Brasil: “A produção de informação útil, tempestiva e comparável ao longo do tempo”. No entanto, também afirma que a cultura da gestão e do controle eficientes sobre os recursos não estão ainda consolidadas o suficiente na Alta Administração dos órgãos públicos.

Tabela X – Avaliação do SIC na ótica da sua utilização

CARACTERÍSTICAS DA UTILIZAÇÃO DO SIC	Comando da Aeronáutica	Marinha do Brasil
Em sua opinião, o SIC gera informação útil?	5	4
Em sua opinião, o SIC é fácil de ser utilizado, isto é “amigável”?	5	3
O Sistema oferece informações de fácil compreensão e clareza?	5	4
O SIC é de fácil entendimento para um usuário que não foi treinado?	3	2
Em sua opinião, as informações geradas pelo SIC atendem às normas de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público?	5	4
Você acredita que o SIC oferece informações apuradas em custos?	5	3
Em sua opinião, o layout dos relatórios do SIC é compreensível?	5	4
Em sua opinião, as informações de Custos no Serviço Público são passíveis de comparabilidade no tempo ou entre organizações, serviços, objetos de custo comuns?	5	4
As informações de Custos no Serviço Público estão sempre disponíveis para uso imediato? Ou seja: A qualquer momento que seja necessário realizar uma consulta os dados estariam atualizados?	5	3
Em sua opinião, os benefícios propiciados pelas informações de Custos no Setor público, seja para controle ou tomada de decisão, superam os dispêndios necessários para obtê-las?	5	3
Em sua opinião, é possível que o Sistema de Custos no Setor público ofereça informações que detectem o mau uso dos recursos públicos?	4	4
Em sua opinião, as informações de Custos no Setor público podem promover a responsabilização de maus gestores?	4	4
Média	4,67	3,5

Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

A Tabela X apresenta a avaliação dos respondentes quanto às características da utilização do Sistema de Informação de Custos nos órgãos estudados, apresentando uma perspectiva superior para o Comando da Aeronáutica, cujo nível de implementação do sistema encontra-se em um nível mais avançado em comparação com a Marinha do Brasil, podendo ser uma justificativa para sua melhor utilização operacional e estratégica no órgão.

Diante das respostas encontradas nesta pesquisa e em trabalhos anteriores sobre o tema de custos no setor público e a influência da cultura organizacional para a adaptação as

mudanças ao ambiente externo, entende-se que no cenário atual que a parte técnica para a implantação do sistema de custos está estruturada. No entanto, há uma forte questão que trata da cultura organizacional que acaba por influenciar significativamente no processo de implantação e conseqüentemente na utilização desta informação para uma gestão dos recursos públicos mais eficientes, deixando a conclusão deste processo mais moroso.

Essa mudança de cultura se torna ainda mais complexa quando envolve uma implantação de um sistema de gestão na magnitude brasileira, devido a sua complexidade e volume expressivo de órgãos envolvidos na administração pública. Sechi (2009) corrobora afirmando que:

Uma reforma na administração pública acontece quando uma organização pública progressivamente muda suas práticas de gestão, modelo de relacionamento e retórica. Reformas da administração pública ocorrem em modelos organizacionais e reformas da administração pública diferentes contextos espaciais e temporais, sob a guarda de diferentes escopos e valores.

Sendo assim, é possível constatar o momento atual de implementação de uma reforma da administração pública em relação ao sistema de custos no governo federal com o objetivo de melhorar as práticas de gestão dos recursos públicos.

5. CONCLUSÃO

Diante do presente estudo é possível identificar que os órgãos estudados já tinham seus centros de custos determinados anterior a implantação do SIC despontaram e minimizaram as dificuldades no momento da sua implantação, pois os conceitos de custos já estavam conhecidos e frequentes na cultura temporal dos órgãos pesquisados. No entanto, identificou-se que a utilização dos dados gerados pelo SIC para tomada de decisão ainda é incipiente, devido a baixa demanda do gestor por tais informações.

A Marinha do Brasil apresentou uma experiência de utilização da informação de custos, porém gerada pelo sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços), sistema de custo anterior a SIC, implantado em suas atividades mais relevantes que subsidiou a decisão tomada que resultou na extinção da imprensa naval, por entenderem que seus custos poderiam gerar prejuízo aos cofres públicos.

Esta pesquisa não conseguiu identificar experiência de utilização do SIC para subsidiar tomada de decisão, o que possibilitaria concluir que falta conscientização do gestor público quanto à importância da utilização da informação gerada pelo novo sistema. Apesar disso, observa-se também uma melhor avaliação das informações geradas pelo SIC, bem como a utilização do sistema pelo Comando da Aeronáutica em comparação com a Marinha do Brasil, mas isso pode ser justificado pelo nível mais avançado de implementação do próprio sistema na entidade.

Conclui-se, também, que o sistema de informação de custos (SIC) é uma ferramenta importante para gerar informação que deverá ser utilizada para subsidiar o gestor em sua tomada de decisão, contudo, só o êxito na geração da informação fidedigna não é o suficiente para uma melhor gestão dos recursos públicos, pois há necessidade do gestor entender os benefícios que esse sistema pode lhe proporcionar durante sua gestão.

Embora tenha-se como limitação da pesquisa a impossibilidade de generalizar os resultados aqui encontrados, por estar situada em uma ciência social aplicada, a perspectiva analisada do sistema de custos das entidades permite um aprofundamento na experiência relatada por essas entidades, evidenciando um relato que pode contribuir na comparabilidade com estudos futuros, bem como de outros órgãos do setor público sobre a questão abordada neste estudo.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ARAÚJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do sistema de informação de custos**. 2011. 126f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de

Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 out. 2014.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de and BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Rev. Adm. Pública [online]**. 2011, vol.45, n.5, pp. 1565-1586.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 16 abr. 2014.

COMANDO DA MARINHA. Diretoria de Coordenação do Orçamento da Marinha (COOrM). **Regulamento da Diretoria de Finanças da Marinha**. Brasília, DF, 2013.

DIAS, Hélio de Lara; GONDRIGE, Enalto de Oliveira; CLEMENTE, Ademir; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, ISSN 1646-6896, nº 5, julio/diciembre 2009

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 48(1):183-206, jan./fev. 2014

GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público: O caso do Governo Federal**. Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2010.

HOLANDA, V. B. **Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico** – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na coordenadoria de controle interno da secretaria da fazenda do estado de São Paulo. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo. 2002.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**: Administre seus custos para ser mais competitivo. 1º ed. São Paulo: Futura, 1998

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 44(4):791-820, jul./ago. 2010

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

MONTEIRO, B. R. P., PEREIRA, M. C. E., dos SANTOS, W. V., de HOLANDA, V. B. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf> Acesso em: 16 abr. 2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SANTANA, Esdras Carlos de. **Transparência do Gasto Público**: Indicadores para Avaliação de Gestão. O emprego do sistema de informação de custos (SIC) do governo federal na Marinha do Brasil: Uma análise gerencial dos custos no setor público. Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval. Rio de Janeiro, RJ, 2014.

SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos. **A cultura organizacional e o custeio variável**: Um Estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil. Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, 2012.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

STN – **Decreto número 92.452**, disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/index.asp> Acesso em: 16 abr. 2014.

STN. **Cartilha Nova Contabilidade e Gestão Fiscal**: Modernização da Gestão Pública, disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2014.

STN, S. d. (s.d.). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, Volume II. disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 15 de dezembro de 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade. THEOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 96 p.