

Contabilidade de custos na administração pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços

Anderson Soares Silva (DFM/MB) - andersoncapita@yahoo.com.br

Erivelton Araujo Graciliano (DCoM/MB) - eriveltonag@globo.com

Resumo:

A Marinha do Brasil (MB), para resolver o problema da falta de capacidade de mensuração dos custos de suas organizações industriais e prestadoras de serviços, mudou a forma de gestão das mencionadas organizações, criando o Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) a partir de 1994, passando a utilizar-se da contabilidade de custos como forma de mensuração dos serviços executados, por meio do método de custeio por absorção. Em razão dessa mudança de gestão, e à luz dos recentes debates sobre a contabilidade de custos na Administração Pública, o objetivo deste estudo foi verificar se a utilização da contabilidade de custos na MB encontra-se alinhada com os preceitos teóricos preconizados na literatura contábil. Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os preceitos teóricos do sistema de custos das OMPS estão de acordo com as finalidades principais da contabilidade de custos abordadas pelos autores analisados, uma vez que o referido sistema demonstrou-se capaz de gerar informações que servem como instrumento de planejamento e tomada de decisão para a Alta Administração Naval. O emprego dos mencionados preceitos teóricos apresentou-se como uma ferramenta adequada para revelar com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos nas organizações. Conforme se verificou, o método tradicional por absorção implantado pela Marinha está atendendo com eficiência o seu sistema de custos. Tal situação mostra que o custeio por absorção não deve ser esquecido, pois pode vir a contribuir eficientemente como método de apuração de custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Marinha do Brasil. OMPS.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Contabilidade de custos na administração pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços

Resumo

A Marinha do Brasil (MB), para resolver o problema da falta de capacidade de mensuração dos custos de suas organizações industriais e prestadoras de serviços, mudou a forma de gestão das mencionadas organizações, criando o Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) a partir de 1994, passando a utilizar-se da contabilidade de custos como forma de mensuração dos serviços executados, por meio do método de custeio por absorção. Em razão dessa mudança de gestão, e à luz dos recentes debates sobre a contabilidade custos na Administração Pública, o objetivo deste estudo foi verificar se a utilização da contabilidade de custos na MB encontra-se alinhada com os preceitos teóricos preconizados na literatura contábil. Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os preceitos teóricos do sistema de custos das OMPS estão de acordo com as finalidades principais da contabilidade de custos abordadas pelos autores analisados, uma vez que o referido sistema demonstrou-se capaz de gerar informações que servem como instrumento de planejamento e tomada de decisão para a Alta Administração Naval. O emprego dos mencionados preceitos teóricos apresentou-se como uma ferramenta adequada para revelar com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos nas organizações. Conforme se verificou, o método tradicional por absorção implantado pela Marinha está atendendo com eficiência o seu sistema de custos. Tal situação mostra que o custeio por absorção não deve ser esquecido, pois pode vir a contribuir eficientemente como método de apuração de custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Marinha do Brasil. OMPS.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

A rapidez com que as mudanças têm ocorrido no mundo, especialmente nas últimas décadas, iniciada com a globalização, está exigindo das organizações a utilização de instrumentos rápidos e eficazes para aperfeiçoamento de suas técnicas de custeio dos produtos e serviços, de gerenciamento de resultados e de apoio às suas decisões (BRAGA, 2009, p.14).

Pereira (2006) afirma que a globalização, além de afetar as organizações privadas, acabou por atingir de forma semelhante a administração pública, gerando questionamentos sobre seu modelo. Tais questionamentos têm demandado a busca de novas soluções a fim de atender a um cidadão cada vez mais informado e, por conseguinte, exigente.

Nesse contexto, segundo Silva, Davis e Viveiros (2008), entra em cena a questão da qualidade do gasto público, onde a eficiência da administração pública torna-se essencial, dada à necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos. A afirmação anterior encontra respaldo no pensamento de Schwengber (2007) ao afirmar que um dos três níveis de análise da qualidade do gasto público é a eficiência com que, uma vez alocados os recursos públicos entre as distintas funções do governo, esses recursos são transformados em bens e serviços públicos.

Diante do exposto, o presente artigo descreve o caso da criação do Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), onde a Marinha do Brasil (MB)

adotou o emprego da contabilidade de custos, por meio da utilização do custeio por absorção, no processo de controle gerencial de suas organizações industriais e prestadoras de serviços. Com isso, o objetivo final deste estudo é verificar se a utilização da contabilidade de custos na MB, por meio da adoção do custeio por absorção em suas OMPS, encontra-se alinhada com os preceitos teóricos preconizados na literatura. Com o propósito de propiciar um melhor entendimento do problema de pesquisa, na próxima seção é apresentada uma breve caracterização do Sistema OMPS.

1.1 Relevância do Tema e Justificativa da Pesquisa

As tentativas de verificação empírica da aplicação de conceitos teóricos oriundos do ambiente acadêmico são valiosas tanto para os teóricos quanto para os práticos, ressaltando-se que quando uma destas tentativas refere-se a uma área de conhecimento vital para o êxito de organizações que dão sustentação à nossa sociedade, a sua relevância fica ainda mais elevada.

Assim, de acordo com Moura (2003), o modelo de gestão do Estado, previsto constitucionalmente, cria as condições para se utilizar os conceitos da contabilidade de custos, como um dos critérios de avaliação de desempenho. Isso decorre do fato de a contabilidade de custos ser um sistema de mensuração, onde relaciona insumos (material, pessoal, etc.) com resultados ou benefícios atingidos. A ausência de um sistema de custos impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como prevê o dispositivo constitucional (WIEMER; RIBEIRO, 2004, p.5). Configura-se, dessa forma, a importância da contabilidade de custos dentro do ambiente público, que tem na sociedade ao mesmo tempo sua cliente e proprietária, e que cada vez mais exige um comportamento adequado de seus agentes a fim de que se obtenha a efetividade da gestão pública no país.

Diante do ora exposto, o tema abordado no presente trabalho reveste-se de importância teórica e prática. Do ponto de vista teórico o assunto estudado revela-se enriquecedor da moderna literatura voltada para a administração pública, ao constatar os poucos trabalhos acadêmicos com foco na gestão de custos no âmbito da esfera pública federal. Tal exigüidade de trabalhos se confirma pela pesquisa realizada por Almeida, Borba e Flores (2009), que analisaram publicações em periódicos com avaliação Qualis/Capes Nacional A e B (redistribuídos atualmente entre as categorias A1 e B3), na área de ciências sociais aplicadas, e nos congressos ENANPAD e Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2000 a 2004, mostrando que são poucos os artigos científicos divulgados a respeito da aplicação das técnicas de gestão de custos na área pública. Na mencionada pesquisa, foram analisados 5.839 artigos, tendo sido encontrados apenas 71 artigos que tratavam de custos na área pública.

Quanto ao aspecto da relevância, em termos práticos, o trabalho busca destacar os benefícios decorrentes do possível atendimento de procedimentos apresentados como eficazes pela teoria da contabilidade de custos por meio da comparação entre os mecanismos de custos utilizados pelas OMPS com os mecanismos sugeridos pela literatura. Assim, pode-se perceber a possibilidade de preenchimento de uma lacuna na área das ciências contábeis, no que tange a estudos e pesquisas sobre a aplicação prática da gestão de custos na esfera governamental.

Por fim, a presente pesquisa justifica-se pelas recentes demonstrações do aumento da importância dada pelo Governo Federal ao emprego da Contabilidade de Custos na Gestão Pública, em especial no que diz respeito à sua capacidade de contribuir para o incremento da qualidade do gasto público. Dentre as mencionadas demonstrações pode-se citar a criação de uma Comissão Interministerial de Custos, composta por servidores dos Ministérios da Fazenda, do Planejamento e da Ciência e Tecnologia, dentre outros. Essa Comissão expediu seu relatório final em setembro de 2008, destacando a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Outro fato que merece

destaque, quanto à comprovação da pertinência do tema na atualidade, foi a divulgação em agosto de 2009, por parte da STN, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, onde já consta um capítulo exclusivo dedicado à Contabilidade de Custos. Em abril de 2010, o Ministério da Fazenda implantou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (Sic-Gov) em sua estrutura, prevendo expandir aos outros Ministérios até 2011. O Sic-Gov permite medir os custos de cada atividade do governo, com uma metodologia de contabilidade criada especialmente para cruzar dados financeiros dos gastos (de quanto custou um serviço, por exemplo) e quantitativos (quantidade de bens e serviços adquiridos). No entanto, o Sic-Gov não pretende substituir os sistemas de contabilidade de custos já existentes nos órgãos públicos, os quais continuarão a servir de apoio na mensuração dos bens e serviços e na tomada de decisão.

1.2 Organização do Estudo

O presente estudo encontra-se organizado em cinco seções. Na primeira destas, a introdutória, buscou-se realizar a contextualização do tema, bem como demonstrar sua relevância e os motivos que justificaram a execução da pesquisa. Além disso, foram elencados os objetivos que se pretende alcançar visando responder ao problema de pesquisa formulado. A segunda seção tem por objetivo apresentar o construto teórico utilizado na pesquisa, que alicerçará o estudo por meio de uma revisão bibliográfica com ênfase em Contabilidade de Custos e na Administração Pública, por constituírem-se nas pedras basilares da pesquisa. Nessa seção foi abordada a teoria relativa à contabilidade de custos, apresentando-se algumas abordagens consideradas como referência no que se refere à análise de custos no setor público. Na terceira seção foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada. Na quarta seção foi realizada a caracterização do caso da utilização da contabilidade de custos nas OMPS, abordando-se os aspectos relativos ao seu desenvolvimento. Por fim, na seção 5, foram expostas as considerações finais, através de uma análise dos resultados encontrados na pesquisa, bem como da formulação das conclusões e recomendações.

2 Revisão de Literatura

2.1 Sistema OMPS

O Sistema OMPS foi implantado no âmbito da MB visando solucionar a preocupação existente entre a Alta Administração Naval, quanto à incapacidade de mensuração dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços. Tal preocupação encontrava origem, principalmente, nos seguintes fatos: constantes *déficits* financeiros dessas organizações; e desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a correta avaliação das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações (BRASIL, 2008, p.1-1).

Diante de tal cenário, percebeu-se a necessidade de criação de um sistema que permitisse: a) conhecimento dos gastos efetivos de operação dessas organizações, separados em custos de produção/prestação de serviços e gastos inerentes às atividades administrativas; e b) gerência dos ativos, isto é, domínio perfeito das disponibilidades financeiras, conhecimento dos faturamentos efetuados e da imobilização dos estoques (*idem*).

Assim, a Marinha criou as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o Sistema OMPS, no ano de 1994, na busca do aprimoramento dos controles internos e da determinação mais eficiente dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços (*ibidem*). Para operacionalizar a implantação do sistema foram utilizadas duas ferramentas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos. No que se refere à contabilidade de custos, a MB, por ocasião da adoção do Sistema OMPS, pautou-se no método de custeio denominado “tradicional” ou “por absorção”, em virtude de esse método apropriar todos os custos incorridos na produção aos

produtos/serviços que a OMPS produziu/prestou no período de apuração de custos (*op. cit.*, p.1-2). A utilização dessas ferramentas visava permitir que a Alta Administração Naval passasse a visualizar tanto os reais custos dos serviços prestados por aquelas organizações quanto à necessidade estratégica de suas existências (BRASIL, 2008, p.1-2).

Adicionalmente, ocorriam distorções oriundas da transferência de recursos financeiros entre as Organizações Militares (OM), gerando a dupla execução do mesmo recurso. No intuito de resolver deficiências relacionadas à dupla execução da despesa e ao desconhecimento das posições econômico-patrimoniais, a MB, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adaptou o plano de contas criado para o SIAFI e, em 1994, criou o Sistema de Moedas Virtuais. Nesse sistema, as denominadas Fontes de Recursos Escriturais (FRE) passaram a ser utilizadas como unidades monetárias de circulação interna entre as OM para a efetuação dos pagamentos, sendo somente convertidas em moeda corrente no momento do pagamento aos fornecedores. Com isso, possibilitou-se à MB efetuar operações internas, somente por meio escritural, e utilizar recursos reais somente quando houvesse a necessidade de efetuar desembolsos para órgãos extra-MB. Ressalta-se que as FRE são operadas por intermédio de contas contábeis do grupo COMPENSADO do SIAFI.

Assim, conceitualmente, OMPS é a organização militar que presta serviços a outras organizações militares e, eventualmente, a organizações extramarinha, em uma das seguintes áreas: industrial; de ciência e tecnologia; e hospitalar (*idem*, p.1-4). Vale ressaltar que uma OMPS não visa lucro, pois isso oneraria a própria Marinha que é o seu principal “cliente”, devendo, portanto, faturar o necessário para cobrir os seus gastos, de acordo com o preconizado nas normas internas da Marinha.

2.2 Contabilidade de Custos

Backer e Jacobsen (1974, p. 2) afirmam que a contabilidade de custos tem três finalidades principais:

- a) fornecer dados para a avaliação dos estoques e a determinação dos lucros; b) fornecer informações para o controle; e c) prover dados para o planejamento e a tomada de decisões.

Já para Martins (2003, p.21),

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 de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazos, sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Cada uma dessas finalidades busca informações diferentes, visando às diversas necessidades dos usuários da contabilidade de custos. Se os dados gerados para uma finalidade forem empregados para outra, é possível chegar-se a conclusões insatisfatórias e inadequadas (FONSECA, 2003, p.14). Leone (2000) afirma que existem vários tipos de custos, e que essa diversidade existe para atender às diferentes necessidades gerenciais que foram surgindo com o passar dos anos. Tal afirmação encontra respaldo no pensamento de Horngren, Datar e Foster (2005), ao afirmarem que existem custos diferentes para objetivos diferentes.

Na administração pública, assim como na administração privada, torna-se importante conhecer o custo daquilo que é produzido. Contudo, na administração pública, esse fator, até o momento, mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação. Os métodos de custeio mais utilizados e que podem ser úteis para a melhoria do processo decisório por parte dos gestores são: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custeio padrão (SLOMSKI, 2006).

Assim, diante do objetivo do presente trabalho, será apresentado o arcabouço conceitual do custeio por absorção, que dará o embasamento teórico para o desenvolvimento da pesquisa.

2.2.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção, segundo Martins (2003, p. 214), é um “critério onde se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”.

Os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio. Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.

Em qualquer método, o que será discutido, trabalhado e analisado são os custos indiretos. Os críticos do custeio por absorção condenam o seu uso por entenderem que o rateio é arbitrário, que não identifica corretamente o custo a ser atribuído ao bem ou serviço produzido (SLOMSKI, 2006).

O custeio por absorção utiliza centros de custos e critérios de rateio para distribuir os custos indiretos aos produtos. Os centros de custos podem ser divididos em centros de custos auxiliares e centros de custos produtivos. Os centros de custos auxiliares são aqueles que não atuam sobre os produtos, servindo de apoio aos centros produtivos. Já os centros produtivos são aqueles com atuação direta sobre os produtos, ou seja, estão diretamente envolvidos na fabricação dos itens ou prestação dos serviços (MEGLIORINI, 2007).

As principais alegações que os críticos, representados neste trabalho por Martins (2003), tecem ao sistema de custeio por absorção, centram-se em três argumentações, a saber: a) os custos fixos, independentemente de haver ou não produção de determinado produto, existem, dentro de determinada faixa. Assim, os custos fixos podem ser encarados como custos da estrutura organizacional, que apenas dão condições de produção para a organização; b) há necessidade de se proceder à utilização de critérios de rateio, justamente por não se poder fazer uso de alocação direta, já que os custos fixos não pertencem a um e outro produto em particular. Ressalta-se que, além dos critérios de rateio apresentarem certo grau de arbitrariedade, a própria escolha de um critério também é subjetiva e arbitrária; e c) o valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção. A argumentação central, nesse caso, é que o custo de um produto pode alterar em função da variação da quantidade produzida de outro produto ou dele próprio.

Com relação às vantagens do custeio por absorção, destacam-se as defendidas por Maher (2001, p. 376), que são: a) o fato do custeio por absorção reconhecer os custos fixos e a importância de reconhecer todos os custos de um produto; e b) o fato de que sua implantação pode ser mais barata, porque ele não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis.

Por fim, Martins (2003) explica a metodologia de aplicação do custeio por absorção por meio de três passos básicos: **1º passo** - Separação entre custo e despesas, uma vez que despesas não podem ser alocadas aos produtos, pois pertencem ao período em que incorrem; **2º passo** - Apropriação dos custos diretos, por meio da identificação dos custos que estão diretamente relacionados com os produtos; e **3º passo** - Apropriação dos custos indiretos, por meio de bases de rateio, já que estes custos não são identificáveis diretamente aos produtos.

2.3 Apuração de Custos na Administração Pública

Silva e Drumond (2004, p. 3) afirmam que

[...] fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de

receitas de prestação de serviços; segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Ao analisar essa segunda utilidade, Alonso (1999, p.39) aponta o esgotamento do modelo de gestão tradicional ou burocrático da administração pública, por enfatizar “os controles formais e o estrito cumprimento das leis” e o surgimento de correntes em defesa de um modelo de gestão de resultados, preocupado com a “melhoria do desempenho”.

Segundo Alonso (1999), para que os resultados e energias da administração pública estejam orientados para resultado, é necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação. O mesmo autor (*op. cit.*) enfatiza que para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos.

Nesse sentido, Mileski (2000, p.12) afirma que

o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.

Por fim, ao defender a aplicação de custos no setor público, Alonso (1999, p.45) afirma que sua apuração e sua divulgação podem exercer papel de “poderosos instrumentos de controle social”, por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados. Dessa forma, o mesmo autor destaca a utilidade dos custos como instrumento de detalhamento do planejamento estratégico e seletividade de cortes orçamentários, quando da necessidade de se tomarem decisões de redução nos gastos públicos.

Para Alonso (1999) os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custo desempenham um papel importante nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.

No combate a idéia de alguns críticos que defendem que a contabilidade de custos não teria serventia para as organizações governamentais, em função de existir a obrigatoriedade da prestação dos serviços, mesmo que seja deficitário, Leone (2000) afirma que o fato da prestação de alguns serviços públicos serem de caráter obrigatório, não diminui a importância da implantação da contabilidade de custos, pois ela não serve somente para verificar a viabilidade da manutenção de tais serviços, mas para controlar e comparar o custo da prestação dessa mesma atividade em períodos diferentes, por exemplo: se o serviço for deficitário, a contabilidade de custos pode demonstrar até que ponto ele é deficitário e até que ponto poderia se empregar outros meios mais baratos para realizá-los, além do fato que saber o custo das atividades realizadas serve para realização do planejamento e do orçamento público (ALMEIDA; BORBA, 2005, p.3).

Por fim, Almeida e Borba (2005) destacam que a realização da gestão de custos na administração pública pode proporcionar muitos benefícios relacionados com a melhor aplicação dos recursos, quando orientada ao controle e à tomada de decisão. Na questão do controle, ela pode ser um poderoso instrumento para verificar questões referentes a desperdício, roubo ou má utilização desses recursos. Na questão da tomada de decisão, pode produzir informações importantes quando fornece dados sobre o custo das atividades realizadas, que poderão permitir decisões do tipo terceirizar, ou não, atividades que podem ter esta prerrogativa.

3 Metodologia

Diante da existência de várias taxonomias de tipos de pesquisa, no presente trabalho será adotada a de Vergara (2003) que propõe classificar as pesquisas quanto aos fins pretendidos e quanto aos meios propostos. A mesma autora observa ainda que os tipos de pesquisa “não são mutuamente excludentes”, sendo possível utilizá-las de forma combinada (VERGARA, 2003, p.49).

Dessa forma, pode-se classificar a presente pesquisa como exploratória e descritiva quanto aos fins. Exploratória, porque visou buscar a identificação da aplicação de conceitos teóricos sobre contabilidade de custos em organizações industriais e prestadoras de serviços do setor público federal, especificamente no âmbito da Marinha do Brasil, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado nesta área. Descritiva, pois se buscou expor as características do Sistema OMPS, em especial aquelas que se referem ao seu sistema de custeio e a utilização de indicadores econômico-financeiros no processo de controle gerencial das OMPS.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, utilizando-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (2001). Bibliográfica, tendo em vista a importância da sua fundamentação teórica, que tomou por base importantes obras cujo reconhecimento se dá pelo notório saber de seus autores. Documental e de campo, porque envolveu a coleta de dados primários através da análise de documentos internos não acessíveis ao público em geral.

Outra fonte utilizada na coleta de dados primários foi a observação não participante, facilitada em grande parte pelo fato de um dos pesquisadores ser lotado na Diretoria de Finanças da Marinha. Segundo Richardson (1989, p.213), “a observação é o exame minucioso ou a mirada atenta sobre um fenômeno no seu todo ou em alguma de suas partes, é a capacitação precisa do objeto examinado”. O mesmo autor (*op.cit.*) afirma que de maneira geral a observação é a base de toda investigação no campo social, podendo-se utilizá-la em trabalho científico de qualquer nível, dos mais simples aos mais avançados. Na observação não participante o pesquisador afigura-se, somente, como um espectador atento a um grupo observado, sendo guiado pelos objetivos da pesquisa e procurando registrar o máximo de ocorrências que convém ao seu trabalho (RICHARDSON, 1989). Diante do exposto, e tendo em vista que não houve qualquer tipo de interferência do pesquisador nas atividades desenvolvidas pelas organizações analisadas, fica configurada a observação não participante.

Yin (2001) afirma que existem três fundamentos lógicos que representam as razões para se conduzir um estudo de caso. O primeiro configura-se quando representa o “caso decisivo” ao se testar uma teoria bem formulada. O segundo é aquele em que o caso representa um “caso raro ou extremo”. Por fim, o terceiro fundamento para um estudo de caso único é o “caso revelador”. Nessa situação, o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica (YIN, 2001, p.63).

Nesse sentido, é possível afirmar que a presente pesquisa, desenvolvida sob a lógica de um estudo de caso, fundamenta-se na natureza reveladora do caso em estudo, justificando-se, assim, a escolha feita. Diante do exposto, e tendo em vista o objetivo a que se propôs esta pesquisa, o estudo de caso apresentou-se como a técnica mais indicada, por ser aquela que possibilita alcançar um maior nível de profundidade sobre o assunto, permitindo, por conseguinte, um maior poder de análise.

4 A Contabilidade de Custos no Sistema OMPS

As OMPS utilizam-se do sistema de acumulação de custos por ordem de serviço (OS) ou ordem de produção (OP), haja vista que trabalham sob encomenda. Os principais conceitos envolvidos no processo de custeio, de acordo com as normas internas da Marinha, são: **a) gasto** - sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos; **b) custos** - são os gastos (insumos) incorridos no processo produtivo ou na prestação de serviços; **c) despesas** - são os gastos incorridos nos Setores Administrativos (ADM) da OMPS, necessários ao funcionamento e à manutenção da OM; **d) perda** - gasto não intencional, decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da OMPS. Corresponde a bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Com

base no exposto, depreende-se que os gastos decorrentes de retrabalho e de garantia dos serviços executados pela OMPS encontram-se enquadrados no conceito de perda; **e) custos diretos** - são os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que podem ser perfeitamente conotados ao produto ou serviço executado; e **f) custos indiretos** - são os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que não podem ser conotados diretamente a um produto ou serviço, sendo apropriados aos centros de Produção/Atividade (PROD), de Apoio à Produção/Atividade (APP). Tais custos são incorporados aos serviços ou produtos em elaboração, pela aplicação de um critério de rateio previamente estabelecido (BRASIL, 2008).

Para a apropriação dos custos indiretos na contabilidade da OMPS, deverão ser utilizados os mesmos critérios adotados para efeito de orçamento/faturamento, levando-se em conta, entretanto, os custos indiretos efetivos de cada mês. Por ocasião do estabelecimento dos critérios de rateio, os seguintes cuidados são tomados: a) análise da adequação do critério de rateio, de forma a permitir que os custos reflitam a sua realidade. Essa adequação decorre da afinidade entre os custos indiretos e a base escolhida para seu rateio. O custo indireto deve, portanto, guardar a mais estreita correlação possível de “causa e efeito” com os dados escolhidos como critério de rateio; b) verificação da relação custo-benefício na utilização do critério, uma vez que o sacrifício financeiro despendido em sua aplicação não deverá ser superior à utilização que se pretende dar à informação obtida. O esforço e o gasto realizados para a sua obtenção não devem ser superiores aos resultados que se espera alcançar com a aplicação do critério; e c) estabelecimento de uma periodicidade para a revisão dos critérios de rateio, de modo a torná-los consistentes por um período preestabelecido. Qualquer mudança, se necessária, deverá ser adotada, preferencialmente, no início do exercício.

Destaca-se que, de acordo com as normas em vigor, mensalmente, as OMPS devem confrontar os valores reais de seus custos indiretos e de suas despesas administrativas, apropriados em conformidade com os procedimentos previstos nas normas em vigor, com os respectivos valores orçados/faturados para o período, a fim de verificar a correção dos índices e das taxas aplicados no seu faturamento para a recuperação dos custos indiretos e despesas administrativas incorridos no período.

4.1 Esquema Básico da Contabilidade de Custos das OMPS

O esquema básico para apuração dos custos empregado pelas OMPS, constante da norma sobre Contabilidade das OMPS, pode ser apresentado, resumidamente, da seguinte forma: **1º Passo:** Separação dos gastos incorridos pela OMPS entre custos e despesas administrativas (pré-rateio). Nesse momento, essas despesas administrativas devem ser apropriadas no SIAFI diretamente às contas contábeis específicas destinadas a registrar os acúmulos anuais desses gastos; **2º Passo:** Apropriação dos custos diretos diretamente às OS/OP; **3º Passo:** Apropriação dos custos indiretos aos setores de produção (PROD) ou de apoio à produção (APP) aos quais podem ser perfeitamente vinculados, agrupando, à parte, os custos indiretos comuns (aqueles que não foram vinculados a nenhum setor PROD ou APP); **4º Passo:** Rateio dos custos indiretos comuns aos setores de produção (PROD) e de apoio à produção (APP), de acordo com critérios escolhidos pela OMPS; **5º Passo:** Rateio dos custos acumulados nos setores de apoio à produção (APP) aos setores produtivos (PROD), de acordo com seqüência e critérios escolhidos pela OMPS; e **6º Passo:** Distribuição dos custos indiretos, que agora se encontram concentrados apenas nos setores de produção (PROD), às OS/OP, segundo critérios de rateio fixados nas normas internas da Marinha.

Na próxima seção será visto como a apuração dos custos/despesas é utilizada no processo de análise gerencial e avaliação de desempenho das OMPS.

4.2 A Análise Gerencial e a Avaliação do Desempenho Econômico-Financeiro das OMPS

A Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), enquanto Órgão Central de Contabilidade da Marinha do Brasil, tem por atribuição realizar a análise gerencial das OMPS, bem como acompanhar o desempenho econômico-financeiro das mesmas. Um dos instrumentos utilizados para o cumprimento da mencionada tarefa é o Relatório Econômico-Financeiro (REF) das OMPS, elaborado trimestralmente, com o propósito de prover, aos diversos setores da Alta Administração Naval, elementos sobre o desempenho econômico-financeiro das OMPS nos períodos de: janeiro a março; janeiro a junho; janeiro a setembro; e janeiro a dezembro. Para a confecção do REF, são utilizados diversos demonstrativos dentre os quais se destacam: Demonstrativo de Resultado do Período (DRP); Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS, que representam os gastos fixos dessas organizações; Demonstrativo da Mão-de-Obra (DMO) das OMPS, que consolida os gastos com pessoal; e Demonstrativo do Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE) das OMPS. Apesar da utilização de vários tipos de demonstrativos, como acima exposto, o presente se concentrará no DRP dada a sua importância dentro do processo de análise realizado pela DFM.

Inicialmente é preciso destacar que as OMPS, após a realização de todos os lançamentos no SIAFI, consolidam mensalmente suas informações sobre custos, despesas e faturamentos no DRP. Tal documento, à semelhança do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), utilizado na iniciativa privada, contribui para a análise do desempenho econômico das OMPS. Então, o DRP é enviado para a DFM que consolida as informações produzindo o REF. Esse relatório analisa os atos praticados pelos gestores das OMPS consubstanciados em registros contábeis do SIAFI e nos documentos comprobatórios encaminhados à DFM. O REF é submetido trimestralmente à apreciação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR), para efeito de avaliação do quadro geral das OMPS, em termos de desempenho, bem como para servir de subsídio ao processo decisório no âmbito da Alta Administração Naval.

Os principais conceitos, relativos ao resultado econômico do período, utilizados nos relatórios de análise emitidos trimestralmente pela DFM, como subsídio à tomada de decisão por parte do COFAMAR, de acordo com as normas internas da Marinha, possuem os seguintes significados: **a) Faturamento** - representa o somatório das faturas emitidas pela OMPS no período, independentemente de terem sido pagas pelas OM clientes; **b) Custo dos Produtos/Serviços Vendidos** - representa o somatório dos custos dos produtos ou serviços realizados, registrados como vendidos; **c) Resultado Bruto** - demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços / produtos executados. **d) Total de Despesas Administrativas** – representa o somatório das despesas administrativas com pessoal, serviços e material; **e) Resultado Operacional** - demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços / produtos executados e as despesas administrativas; **f) Perdas** - representa o montante de mão-de-obra direta e material que não foi aplicado como custo direto ou indireto dos serviços/produtos, nem utilizado pelos setores administrativos da OMPS; e **g) Resultado Líquido** - demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços/produtos executados, as despesas administrativas e as perdas. Este saldo corresponde ao montante de crédito escritural transferido da OM cliente acima do necessário à manutenção da OMPS.

No quadro 1 é possível visualizar os valores consolidados dos DRP de todas as OMPS para o período compreendido entre os anos 2000 e 2008. A escolha dessa moldura temporal é justificada por questões de comparabilidade, pois entre 1994 e 1999 algumas OMPS foram extintas e outras foram criadas. Dessa forma, só a partir do ano 2000 chegou-se à configuração mantida até os dias de hoje. Por fim, ressalta-se que da composição do quadro 1 foram expurgados os valores de uma OMPS tendo em vista a identificação de possíveis inconsistências nos lançamentos feitos no SIAFI, fato que poderia contribuir para a ocorrência

de distorções na análise a ser realizada. Assim, a amostra utilizada para a confecção do quadro 1 representa cerca de 96% do total das OMPS.

Período	DRP - Demonstrativo do Resultado do Período							
	Faturamento	Descontos	Custos	Resultado Bruto	Total Despesa Administrativa	Resultado Operacional	Perdas	Resultado Líquido
JAN-DEZ/00	744.249.871	0	583.846.358	160.403.513	116.261.643	44.141.870	8.063.989	36.077.881
JAN-DEZ/01	911.132.719	0	686.828.099	224.304.620	139.214.020	85.090.600	5.308.360	79.782.241
JAN-DEZ/02	773.741.664	19.330.976	651.238.267	103.172.422	119.610.137	-16.437.715	13.523.827	-29.961.542
JAN-DEZ/03	704.693.358	8.000.338	581.201.150	115.491.870	112.000.561	3.491.308	6.602.108	-3.110.800
JAN-DEZ/04	741.332.812	8.828.461	602.026.639	130.477.712	112.762.088	17.715.625	4.655.776	13.059.848
JAN-DEZ/05	734.599.568	5.430.988	592.838.288	136.330.292	107.798.841	28.531.451	4.985.218	23.546.233
JAN-DEZ/06	797.478.050	11.286.304	642.337.827	143.853.919	118.457.633	25.396.286	4.293.920	21.102.366
JAN-DEZ/07	817.498.200	8.468.021	661.032.002	147.998.177	109.637.036	38.361.141	8.814.024	29.547.117
JAN-DEZ/08	957.701.481	2.015.336	785.633.835	170.052.309	124.536.344	45.515.965	5.094.406	40.421.559

Quadro 1 - Demonstrativo do Resultado do Período Consolidado das OMPS

Fonte: SIAFI

Diante de uma melhor visualização, obtida com o uso do DRP, dos recursos consumidos, em decorrência do conhecimento mais transparente dos custos e despesas administrativas incorridos no processo produtivo, permitiu-se à Alta Administração Naval, por exemplo, a detecção de desperdícios com gastos e, principalmente, com as perdas referentes à mão-de-obra das OMPS. Deve-se citar, também, que como decorrência da possibilidade de uma melhor análise do desempenho das OMPS, fruto da utilização do DRP, ocorreu inclusive a extinção de unidades que não estavam apresentando padrões satisfatórios de eficiência, tendo sido consideradas não-estratégicas para a Marinha.

Como principal exemplo, de tal tipo de decisão, cita-se o caso da Imprensa Naval no Rio de Janeiro, parque gráfico de grande porte, que apresentava dificuldades relacionadas à eficiência e atualização tecnológica, o que implicava um custo de produção superior ao existente no setor privado; considerando-se os altos investimentos necessários à manutenção ou modernização, foi decidida a extinção desse parque gráfico.

Outro aspecto que merece destaque foi o fato de que com as informações oriundas do DRP possibilitou-se o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro.

Dentre os indicadores de desempenho na análise realizada trimestralmente pela DFM, destacam-se os seguintes: **a) Resultado Bruto/(Faturamento – Descontos)** - tem por finalidade indicar que percentual do faturamento, foi destinado a cobrir as despesas administrativas e as perdas; **b) Despesas Administrativas/Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos** - tem por finalidade avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos; **c) Resultado Operacional/(Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos + Despesas Administrativas)** - tem por finalidade avaliar a correção do faturamento das OMPS. Este índice deve ser de no máximo 5%, pois a OMPS somente pode faturar pelos serviços prestados em suas atividades, além de seus custos e despesas administrativas, a taxa cujo percentual máximo é de 5% sobre os custos e despesas administrativas; e **d) Perdas/Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos** - tem por finalidade avaliar o percentual de perdas (material e mão-de-obra) em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.

Tais indicadores são analisados de acordo com a realidade de cada organização, tendo sido estabelecido um parâmetro de referência entendido como dentro da normalidade, faixa verde, para a realidade das OMPS. Dessa maneira, existem quatro faixas de desempenho para avaliação das OMPS, conforme será visto a seguir. Vale mencionar que todos os conceitos

acima descritos constam do guia para o acompanhamento do relatório econômico-financeiro (GAREF) das OMPS, emitido pela Diretoria de Finanças da Marinha.

Principais Indicadores Considerados	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
	Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
1 Resultado Bruto / (Faturamento – Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 35\%$	$35\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
2 Resultado Operacional / (Custos + Despesas Administrativas)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
3 Despesas Administrativas / Custos				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
4 Perdas / Custos				$0\% \leq x \leq 2,5\%$	$2,5\% < x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$x > 10\%$

Fonte: Diretoria de Finanças da Marinha

Quadro 2 – Faixas de Desempenho das OMPS

Fonte: Diretoria de Finanças da Marinha

O estabelecimento das quatro faixas de desempenho teve como escopo permitir a distinção entre os pequenos desvios, em relação aos padrões de normalidade estabelecidos, e os resultados que efetivamente contribuíram para uma avaliação de desempenho negativa das OMPS, visando a auxiliar as análises a serem efetuadas pela Diretoria de Finanças da Marinha.

A seguir serão apresentados os resultados apurados pelas OMPS em alguns dos principais indicadores de desempenho utilizados pela DFM para a elaboração das análises gerenciais realizadas. Todos os valores foram extraídos dos Relatórios Econômico-Financeiros das OMPS emitidos pela DFM.

A figura 1, a seguir exposta, contém os resultados apurados pelas OMPS para o Indicador do Resultado Operacional. A partir do exercício de 2003 os resultados obtidos encontram-se dentro da faixa de normalidade.

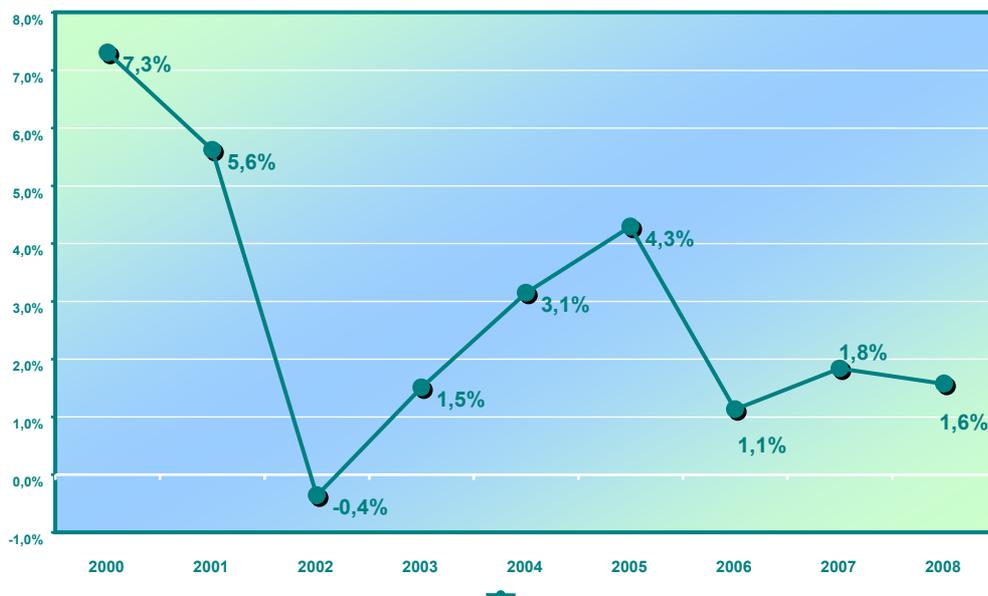


Figura 1– Indicador do Resultado Operacional das OMPS

A Figura 2 apresenta os resultados apurados para o Indicador das Despesas Administrativas. Tais valores apresentam uma tendência de queda a partir do ano 2000, tendo entrado na faixa de normalidade estabelecida desde o exercício de 2002.

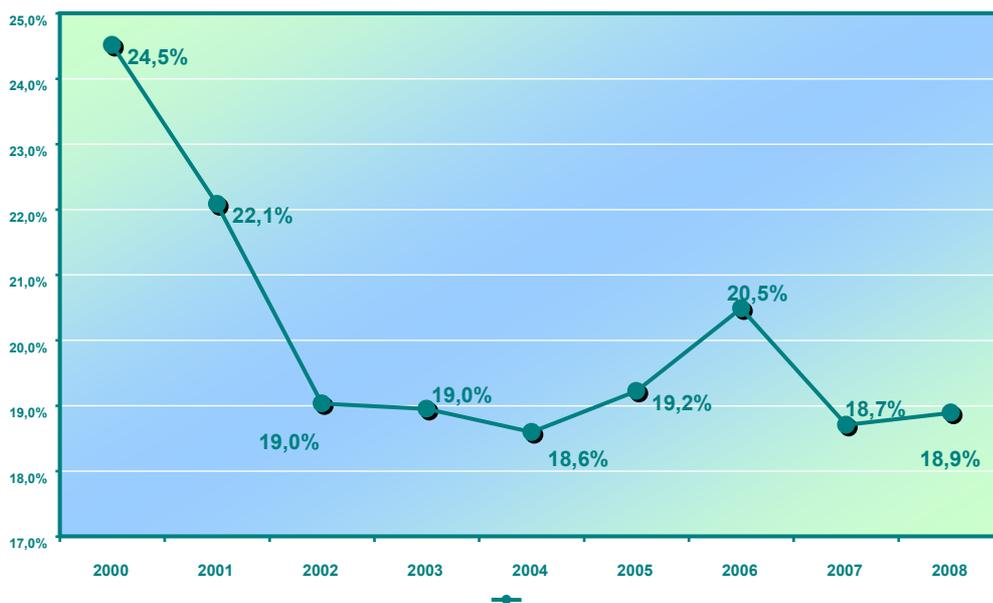


Figura 2 – Indicador de Despesas Administrativas das OMPS

A próxima figura contém informações sobre os valores obtidos no que se refere ao Indicador das Perdas. Verifica-se que, também em relação a tal indicador, as organizações analisadas apresentaram uma tendência de queda a partir do ano 2000, encontrando-se o referido indicador durante todo o período analisado dentro da faixa de normalidade.

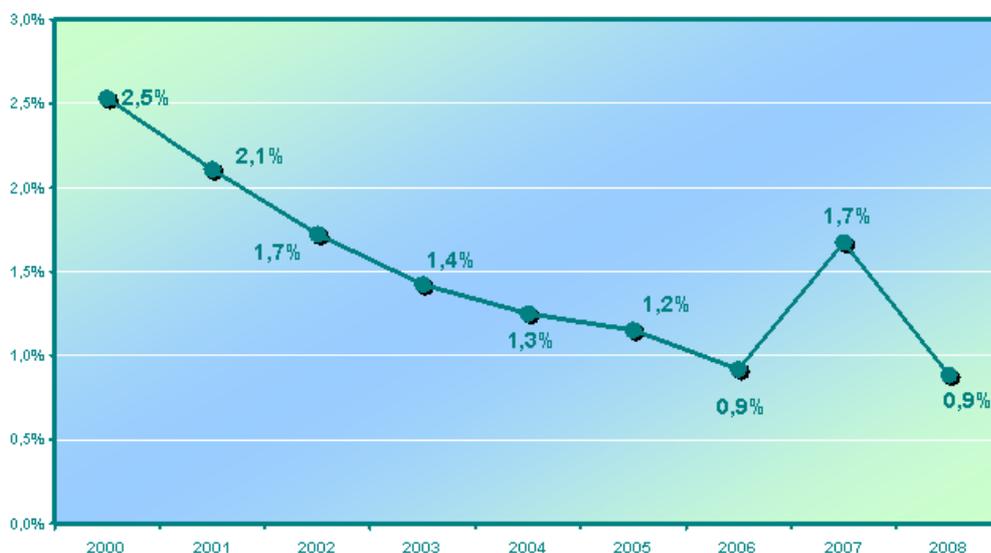


Figura 3 – Indicador de Perdas das OMPS

5 Considerações Finais

O objetivo principal do presente artigo foi verificar se a utilização da contabilidade de custos na MB, por meio da adoção do custeio por absorção em suas organizações industriais e prestadoras de serviços, encontra-se alinhada com os preceitos teóricos preconizados na literatura. Para tanto, buscou-se, em primeiro lugar, o embasamento teórico necessário ao correto entendimento do tema em lide por meio da revisão de literatura, exposta na seção 2, que contribui para a definição de um plano de referência utilizado como elemento balizador

do desenvolvimento da pesquisa. Além disso, foi realizada uma análise detalhada das principais características do Sistema OMPS, com ênfase no uso do custeio por absorção.

Diante das características e propósitos deste trabalho optou-se pela adoção do estudo de caso, como estratégia de pesquisa, por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto. A estrutura analítica consistiu na descrição do caso estudado, tomando-se por base as informações contidas nos documentos disponíveis, seguida de uma análise qualitativa, onde se procurou relacionar os resultados obtidos no trabalho de campo ao plano de referência desenvolvido.

Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os preceitos teóricos do sistema de custos das OMPS da Marinha estão de acordo com as finalidades principais da contabilidade de custos em conformidade com o pensamento de Backer e Jacobsen (1974), uma vez que o referido sistema é capaz de gerar informações que passaram a ser incluídas nos relatórios econômico-financeiros das OMPS, servindo como instrumento de planejamento e tomada de decisão para a Alta Administração Naval, no que tange às prioridades de alocação dos recursos da Marinha.

Assim, verificou-se que o emprego de preceitos teóricos contidos na contabilidade de custos, em especial os que se referem ao auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões, de acordo com o defendido por Martins (2003), apresentou-se como uma ferramenta adequada ao oferecimento de informações que permitam uma melhor tomada de decisão por parte dos administradores públicos, uma vez que revelam com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos, permitindo, por exemplo, a redução das perdas no período analisado. Tal pensamento respalda-se no fato de que no período analisado houve uma tendência de queda no Indicador de Perdas das OMPS, que passou de um patamar de 2,5% dos custos para 0,9%.

Isso se confirma pela constatação de que a Marinha passou a utilizar os custos mensurados como indicadores gerenciais, que servem para apontar disfunções ou avaliar atividades. Assim, possibilitou à Alta Administração conhecer os valores gastos para manter uma determinada atividade e, em função disso, decidir pela sua continuação, ou extinção.

Por óbvio, resta afirmar que essa decisão não se baseia apenas na questão dos gastos, pois muitas vezes torna-se necessário manter em funcionamento determinadas organizações, ou alguns setores de uma organização, mesmo que deficitários, pois são importantes ou indispensáveis para o cumprimento da missão constitucional da Marinha.

Dessa maneira, pode-se depreender que o emprego apropriado do Sistema OMPS permitiu à MB, mediante o melhor conhecimento dos custos de suas organizações, decidir pela extinção da Imprensa Naval que, além de deficitária, não era estratégica para a Força.

Por fim, destaca-se que, mesmo diante dos propagados óbices oriundos da utilização do custeio por absorção em relação a métodos mais modernos de custeio, como por exemplo o ABC, o qual permite detectar as atividades que agregam ou não valor ao produto, a implantação do método de custeio por absorção é mais simples e, portanto, menos onerosa que o ABC, haja vista que este último envolve grande volume de trabalho e necessita de profissionais que conheçam e saibam utilizá-lo, além de exigir elevado nível de informatização face ao grande número de cálculos realizados periodicamente.

Diante disso, é possível evocar Maher (2001), anteriormente mencionado, ao destacar uma maior facilidade na implantação do custeio por absorção. Lembrando-se, ainda, que no âmbito da Administração Pública existe a questão da quebra de paradigma cultural quanto à mensuração de custos. Tal fato pode apontar para a indicação da escolha de métodos de custeio mais simples, como é o caso do custeio por absorção. Nesse sentido, conforme se verificou, o método por absorção implantado pela Marinha está atendendo com eficiência o seu sistema de custos. Tal situação mostra que o método de custeio por absorção não deve ser esquecido, podendo vir a contribuir eficientemente como método de apuração de custos para o setor público, obviamente, dependendo do segmento em que seja aplicado.

Entretanto, faz-se necessário lembrar que a apuração de custos não encerra, por si só, o problema da avaliação de desempenho das entidades públicas. Segundo Silva e Drumond (2004, p. 10),

os trabalhos que melhor representam a preocupação com custos no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações públicas depende, primeiro, do uso racional dos recursos disponíveis na busca das metas prioritizadas nos instrumentos de planejamento e, segundo, de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade.

Portanto, recomenda-se a replicação deste estudo em períodos posteriores, inclusive com a inclusão das organizações que não foram incluídas na análise pelos motivos já explicitados, no intuito de ratificar os resultados ora encontrados.

Referências

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J.A. Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório de análises clínicas. In: IX Congresso Internacional de Custos. 2005. Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Disponível em: < http://www.intercostos.org/documentos/custos_516.pdf >. Acesso em 13 set. 2009.

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; e FLORES, L. C. da S. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública:** um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, mai./jun. 2009.

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

BACKER, M.; JACOBSEN. L. E. **Contabilidade de Custos:** um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1974.

BRAGA, E. C. **Gestão de Custos através do Custeio Baseado em Atividades (ABC):** um estudo de caso em um projeto de desenvolvimento de software. 2009. 124 f. (Dissertação – mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-304 – Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços.** Brasília, DF, 2008.

FONSECA, F. B. C. **Contabilidade de custos em órgãos públicos industriais:** um estudo de caso sobre as Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha. 2003. 107 f. (Dissertação – mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M. e FOSTER, G. **Contabilidade de Custos:** uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MILESKI, H. S. **Gestão Fiscal Responsável**. Brasília: BNDES, 2000.

MOURA, R. de A. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil - Estados Unidos**. 2003. 112 f. (Dissertação – mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.

PEREIRA, S. C. de S. **O planejamento estratégico na Marinha do Brasil: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS)**. Rio de Janeiro. 2006. 86 f. (Dissertação – Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SCHWENGBER, S. B. **Qualidade na Provisão de Serviços Judiciais: estimativa dos ganhos de eficiência e do “gargalo” reduzível na Justiça de 1º Grau**. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o primeiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007.

SILVA, A. S.; DAVIS, M. D.; e VIVEIROS, A. R. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: o Estabelecimento dos Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil**. Revista do Serviço Público. Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez. 2008.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em 12 jul. 2008.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2006.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em 13 set. 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. Tradução de Daniel Grassi.