

CUSTO DA FORMAÇÃO DE UM SOLDADO RECRUTA DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Aluno: Bruno Fulop¹

Orientador: Prof. Dr. Ariel Behr

RESUMO

Em conformidade com o novo conceito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as entidades públicas passaram a se deparar com algumas obrigações legais, como a obrigatoriedade de desenvolver um Sistema de Informação de Custos. A sociedade está caracterizada por uma nova cultura de gastos, ou seja, há uma necessidade de gastar bem e adequadamente, de forma eficiente. Um dos maiores objetivos desta implementação é justamente o fornecimento de informações para uma alocação mais eficiente do gasto público. Deve-se também atentar, principalmente, às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica, que norteiam todos os procedimentos adequados para a implantação do sistema. Para tanto, este trabalho tem como perspectiva o avanço das informações de custos para uma melhor tomada de decisão no âmbito de uma Organização Militar, sempre em conformidade com a referida norma; a ênfase se dá na formação do recruta durante o ano. A pesquisa compreende principalmente o levantamento de dados e a análise de conteúdo. Seus resultados informam que os custos advindos da formação do recruta foram satisfatórios, principalmente em face dos seguintes itens: comparabilidade com outro estabelecimento semelhante, fidedignidades das informações retiradas de documentos oficiais e o compromisso que o Exército tem com seu valor social para a sociedade. Todos esses atributos estão diretamente correlacionados com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Sistema de Informação de Custos. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica.

COST OF TRAINING A SOLDIER OF THE BRAZILIAN ARMY RECRUITS

ABSTRACT

According to the new concept of Applied Accounting to Public Sector, the public entities began to be confronted with some legal obligations, such as the obligation to develop and information system of costs. The society is characterized by a new culture of spending, meaning, there is a need to spend it well and properly, efficiently. One of the major objectives of this change is exactly the provision of information to a more efficient allocation of public expenses. It is important to pay attention, mainly, to the Brazilian Norms of technical Accounting, that guide every proper procedure to the system implementation. Therefore, this work has with perspective the progress of cost information to a better decision making in the

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Artigo apresentado em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Dr. Ariel Behr, no primeiro semestre de 2014. E-mail: brunofulop@yahoo.com.br.

context of a Military Organization, always according to the above mentioned standart; the emphasis is on recruits formation during the year. The researth is mainly about survey data and analysis of content. Its results indicates that the costs arising from the recruits training were satisfactory, mainly due to the following items: comparability with other similar establishment, reliability of information taken from official documents end the compromise that the army has with its social value to society. All of these attributes are directly related with the Brazilian Norms of Technical Accounting.

Keywords: Accounting Applied to the Public Sector. Cost Information System. Brazilian Norms of Technical Accounting.

1 INTRODUÇÃO

Diante do contexto econômico e da realidade brasileira, onde há uma intensificação da crise fiscal do Estado e maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas, visto que os recursos estão cada vez mais escassos (MOURA, 2003). Observa-se a necessidade da contabilidade de custos na administração pública desde 1964, com a Lei n.º 4320, e, posteriormente, com o Decreto-Lei n.º 200, de 1967, e, já na década de 1980, com o Decreto n.º 93.872. Além disso, na Constituição Federal existem dispositivos legais que apontam a obrigatoriedade de se apurar os custos na administração pública e evidenciar os resultados de sua gestão. Para tanto, as entidades públicas estão sendo levadas à implantação de um Sistema de Informações de Custos (SIC).

O SIC tem por objetivo fornecer informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente do gasto público (MACHADO, 2005). Sua implantação atende ao art. 50, § 3.º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual determina que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Nesse cenário, o Exército Brasileiro tomou a iniciativa para implantar um sistema de custos que pudesse auxiliar na qualidade da aplicação e alocação de seus recursos, visando impor o controle das finanças públicas e direcionar a busca da eficiência gerencial e de uma gestão eficaz. Assim, o objetivo do presente artigo está em definir o custo da formação de um soldado recruta em uma Organização Militar, partindo dos dados do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) do Exército Brasileiro.

Este trabalho se justifica no momento em que a introdução da abordagem da mensuração de custos na gestão pública do governo federal vem integrar “uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e

importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos” (MACHADO; HOLANDA, 2010). No setor público brasileiro, a análise de custos, de forma sistêmica e institucionalizada, praticamente inexistia até meados do ano de 2010 e, com a recente implantação do SIC, o maior desafio do sistema é produzir informações úteis para os gestores federais, pois a vitalidade de um sistema de informação está diretamente relacionada com o uso que se faz das informações geradas (ARRUDA; ARAÚJO, 2011).

2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Pública vem passando por inúmeras mudanças que são relevantes para o desenvolvimento da contabilidade no setor público. Com esse entendimento, Kohama (2010, p. 26) define: "Contabilidade pública é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública; o patrimônio público e suas variações."

Além disso, Arruda e Araújo (2009, p. 18) conceituam:

A contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno.

Pode-se afirmar que a contabilidade pública tem como principal alvo o controle e a demonstração das contas públicas. Segundo Castro e Garcia (2008), “o objetivo da Contabilidade Pública, desde o seu nascedouro, foi o de fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, da mensuração e da explicação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidos pelos contadores.”

Com o processo de convergência da ciência contábil brasileira e uma eventual mudança de comportamento dos envolvidos na contabilidade, é notório que a Contabilidade Pública está sendo inserida num ambiente mais voltado para o controle do patrimônio e do social.

O controle patrimonial se revela com bastante consideração e relevância na devida apuração dos custos, para assim obter uma alocação dos recursos de uma forma mais eficiente.

Destarte, a NBC T 16.11 afirma:

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Nesse contexto, observa-se a importância que as entidades públicas vêm demonstrando quando o assunto é custos, relacionados principalmente com as mudanças de hábitos da sociedade que, hoje, dá mais valor ao consumo consciente e eficiente dos recursos que estão cada vez mais escassos.

2.1 OS DESAFIOS DE UMA NOVA CULTURA NO SETOR PÚBLICO

O setor público no Brasil vem passando por grandes evoluções por meio de uma Reforma de Gestão Pública em que há uma relação um tanto quanto estreita quando se fala em apuração de custos. Segundo Martins (2010), a contabilidade de custos foi descrita como:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação das informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Diante disso, é dada grande importância na mensuração dos custos da administração pública, sobretudo na forma de alocação desses custos e na grande influência que pode gerar na administração do orçamento e na utilização de uma maneira mais eficiente dos recursos. O grande desafio da administração pública está em como começar a mudar a cultura gerencial predominante, romper o atual círculo vicioso que tem como foco exclusivamente os orçamentos e estabelecer uma nova relação de forma a poder recompensar e incentivar a racionalização dos gastos, com o intuito de aprimorar a gestão de projetos e programas de interesse público.

A nova cultura no setor público pode ser ilustrada na seguinte mudança de hábito, conforme Quadro 1 a seguir:

ORÇAMENTO	
Hábito Anterior	Nova Cultura
É necessário gastar, ou seja, zerar a dotação.	É necessário economizar, ou seja, gastar bem.
Quanto mais gastar melhor.	Gastar adequadamente, de forma eficiente.

Quadro 1: Mudança de hábitos

Fonte: Adaptado da apresentação de Victor Branco de Holanda no Seminário de Informação de Custos da Administração Pública Federal.

Dentro dessa ótica, as instituições públicas vêm se esforçando e investindo de maneira gradual, porém ostensiva para atingir seus objetivos, sobretudo na implementação de um sistema de custos, para, dessa maneira, cultivar essa mudança de cultura construída pelo mercado e pela sociedade.

2.2 CONTEXTO HISTÓRICO

A preocupação com os custos no setor público é bastante recente, porém o conceito de custos na legislação brasileira vem desde a vigência da Lei 4.320/64. A partir daí é que a disciplina de custos passou a fazer parte da Contabilidade Pública, porém se restringia à área industrial.

Art. 85 Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir 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. 99 Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação de custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum (Lei 4.320/64).

Após a mudança do perfil da contabilidade de custos no setor público, a legislação brasileira obteve alguns avanços tanto na mentalidade quanto na forma de apuração dos custos. Assim, em 25 de fevereiro de 1967, o Decreto Lei n.º 200, em seu art. 79, buscou a modernização da Administração Pública, passando por uma ampla reforma administrativa, onde foi direcionado à criação de uma Administração Gerencial no setor público. Nele as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à área industrial.

Apesar da evolução, a apuração dos custos ainda necessitava de uma regulação mais detalhada; foi assim que o Decreto Presidencial n.º 93.872/86 detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem das informações pertinentes para permitir essa

evidenciação, a saber:

Art.137 A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional. § 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

De acordo com as circunstâncias supracitadas, a administração pública entendeu que era de extrema importância formalizar uma estrutura específica vinculada em lei. Destarte, foi promulgada, em 4 de maio de 2010, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que visa à implantação de um sistema de custos na administração pública, instituindo normas e estabelecendo, em seu parágrafo 3.º do art. 50, que “A Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A fragilidade de controle de custos nas três esferas da Administração Pública é histórica, não havendo controle sobre a eficiência dos gastos públicos. Segundo Figueiredo e Nóbrega (2011), “a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços”. Finalmente, após todos esses esforços da Administração Pública com a finalidade de regular um sistema de custos no setor público, em 6 de fevereiro de 2001, a Lei 10.180 organizou e disciplinou o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedendo à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.

Destaca-se também o Acórdão n.º 1.078, do TCU, que determina providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de um sistema de custos, além da Portaria Interministerial n.º 945, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”, além do Decreto n.º 6.976, que dispõe sobre o sistema de Contabilidade Federal.

2.3 O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E SUA IMPORTÂNCIA PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Um sistema de informação, de acordo com Laudon e Laudon (2007, p. 9), pode ser definido como “um conjunto de componentes inter-relacionados que coletam (ou recuperam), processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle de uma organização”. Assim, o SIC é uma ferramenta que busca o aprimoramento da gestão de custos, desempenhando papel relevante nas organizações. Conforme ressaltam Machado e Holanda (2010), o sistema foi concebido para ser utilizado, principalmente, como apoio à gestão pelos órgãos executores das políticas públicas, com o intuito de subsidiá-los no processo de tomada de decisão.

Conforme avaliam Kladi e Ferrari (2011), o SIC pode ser visto como uma ferramenta importante do planejamento governamental, uma vez que as informações de custos são utilizadas como insumo à projeção de cenários e à gestão voltada a resultados fixados nas diretrizes estratégicas, que podem ser controlados por meio de indicadores de desempenho. De acordo com a NBC T 16.11, o objetivo do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) normatiza o seguinte:

3. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:
 - (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
 - (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
 - (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
 - (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
 - (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O Sistema de Informação de Custos vem crescendo gradualmente no setor público, sendo motivado pela necessidade de lidar com os crescentes níveis de endividamento público e orçamentos reduzidos, bem como pela crítica pública relacionada à gestão de governo, demonstrando assim a importância da implantação de um SIC eficiente e eficaz para reduzir sobremaneira as deficiências da gestão pública. Além disso, o a NBC T 16.11 (2011) reforça: “O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público”.

2.4 SISTEMA GERENCIAL DE CUSTOS (SISCUSTOS)

O SISCUSTOS é um sistema de informação de custos implantado no Exército Brasileiro, no qual visa atender os instrumentos legais e otimizar a gestão no âmbito das Organizações Militares. O Exército Brasileiro, em sintonia com a crescente tendência de imprimir ao setor público os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, efetividade e avaliação de desempenho, concluiu, ao final do exercício financeiro de 2008, a implantação do Sistema Gerencial de Custos (SISCUSTOS) em todas as suas Organizações Militares (OMs).

Sendo assim, foi formulada, pelo Comandante do Exército, uma diretriz que se enquadra na Portaria n.º 932, de 19 de dezembro de 2007, onde aprova as normas de funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército.

A concepção geral do Sistema Gerencial de Custos do Exército, elaborada pela Portaria 932/2007, conceitua o SISCUSTOS da seguinte maneira:

Art 4º O Sistema Gerencial de Custos do Exército (SISCUSTOS) é um sistema corporativo, de desenvolvimento contínuo e evolutivo, que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, integrar processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas, destinados à produção de conhecimentos com qualidade e oportunidade necessária ao controle automatizado e ao gerenciamento dos custos das atividades (rotinas) realizadas pelas OM do Exército Brasileiro.

Art 5º O SISCUSTOS é, também, um sistema de informações gerenciais e de apoio à decisão.

Diante do exposto e para melhor esclarecimento, será apresentado, de maneira sucinta e objetiva, o método de custeio, os objetivos do sistema, algumas características pertinentes ao seu desenvolvimento, à sua implantação e estrutura, e aos sistemas corporativos.

2.5 AS NBCASPs E OS MÉTODOS DE CUSTEIO

De acordo com a NBCASP, Método de Custeio refere-se ao método de apropriação de custos. Está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais são: direto, variável, absorção, por atividade ou ABC e pleno. Sendo assim, cabe à entidade, por meio de seus gestores, decidir qual método será utilizado.

Desta maneira, o Manual do Usuário do Sistema Gerencial de Custos afirma:

O Sistema tomará por base o custeio baseado nas atividades administrativas, mais conhecido por método ABC (Activity Based Costing), sobre o qual serão aplicados conceitos peculiares à Instituição, e terá como fonte de dados as listas das atividades

das organizações, os direcionadores de atividades, os objetos de custo e informações extraídas de sistemas corporativos em uso no Exército, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema de Controle Físico (SISCOFIS), que é um módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX), o Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (SIAPPES) e o Sistema de Retribuição no Exército.

Ainda segundo o Manual, “O mapeamento, seguido da aferição dos custos das atividades das organizações militares do Exército, identificará aquelas que agregam ou não valor aos bens e serviços produzidos”.

Os benefícios do ABC dependem da natureza do negócio e da capacidade da organização em desenvolver a implementação do método. Conforme Nakagawa (2001), o custeio baseado em atividades possibilita a análise do comportamento dos custos de cada atividade, estabelecendo relações entre elas e os recursos que consumiram, independentemente de fronteiras departamentais. Isso permite a identificação dos fatores que levam a entidade a incorrer nos custos decorrentes dos seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a clientes ou outras entidades internas e externas.

Apesar de o SISCUSTOS apresentar o método de custeio ABC, será necessária, para uma melhor visualização e, conseqüentemente, melhor eficiência do estudo de caso, a utilização do método de custeio por absorção.

Para Martins (2010), custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço da produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Explica Wernke (2004):

O Custeio por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fábrís, querem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período. Com isso, os produtos “absorvem” todos os gastos classificáveis como custos – matérias-primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel do prédio industrial etc., independente de sua natureza, se custo fixo ou não, se custos diretos ou não.

Sendo assim, todos os custos dentro do ciclo operacional interno são absorvidos aos produtos ou serviços, de forma que se possam obter, com maior clareza e objetividade, os custos relacionados àquele produto em questão.

Como em qualquer método, há vantagens e desvantagens na sua operacionalização, e no custo por absorção não pode ser diferente. Dessa forma, Leoni (1996) considera como vantagens e desvantagens os seguintes aspectos, conforme Quadro 2 a seguir:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Considera o total dos custos por produto.	Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos.
Formação de custos para estoque.	Não evidencia a capacidade ociosa da entidade.
Permite a formação de custos por centros de custos.	Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos.

Quadro 2: Vantagens e desvantagens do custeio por absorção
 Fonte: Adaptado de Leoni (1996).

Neste contexto, Meglioni (2001) escreve que a dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins que se propõe.

Para tanto, deve o gestor ficar em contato direto com a produção para arbitrar de maneira mais eficiente à base de rateio, pois somente assim poderá obter resultados significativos para sua tomada de decisão.

3 MÉTODO DA PESQUISA

O método utilizado é uma pesquisa qualitativa, na qual considera uma relação entre o mundo e o sujeito onde pode ser traduzida em números, na forma de um estudo de caso, obtendo um resultado da pesquisa. De acordo com Flick (2009), pesquisa qualitativa é definida como a

[...] escolha adequada de métodos e teorias convenientes; no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas; nas reflexões dos pesquisadores a respeito de suas pesquisas como parte do processo de produção do conhecimento; e na variedade de abordagens e métodos.

E o enquadramento, enquanto estudo de caso, baseia-se no entendimento de que a presente pesquisa é “um tipo de estudo circunscrito a uma ou poucas unidades, podendo ser uma pessoa, família, grupos, entidades, organizações, comunidade, país. Tem caráter principal de profundidade e detalhamento de fatos e também pode ser realizado em campo”, como afirmam Kahlmeyer-Merten *et al.* (2007).

A operação, diante de seus objetivos, se dará por meio de uma pesquisa descritiva e analítica. Conforme citado por Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Já a pesquisa analítica, segundo Kahlmeyer-Merten *et al.* (2007), “aborda os problemas delimitados em sua alçada um a um, decompondo-os em elementos. Assim, a análise é a

tentativa de entender a situação total de um objeto a partir de seus termos”.

Para coleta de dados, serão utilizadas as técnicas de análise de documentos e observação não participante, estando apresentados seus procedimentos no próximo capítulo deste Artigo. A análise de documentos implica aplicação de processos técnicos relativamente precisos, não se devendo preocupar apenas com aspectos formais; estes servem somente como indicadores de atividade cognitiva. No que diz respeito à observação não participante, Marconi e Lakatos (2003) descrevem que é uma proposta onde

[...] o pesquisador toma contato com a comunidade, grupo ou realidade estudada, mas sem integrar-se a ela: permanece de fora. [...] Presencia o fato, mas não participa dele; não se deixa envolver pelas situações; faz mais o papel de expectador. Isso, porém, não quer dizer que a observação não seja consciente, dirigida, ordenada para um fim determinado. O procedimento tem caráter sistemático.

Por fim, para análise dos dados coletados, utilizaremos a técnica da análise dos conteúdos. Para Bardin (2009), a análise de conteúdo, enquanto método, torna-se um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção trata da apresentação da unidade de análise de acordo com a apuração dos custos na formação do recruta em uma Organização Militar. A organização a ser estudada é da Região Sul do Brasil, todavia não é identificada no presente Artigo.

4.1 ANÁLISE DO PROBLEMA

Diante do objetivo deste trabalho, os processos e as maneiras que foram ensejados para se atingir os resultados esperados foram os seguintes: primeiramente, foi observada a incompatibilidade da utilização do SISCUSTOS, visto que este sistema trabalha com custo por atividades, em que considera que todas as atividades desenvolvidas são geradoras de custos e consomem recursos, relacionando as atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles. E como o foco do trabalho é a apuração dos custos na formação do recruta, ou seja, na "produção" deste, ficou mais evidente a utilização do custo por absorção, em que são apropriados todos os custos relacionados à produção.

Após esta análise primordial para a execução do trabalho, iniciou-se a coleta dos dados

pertinentes ao trabalho, buscando-se estar sempre de acordo com as normas elencadas na NBC T 16.11. Para tanto, foi realizada uma espécie de força-tarefa para garantir a credibilidade do trabalho, na qual foram observadas, *in loco*, todas as atividades pertinentes à formação do recruta.

Na referida coleta, foi observada detalhadamente toda a mão de obra utilizada na formação do recruta, utilizando-se do mecanismo de rateio e proporcionalidade quando necessário. Além disso, foram elencados todos os gastos referentes à munição, saúde, alimentação, combustíveis, instruções, fardamento e concessionárias.

Todos os dados coletados foram armazenados em uma planilha dividida por tipo de gasto; assim, após a apuração total dos custos, foram distribuídos ou absorvidos pelo total de recrutas formados no período. Vale ressaltar que o período mencionado são 10 meses, pois o recruta foi incorporado em março de 2013 e licenciado em janeiro de 2014.

4.2 COLETA DE DADOS

Toda coleta de dados foi realizada no interior da Organização Militar estudada com base documental. O primeiro passo foi estudar e alocar as despesas em espécies de centros de custos, onde foi dividido da seguinte forma:

- Custo com equipe de instrução;
- Custo com a equipe administrativa;
- Custo com combustível;
- Custo com alimentação;
- Custo com munição;
- Custo com fardamento;
- Custo com saúde;
- Custo com concessionária;
- Créditos recebidos da Gestão do Tesouro.

Dessa forma, cada seguimento teve sua análise e apuração de custos de acordo com suas peculiaridades, sofrendo rateios quando necessário, sendo explicados e analisados em cada quadro a seguir:

QUADRO 1	
CUSTO COM A EQUIPE DE INSTRUÇÃO	VALOR R\$
Remuneração Instrutores Anual	1.178.590,90

Remuneração Recrutas Anual	1.288.800,00			
TOTAL (10 MESES)	2.467.390,90			
EQUIPE DE INSTRUÇÃO/INSTRUENDOS				
SUBUNIDADE	EFETIVO	REMUN UNITÁRIA	REMUN TOTAL	POSTO / GRAD
S_UN1	1	6.471,92	6.471,92	Tenente
	4	2.850,68	11.402,72	3º Sargento
	55	537,00	29.535,00	Recruta
S_UN2	2	6.471,92	12.943,84	Tenente
	8	2.850,68	22.805,44	3º Sargento
	3	1.852,65	5.557,95	Cabo
	1	1.399,56	1.399,56	Soldado
	79	537,00	42.423,00	Recruta
S_UN3	1	6.471,92	6.471,92	Tenente
	3	2.850,68	8.552,04	3º Sargento
	2	1.852,65	3.705,30	Cabo
	27	537,00	14.499,00	Recruta
S_UN4	2	6.471,92	12.943,84	Tenente
	8	2.850,68	22.805,44	3º Sargento
	2	1.399,56	2.799,12	Soldado
	79	537,00	42.423,00	Recruta
TOTAL	277	-	246.739,09	-
Documento comprobatório: Ficha financeira do Setor de Pagamento e Lei n.º 12.778/2012.				

O custo com a equipe de instrução foi a remuneração integral dos militares diretamente envolvidos com a formação, visto que a existência dos instrutores se dá somente pelo fato de haver a formação do recruta. Além disso, foi levada em consideração a duração do curso, que é de 10 meses por ano.

QUADRO 2	
CUSTO COM A EQUIPE ADMINISTRATIVA	VALOR R\$
Remuneração Administrativo S_UN1 (47,8%)	125.790,29
Remuneração Administrativo S_UN2 (54,1%)	192.483,53
Remuneração Administrativo S_UN3 (18,4%)	51.467,56
Remuneração Administrativo S_UN4 (53,3%)	178.793,14

TOTAL (10 MESES)		548.534,52		
EQUIPE ADMINISTRATIVA				
SUBUNIDADE	EFETIVO	REMUN UNITÁRIA	REMUN TOTAL	POSTO / GRAD
S_UN1	1	7.408,07	7.408,07	Capitão
	1	4.779,95	4.779,95	Sub-Tenente
	1	4.227,90	4.227,90	1.º Sargento
	2	2.850,68	5.701,36	3.º Sargento
	3	1.399,56	4.198,68	Soldado
S_UN2	1	7.408,07	7.408,07	Capitão
	1	4.779,95	4.779,95	Sub-Tenente
	1	4.227,90	4.227,90	1.º Sargento
	2	2.850,68	5.701,36	3.º Sargento
	5	1.852,65	9.263,25	Cabo
	3	1.399,56	4.198,68	Soldado
S_UN3	1	7.408,07	7.408,07	Capitão
	1	4.779,95	4.779,95	Sub-Tenente
	1	4.227,90	4.227,90	1.º Sargento
	1	3.651,60	3.651,60	2.º Sargento
	2	1.852,65	3.705,30	Cabo
	3	1.399,56	4.198,68	Soldado
S_UN4	1	7.408,07	7.408,07	Capitão
	1	4.227,90	4.227,90	1.º Sargento
	1	3.651,60	3.651,60	2.º Sargento
	2	2.850,68	5.701,36	3.º Sargento
	3	1.852,65	5.557,95	Cabo
	5	1.399,56	6.997,80	Soldado
TOTAL	43	-	123.411,35	-

Documento comprobatório: Ficha financeira do Setor de Pagamento e Lei n.º 12.778/2012.

Já o custo com a equipe administrativa foi a remuneração parcial dos militares

indiretamente envolvidos com a formação; são aqueles militares que compõem as atividades administrativas de cada Companhia. A parcialidade compreende a percentagem de recrutas com relação ao efetivo total de cada Companhia e a duração do curso (10 meses). Assim como no item anterior, para fins de melhor compreensão, o quadro foi dividido nas 04 Subunidades que formam a Organização Militar estudada.

QUADRO 3			
CUSTO COM COMBUSTÍVEL	VALOR R\$		
Gasolina	878,50		
Óleo Diesel	3.307,50		
TOTAL	4.186,00		
COMBUSTÍVEL			
TIPO	QNT (Litros)	VALOR UNIT	VALOR TOTAL
Gasolina	350	2,51	878,50
Diesel	1.750	1,89	3.307,50
TOTAL	2.100	-	4.186,00
Documento comprobatório: Mapa mensal de consumo e Notas Fiscais.			

No custo com combustível, foram efetivamente alocados ao recruta apenas os combustíveis operacionais, os quais compreendem os consumos realizados para a execução das instruções relativas à sua formação.

QUADRO 4			
CUSTO COM ALIMENTAÇÃO	VALOR R\$		
Etapa	100.742,40		
TOTAL (10 MESES)	100.742,40		
ALIMENTAÇÃO – ETAPA			
MÊS	QNT	ETAPA	VALOR (R\$)
Março	15.840	4,77	75.556,80
Abril – Dezembro	5.280	4,77	25.185,60
TOTAL	21.120	-	100.742,40
Documento comprobatório: Portaria 1233/M.			

O custo com alimentação também foi relacionado somente com o que efetivamente fora consumido durante a formação do recruta, tomando-se por base o valor da etapa alimentação, estabelecido em Portaria do Ministério da Defesa. Para tanto, o cálculo da quantidade de etapas foi dividido em duas partes: em março, foram 03 (três) etapas

compreendidas por café, almoço e janta; e nos meses de abril a dezembro, foram apenas as etapas referentes ao almoço.

QUADRO 5			
CUSTO COM MUNIÇÃO	VALOR R\$		
Munições	10.067,94		
TOTAL	10.067,94		
MUNIÇÃO			
TIPO	QNT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL
Chumbinho	3.000	0,02	60,00
Traçante	518	3,70	1.916,60
M1	4.066	1,99	8.091,34
TOTAL	7.584	-	10.067,94
Documento comprobatório: Relatório de consumo do SISCOFIS.			

O custo com munição utiliza a mesma linha de raciocínio formada pelo consumo de alimentação, ou seja, somente foi contabilizada a munição utilizada na formação, ou seja, na instrução de tiro, sendo também um custo direto alocado ao recruta.

QUADRO 6				
CUSTO COM FARDAMENTO	VALOR R\$			
Fardamentos	132.995,04			
TOTAL	132.995,04			
FARDAMENTO				
TIPO	QNT	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR DEPRECIADO
Agasalho TFM – 2 anos	240	19,00	4.560,00	2.280,00
Blusa Combate camuflada – 1 ano	480	-	-	-
Blusa de serviço camuflada – 1 ano	480	-	-	-
Boina VO – 1 ano	240	23,50	5.640,00	5.640,00
Cachecol de lã VO – 5 anos	240	-	-	-

Calça camuflada – 1 ano	480	-	-	-
Calção TFM – 1 ano	480	5,07	2.433,60	2.433,60
Camiseta camuflada – 1 ano	720	6,89	4.960,80	4.960,80
Camiseta branca TFM – 1 ano	480	4,14	1.987,20	1.987,20
Capuz de lã VO – 5 anos	240	-	-	-
Ceroula de algodão – 1 ano	240	12,25	2.940,00	2.940,00
Cinto nylon VO – 2 anos	240	1,66	398,40	199,20
Colcha de algodão branca – 5 anos	480	20,28	9.734,40	1.946,88
Coturno – 1 ano	480	66,00	31.680,00	31.680,00
Fivela metal preta – 5 anos	240	1,99	477,60	95,52
Fronha branca – 4 anos	480	2,50	1.200,00	300,00
Gorro camuflado – 1 ano	480	4,95	2.376,00	2.376,00
Japona de campanha – 5 anos	240	58,60	14.064,00	2.812,80
Lençol branco – 4 anos	480	27,70	13.296,00	3.324,00
Luva de lã VO – 2 anos	240	8,95	2.148,00	1.074,00
Meia branca – 1 ano	480	1,77	849,60	849,60
Meia VO – 1 ano	720	3,00	2.160,00	2.160,00
Sandália de borracha – 1 ano	240	4,35	1.044,00	1.044,00
Sapato Tipo tênis preto – 1 ano	480	39,00	18.720,00	18.720,00
Suéter de lã VO – 3 anos	240	41,70	10.008,00	3.302,64
Toalha de banho – 1 ano	480	13,50	6.480,00	6.480,00
Toalha de rosto – 1 ano	480	4,66	2.236,80	2.236,80
Conjunto Camuflado – 1 ano	480	70,70	33.936,00	33.936,00
Bandeira Emborrachada – 1 ano	240	0,90	216,00	216,00
TOTAL	11.520	-	173.546,40	132.995,04
Documento comprobatório: Quadro dotação e Guia de Fornecimento				

O custo com fardamento toma por base a quantidade de cada item que cada recruta recebe para a realização de sua formação. Neste caso, o recruta recebeu uma quantidade estabelecida pelas diretrizes do Comando, e como cada item sofre uma depreciação diferente, foi calculado individualmente conforme estabelece o Regulamento de Uniformes do Exército.

QUADRO 7	
CUSTO COM SAÚDE	VALOR R\$
Medicamentos	37.805,90
TOTAL (48,5%)	18.335,86
SAÚDE	
TIPO	VALOR (R\$)
Gás Engarrafado	12.256,00
Material Farmacológico	19.054,24
Material Odontológico	3.511,30
Material Hospitalar	2.984,36
TOTAL	37.805,90
Documento comprobatório: Relatório de consumo do SISCOFIS.	

Em relação ao custo com saúde, o consumo deu-se de acordo com o percentual de recrutas em relação ao efetivo total da Organização Militar estudada, em virtude de a Seção de Saúde prover serviços e medicamentos para todos os militares. Conforme o controle de efetivo da Organização Militar estudada, em 2013, eram 494 militares, sendo 240 recrutas, ou seja, 48,5% do efetivo total.

QUADRO 8			
CUSTO COM CONCESSIONÁRIAS	VALOR R\$		
Água	93.752,83		
Energia	-		
Telefone	-		
TOTAL	93.752,83		
ÁGUA			
MÊS	MÉDIA (JAN/FEV)	VALOR MENSAL	DIFERENÇA
Março	12.399,03	32.435,96	20.036,93
Abril	12.399,03	22.905,93	10.506,90

Maio	12.399,03	18.930,00	6.530,97
Junho	12.399,03	29.044,40	16.645,37
Julho	12.399,03	17.125,00	4.725,97
Agosto	12.399,03	15.231,36	2.832,33
Setembro	12.399,03	21.300,00	8.900,97
Outubro	12.399,03	16.920,48	4.521,45
Novembro	12.399,03	21.925,00	9.525,97
Dezembro	12.399,03	21.925,00	9.525,97
TOTAL	-	-	93.752,83

Documento comprobatório: Consulta ao espelho SIAFI.

No gasto com as concessionárias, o custo foi baseado apenas no consumo de água, já que o consumo de energia e telefone não tem relação direta com a formação do recruta, e ainda, após análise dos dados, não foram observadas diferenças entre o consumo dos meses em formação e dos meses sem formação. Assim, apurou-se apenas o consumo de água, alocado da seguinte maneira: foi estabelecida uma média de janeiro e fevereiro, assim o valor alocado aos recrutas foi a diferença entre o valor mensal e a média calculada.

QUADRO 9		
CRÉDITOS RECEBIDOS GESTÃO DO TESSOURO	VALOR R\$	
Créditos	7.100,00	
TOTAL	7.100,00	
GESTÃO DO TESSOURO		
TIPO	Natureza da Despesa	VALOR
Instrução Individual Básica	30 (consumo)	2.100,00
Instrução Individual de Qualificação	30 (consumo)	5.000,00
TOTAL	-	7.100,00

Documento comprobatório: Consulta ao espelho SIAFI.

Por fim, os créditos recebidos da Gestão do Tesouro foram gastos conforme os recursos transferidos para a Organização Militar estudada. Esses gastos foram exclusivamente para material de consumo utilizado nas instruções.

QUADRO 10	
CUSTO-RECRUTA-ANO	
Total dos Custos	3.383.105,49
Efetivo de Recrutas	240
CUSTO ANUAL	14.096,27

CUSTO UNITÁRIO		
Custo	Valor Anual	Valor Mensal
Equipe Instrução	10.280,80	856,73
Equipe Administrativa	2.285,56	190,46
Combustível	17,44	1,45
Alimentação	419,76	34,98
Munição	41,95	3,50
Fardamento	554,15	46,18
Saúde	76,40	6,37
Concessionária	390,64	32,55
Gestão do Tesouro	29,58	2,47
Total	14.096,27	1.174,69
O valor do soldo do recruta (R\$537,00) representa 45,7% do seu custo mensal.		

OBSERVAÇÕES
OBS1: O ANO DE INSTRUÇÃO É EQUIVALENTE A 10 MESES.
OBS2: O RATEIO DA EQUIPE ADMINISTRATIVA E DOS MEDICAMENTOS É BASEADO NA QUANTIDADE PROPORCIONAL DE RECRUTAS.
OBS3: O FARDAMENTO É DEPRECIADO CONFORME REGULAMENTO DE UNIFORMES DO EXÉRCITO.
OBS4: O GASTO COM TELEFONE NÃO ENTRA NA BASE DE CUSTO.
OBS5: O CONSUMO DE ÁGUA FOI REALIZADO DE ACORDO COM A DIFERENÇA ENTRE OS MESES DE REALIZAÇÃO DO CURSO E OS MESES SEM A REALIZAÇÃO DO CURSO.
OBS6: O CONSUMO DE ENERGIA NÃO ENTRA NA BASE DE CUSTO.
OBS7: O CÁLCULO DAS QUANTIDADES DE ETAPAS-ALIMENTAÇÃO FOI DE ACORDO COM O DESENVOLVIMENTO DO CURSO: MARÇO (INTERNATO) E ABRIL A DEZEMBRO (EXPEDIENTE).

Nesses três últimos quadros, observa-se respectivamente o custo total anual; o custo unitário, onde se conclui que o soldo de cada recruta equivale a 45,7% do custo, evidenciando assim um custo relativamente baixo; e as observações explicando como foi conduzida a forma de alocação dos custos.

4.3 COMPARAÇÃO COM A NBC T 16.11

Como explicado anteriormente, foi utilizado, para este estudo, o custeio por absorção, no qual o recruta absorve todos os custos relativos à sua formação. Neste tópico, será

realizada a comparação do estudo à luz da NBC T 16.11, onde se encontram todas as normas relacionadas aos custos no setor público.

A devida comparação será estruturada da seguinte forma: serão retiradas partes do texto pertinentes à referida norma e se fará um breve comentário sobre o que foi produzido no estudo de caso, ou serão feitos apenas comentários de acordo com o que está expresso na norma, como se pode ver na sequência.

A Norma estabelece como seu alcance todas as entidades do setor público, constituindo-se a apuração de custos de uma entidade pré-requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou social. Todo serviço público tem como características peculiares a universalidade e a obrigação de fornecimento; para tanto, devem atentar para os seguintes atributos evidenciados no decorrer da pesquisa: relevância, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade.

Conforme prescreve a norma, as entidades devem registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade. Assim, poderão apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo executar uma comparação com os custos de outra entidade, sendo esta, diga-se de passagem, um dos evidentes princípios da contabilidade (comparabilidade). Além disso, estas informações são um excelente suporte para as atividades de planejamento e orçamento. Dentro do contexto dos objetivos, estes são os pontos relevantes observados no decorrer do estudo, podendo destacar outro princípio evidenciado (relevância).

A título de registro, processamento, evidência e comparação, temos o custo-recruta-ano da Organização Militar estudada frente ao custo-aluno-curso de um Estabelecimento de Ensino do Exército, calculado com os mesmos procedimentos aqui adotados, em que se percebe que 01 (um) recruta daquela obteve um custo de R\$ 14.096,27 ao ano; em contrapartida, o aluno deste obteve um custo de R\$ 12.251,90. Destaca-se aqui seu valor social.

Acerca da definição de custos desta norma, o custo predeterminado é o custo teórico, definido, *a priori*, para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados. Esta circunstância foi utilizada para determinação do valor da etapa ‘alimentação dos recrutas’, que é definido em portaria. Não é a maneira ideal, pois pode não corresponder à realidade; no entanto, foi a maneira mais conveniente e prudente a ser utilizada, constituindo-se outro princípio a ser destacado.

No que diz respeito à evidenciação das informações de custos, a Norma deixa claro

que devem ser evidenciados ou apresentados os objetos de custos definidos previamente. Assim, o estudo separou os objetos de custos em quadros distintos para melhor visualização.

Além disso, a Norma diz que

“[...] as cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto: área ocupada, dotação planejada disponível, volume ocupado em depósito, quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores, consumo de energia elétrica, número de servidores na unidade administrativa responsável etc”. (NBC T 16.11, item 15)

Este item foi devidamente utilizado em todos os objetos de custo relacionados no presente estudo, visto que, além de ser a melhor maneira a ser utilizada dentro das características da organização, também é a forma que a norma orienta.

Segundo a norma, todo sistema de custos no setor público deve capturar as informações dos demais sistemas de informações de forma integrada. No entanto, nesta ocasião, não foi possível aplicá-lo em todos os casos, visto que a formação do recruta não é atividade-fim; por esta razão, não se encontra tão evidenciado nos sistemas, dificultando a obtenção de dados diretos. Assim, para obtermos estes dados, foi necessário realizar uma análise em arquivos e documentos físicos.

5 CONCLUSÃO

Várias foram as evidências da necessidade de implantar um sistema de custos na administração pública, como seminários, ocorrendo tempestivamente, no país, nos últimos anos, a publicação de leis e decretos, como é o caso da NBC T 16.11, que norteia este estudo.

Com essas medidas tomadas pelo governo federal, pode-se inferir que não será em vão todo esforço despendido pelos gestores do Exército Brasileiro no desenvolvimento e na apuração de custos, devendo assim proporcionar maior transparência do uso dos recursos públicos, evidenciando seu valor social.

Para tanto, percebeu-se que, apesar de o SISCUSTOS ser um sistema de informação de custos que gera relatórios por si só, uma análise mais precisa e mais gerencial deve ser utilizada pela compreensão tácita do gestor, ou seja, um olhar crítico e humano não apenas baseado em números absolutos, de forma que a análise resultante deste estudo e de outros desta natureza possa ser incorporada como um relatório deste sistema.

O objetivo deste estudo é propiciar a utilidade e a qualidade oportuna da informação e gestão, tornando-o disponível em momento adequado à tomada de decisão, pois, além da

gerência dessas informações da Organização Militar estudada, destaca-se não somente a formação do recruta, mas também a formação do cidadão.

O grande desafio do Exército Brasileiro, exercido pela Organização Militar estudada, é oferecer a inserção social aos jovens, sendo fundamental para o amadurecimento e a formação de seu caráter, ou seja, um passo importante para a alocação desses jovens ao mercado de trabalho. Entretanto, não basta apenas inseri-los no mercado mais maduro, como também mais especializado, já que, dentro de uma Organização Militar, também se exercitam as bases do profissionalismo. Sendo assim, todos os custos envolvidos e absorvidos por estes jovens recrutas futuros, exercentes da cidadania, são necessários para o atingimento do objetivo principal, que é a formação de homens diretamente responsáveis pelo crescimento econômico do país.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Daniel; ARAÚJO, Inaldo. **Contabilidade Pública - da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal; Edições 70 LDA., 2009.

BRASIL, Lei n.º 4320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF.

_____. Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 de fevereiro de 2001.

_____. Lei Complementar N.º 101, de 04 e maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF.

_____. Decreto Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento N.º 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

CERVO, Amado Luiz. BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Education, 2002.

COMANDO DO EXÉRCITO, Portaria 932, de 19 de dezembro de 2007. **Aprova as normas**

para o funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro. Brasília, DF.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T 16.11 – **Sistema de Informação de Custos do Setor Público.** Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.

CRUZ, F., PLATT O.. **As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa.** In: 1º SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP. São Paulo: Anais, 2001.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral. NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão Fiscal Responsável – Simples Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas.** Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

FILHO, José Francisco Ribeiro. **Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria da Gestão Econômica.** Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF, Ano XXX, n. 132, p. 57-71, nov/dez, 2001.

FLICK, Uwe. **Introdução a Pesquisa Qualitativa.** 3. ed. São Paulo: Artmed / Bookman, 2009.

HOLANDA, Victor Branco. **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 (Doutorado) - FEA/USP, São Paulo, 2002.

KLADI, Maria Clara E.; FERRARI, André Luís S. **O sistema de custo do Governo Federal e o macro processo orçamentário e financeiro da administração pública federal.** Brasília, maio/2011. Artigo disponível em: <http://www.stn.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_064_MCEK_ALSF.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2013.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública.** Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. **Sistemas de informações gerenciais.** 7. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. 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, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** Brasília: ENAP, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia**

científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Dissertação, Unb, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) - Parte V**. 5. ed. Brasília, 2012.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos – Uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.