

CONTABILIDADE DE CUSTOS: UM ESTUDO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

COST ACCOUNTING: A STUDY IN PUBLIC ADMINISTRATION

Mislane Ferreira de Souza¹
Lidiane dos Santos Silva²

RESUMO

O objetivo deste estudo é identificar quais legislações obrigam à apuração de custos no Governo Federal. A Contabilidade de Custos é uma ramificação da Contabilidade que está inserida na Contabilidade Gerencial, ferramenta de suma importância na tomada de decisão, tanto nas instituições privadas quanto públicas. No âmbito público diversas legislações são aplicadas para que a administração possa controlar efetivamente os seus gastos. Na construção deste estudo a metodologia aplicada foi a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica e bibliométrica, foram consultados artigos científicos publicados de 2015 a 2018 e legislações que utilizam a contabilidade de custos para a gestão pública. Foi possível concluir que desde 1964, ano em que a primeira lei surgiu outras normas foram criadas com a finalidade de melhor gerir e contabilizar os gastos públicos e dar maior transparência às prestações de contas públicas.

Palavras-chave: Legislações. Custos. Governo Federal.

ABSTRACT

The objective of this study is to identify which legislation compels the calculation of costs in the Federal Government. Cost Accounting is a branch of Accounting that is embedded in Managerial Accounting, a tool of paramount importance in decision making, both in private and public institutions. In the public sphere, several laws are applied so that the administration can effectively control its expenses. In the construction of this study the applied methodology was the documentary research and the bibliographical and bibliometric research, were consulted scientific articles published between the years 2015 to 2018 and legislations that use the accounting of costs for the public management. It was possible to conclude that since 1964, the year in which the first law appeared, other norms were created with the purpose of better managing and accounting public expenditures and giving greater transparency to public accounts renderings.

Keywords: Legislation. Costs. Government. Federal.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos é uma ramificação da Contabilidade, a sua importância e utilização vêm crescendo dentro da área pública, pelo fato de ser um instrumento que identifica, registra e controla os custos, o que possibilita a diminuição dos gastos e auxílio na tomada de

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da FACTO - Faculdade Católica do Tocantins. E-mail: mislane52@hotmail.com

² Mestre em Ciências das Religiões pela FUV/ES. Graduada em Ciências Contábeis pela PUC /GO. Especialista em Gerência Contábil, Auditoria e Controladoria pela FACINTER/PR.E-mail: lidiane202@hotmail.com

decisão. Sendo assim, o objetivo geral da pesquisa é identificar quais legislações obrigam à apuração de custos no Governo Federal, para isso é importante apresentar a história da Contabilidade de Custos relacionando a da gestão pública, verificar a apuração de custos no setor público, demonstrando o sistema de custos do Governo Federal e mapear artigos que auxiliem na solução da problemática.

O tema se justifica em um contexto de desordem na gestão pública, porém de ansiedade e tentativas de solução desse cenário, o Brasil vem mostrando ao mundo que por mais que ocorram problemas na área pública, por meio de fraudes, corrupções, entre outros, existe também a tentativa de acerto e de combate ao crime que também é reconhecido. A gestão correta dos recursos públicos normatizada por legislações que trazem benefícios, mas que ofereçam penalidades favorecem este ambiente e quanto mais pesquisas como esta mostram esta realidade, mais entendimento se terá sobre a necessidade de imposição de regras e de conhecimentos sobre os benefícios destas legislações.

A relevância do tema vem no sentido de demonstrar que mesmo no setor público onde não há fins lucrativos, existe a preocupação de gerenciar os recursos e quanto melhor gerenciados, mais resultados o país obtém. A contabilidade de custos desse modo é utilizada na apuração de custos, e sua utilização contribui para gestão dos gastos da Administração Pública, na qual só é permitido fazer aquilo que está em lei. A problemática desse modo a ser resolvida é de verificar quais legislações de custos obrigam a apuração de custos no Governo Federal.

A trajetória metodológica desta pesquisa teve início no referencial teórico com a conceituação por doutrinadores reconhecidos no campo científico ou coletados por meio de revistas e sites especializados. O estudo é caracterizado como uma pesquisa bibliográfica, documental e bibliométrica. Filho e Domingos (2012) relatam que a pesquisa bibliográfica possibilita um conhecimento inicial do nível do assunto e utiliza como fontes entre outras, informações de livros, jornais, revistas. Caracteriza-se como documental pelo fato de analisar estudos científicos existentes sobre o tema do presente estudo e bibliométrica por Investigar as distribuições de frequência da autoria de artigos de determinado tema/área.

Para a aplicação da metodologia, foram pesquisados na plataforma Google Acadêmico e nos anais das conferências realizadas na UNB, artigos que traziam a temática estudada. Para o mapeamento dos artigos na internet, os temas escolhidos para as definições foram: “Custos na Contabilidade Pública”, “Custos na Gestão Pública”, “Legislações da área pública” e “Normas da Contabilidade Pública” no período de 2015 a 2018, após o mapeamento, foram inseridos em um quadro para depois, serem analisados e discutidos.

Este artigo está dividido em: (i) introdução, com o objetivo, justificativa, relevância do

tema e apresentação da problemática da pesquisa; (ii) referencial teórico ou estudo da arte, onde é apresentada a conceituação do tema, relatando as origens e entendimento da importância do estudo e apresentadas as opiniões de doutrinadores; (iii) trajetória metodológica, em que se descreve o passo a passo da pesquisa; (iv) resultados e discussões onde é demonstrado o resultado e a análise dos dados coletados no percurso metodológico; (v) considerações finais, onde se conclui sobre os dados obtidos, relatando se ocorreu a solução da problemática, o atendimento aos objetivos geral e específicos e resumindo o trabalho.

2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA

2.1 Aspectos históricos e conceituais

A Contabilidade, segundo alguns autores, surgiu há mais de quatro mil anos, mas para outros, ela está presente desde o início da civilização humana. No entanto, a ramificação Contabilidade de Custos é um pouco mais recente datada do século XVIII, com nascimento durante revolução Industrial, que trouxe a necessidade de controlar os estoques, alterando a elaboração dos demonstrativos contábeis. (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

Interessante fato, é que ela teve início na contabilidade comercial, onde as empresas compravam mercadorias de pequenos produtores e as revendiam, essas entidades só tinham a preocupação com o controle de seus estoques e não com outros elementos como a mão-de-obra e a matéria-prima, por exemplo. Com o surgimento das grandes indústrias que passaram a fabricar em grandes quantidades, a contabilidade, como ciência social, teve que adaptar à realidade comercial para a industrial. E com o passar dos anos, a contabilidade de custos veio se transformando para atender a todos os tipos de organizações, como relatado a seguir:

Nas últimas décadas, a Contabilidade de Custos vem evoluindo e modernizando-se, deixando de ser mera auxiliar na avaliação de estoques e de lucros globais para tornar-se um importante instrumento de controle e de suporte às tomadas de decisão. Como instrumento de gestão, passou a ser utilizada em outros campos que não o industrial. Atualmente, é bastante comum encontrarmos bancos, financeiras, lojas comerciais, escritórios de consultoria, de auditoria etc. utilizando-se da Contabilidade de Custos. (CREPALDI; CREPALDI, 2017, p. 2)

Para Martins (2018), a Contabilidade de Custos deixou de ser utilizada como um simples auxílio para se tornar um importante instrumento, subsidiando três funções: planejamento, controle e tomada de decisões. Tornando se assim necessário também compreendê-la, para usá-la diante de suas atribuições e relevância.

A Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. Planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos. Uma organização necessita ter uma Contabilidade de Custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado. (CREPALDI; CREPALDI, 2017, p. 3.)

Diante desse conceito, percebe-se que os custos não estão ligados somente a produtos, mas aos serviços também, se fazendo presente nas duas atividades. No setor público, a história da Contabilidade de Custos se inicia com a Lei nº 4.320/1964, a qual já se percebe a contabilização dos custos, mas durante esses mais de 50 anos desde a criação dessa norma houve uma grande evolução, tanto na legislação quanto na sistematização informatizada dos custos públicos, visto que hoje todo gasto do setor é preciso ser calculado e evidenciado.

3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade tem como objeto de estudo, o patrimônio das entidades, diferente da área privada que visa o lucro, a pública tem como finalidade o controle e estudo dos bens a fim de fornecer informações para tomada de decisões que permitem o equilíbrio das contas públicas, e que tenha recursos financeiros para fazer investimento que promova o bem-estar social coletivo. Desse modo, Kohama (2016, p. 25) define:

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público.

De acordo com NBC T 16.1 a contabilidade pública abrange todas às organizações do setor público sejam elas da Administração Direta ou Indireta. O quadro a seguir deixa ressaltadas as principais diferenças entre a contabilidade pública e privada.

Quadro 1 - Diferenças entre Contabilidade Pública e Contabilidade Geral

Aspectos	Contabilidade Pública	Contabilidade Geral (Societária)
-----------------	------------------------------	---

Legislação	Lei nº 4.320/1964; Lei Complementar 101/2000; Lei nº 10.180/2001.	Lei nº 6.404/1976, Alterações: Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009.
Princípios	Princípios de Contabilidade (Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original e Variações do Custo Histórico, Entidade, Competência e Prudência) e Princípios Orçamentários (Unidade, Universalidade e Anualidade).	Princípios de Contabilidade (Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Entidade, Competência e Prudência).
Registro	Atos e Fatos Administrativos.	Fatos Administrativos.
Regime de Escrituração	Regime de Competência. Pelo enfoque orçamentário considera-se o Regime Misto, ou seja, de Caixa, para as Receitas e de Competência para as Despesas.	Regime de Competência.
Resultado	Superávit ou déficit de gestão.	Lucro ou prejuízo do Exercício.
Demonstrações Financeiras	Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais (obrigatórias pela Lei nº 4.320/1964). Demonstração do Fluxo de Caixa (obrigatória Portaria STN 437/2012). Demonstração das Mutações do PL (obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes Portaria STN [437/2012]).	Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado (se Cia. Aberta).
Sistemas de Escrituração	Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação (Lei nº 4.320/1964). Orçamentário, Patrimonial, Compensação e Custos (Portaria STN 437/2012).	Contas Financeiras e Patrimoniais registradas em um só sistema.
Contas de Resultado	Ingressos e Dispêndios.	Receitas e Despesas.

Fonte: Silva (2015, p. 3, adaptado).

Existem grandes diferenças entre as duas contabilidades que vão desde a legislação à apuração dos resultados. Onde no setor público, as ações são pautadas no estrito cumprimento

da lei, ou seja, só é permitido fazer aquilo que está definido em lei, razão essa de existirem várias normas. Muitos dos demonstrativos financeiros, por exemplo, são os mesmos utilizados em ambas as contabilidades, partindo do princípio de que a Contabilidade Pública não é uma nova ciência, mas, sim, uma ramificação das Ciências Contábeis em que ambas possuem a mesma finalidade, a de fornecer informações para subsidiar as decisões dos gestores.

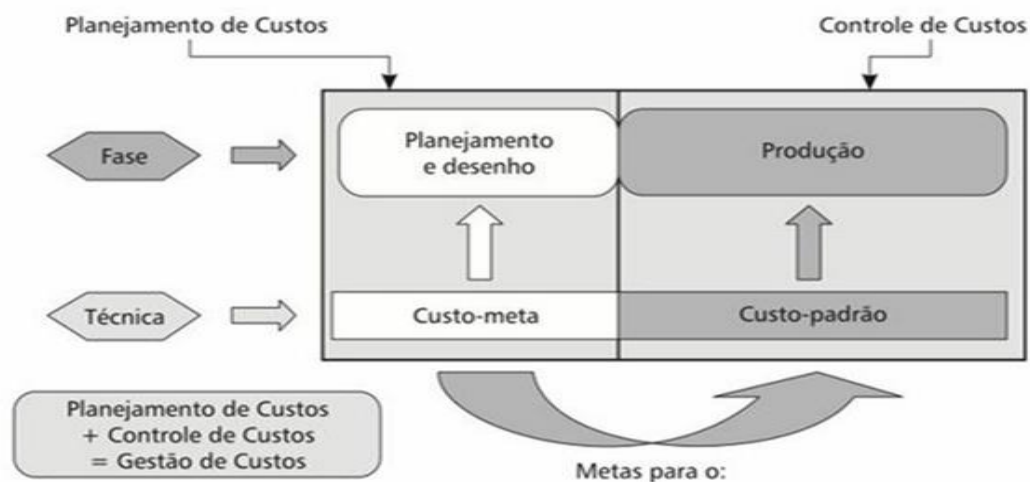
4 SISTEMAS DE CUSTOS APLICADOS ÀS ENTIDADES PÚBLICAS

Tanto a área pública, como a privada, precisa de planejamento e conhecimento dos seus gastos, ou seja, necessita de um sistema para poder controlá-los. Segundo Mauss e Souza (2008), os sistemas de custos são elaborados a partir de dois aspectos: a natureza do processo de produção e o tipo de custo utilizado. O primeiro se refere como o produto é produzido ou o serviço é prestado, que podem ser de modo permanente ou por encomenda, e é nesse ponto que é escolhido o modelo de acumulação de custos. No segundo aspecto, realiza-se a análise do custo incorrido ou pré-determinado, nisso surge necessidade de definir um método de custeio.

Dessa forma, Mauss e Souza (2008) citam que o sistema de custos do setor público pode ser estruturado da seguinte maneira:

- a) Sistema de acumulação de custos: no qual os serviços podem ser por ordem ou por encomenda;
- b) Sistema de predeterminação de custos: que tem a finalidade de direcionar na fixação dos custos na elaboração do Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Lei Orçamentária Anual - LOA. Onde se utiliza duas ferramentas que independem do método de custeio, que são o custo-meta, onde predetermina o custo na fase de projeto e desenvolvimento, e o custo-padrão, em que fixa o custo para fase de produção. A figura 1, mostra como isso se desenvolve.

Figura 1 - Representação do custo-meta e do custo-padrão.



Fonte: Mauss e Souza (2008, p. 43)

c) Princípios e métodos de custeio: para Borna (2010), a análise do sistema de custeio se dá por meio dos princípios, que está ligado ao tipo de informação que a empresa necessita e aos objetivos do sistema. O método se refere a como os dados serão processados para o fornecimento das informações.

Seguindo essa estrutura, o sistema de análise de custeio dos órgãos públicos se torna complexo, é preciso ter um bom conhecimento do assunto, mas não o torna impossível de gerir e de se ter um resultado eficaz.

5 ORÇAMENTO PÚBLICO

Como evidenciado no quadro, além das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público umas das principais leis que regem a contabilidade pública é a nº 4.320/1964, onde regulamenta as diretrizes para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos da Administração Pública. Sendo assim, é muito importante tratar do orçamento que:

É o instrumento de que dispõe o Poder Público, em qualquer de suas esferas, para expressar, em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem efetuados. É a materialização da ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução de seus projetos. (SILVA, 2015, p. 26).

Dessa maneira, o orçamento público é uma ferramenta utilizada pela administração pública em que planeja suas receitas e gastos e como aplicá-los. O processo de elaboração desse instrumento envolve três etapas importantes que são estabelecidas no artigo 165 da Constituição Federal:

- I. Plano Plurianual: é elaborado a cada quatro anos, onde são definidas as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e de duração continuada.
- II. Lei de Diretrizes Orçamentária: compreende as metas e prioridades que inclui as despesas de capital do exercício financeiro posterior a orientação da LOA.
- III. Lei Orçamentária Anual: também conhecida como LOA, é constituída pelo orçamento fiscal, de investimento e da seguridade social, onde são fixadas as receitas e despesa da Administração Pública durante o exercício financeiro de cada ano.

Esses instrumentos devem seguir alguns princípios e de acordo com Lei nº 4.320/64 Art. 2º, A Lei do Orçamento conterà a discriminação das receitas e das despesas de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade:

- Princípio da unidade: só deve ter um orçamento para cada exercício financeiro;
- Princípio da universalidade: deverá conter todas as receitas e despesas;
- Princípio da anualidade: o orçamento deve ser anual, ou seja, de um ano.

Esses princípios e todos os outros necessitam serem seguidos para que possam dar legalidade e moralidade às contas públicas.

6 SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

Diante da evolução da contabilidade no setor público e pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), exigiu-se uma maior transparência e controle dos gastos públicos, o que resultou em legislações voltadas para os custos do setor e possibilitou a criação de um Sistema de Informação de Custos do Governo Federal - SIC, com a finalidade de fornecer informações para melhor gerenciamento dos gastos, sendo ele um instrumento da tecnologia, *data warehouse*, ou seja, uma base de dados que é abastecido de informações de outros sistemas da estruturada Administração Federal.

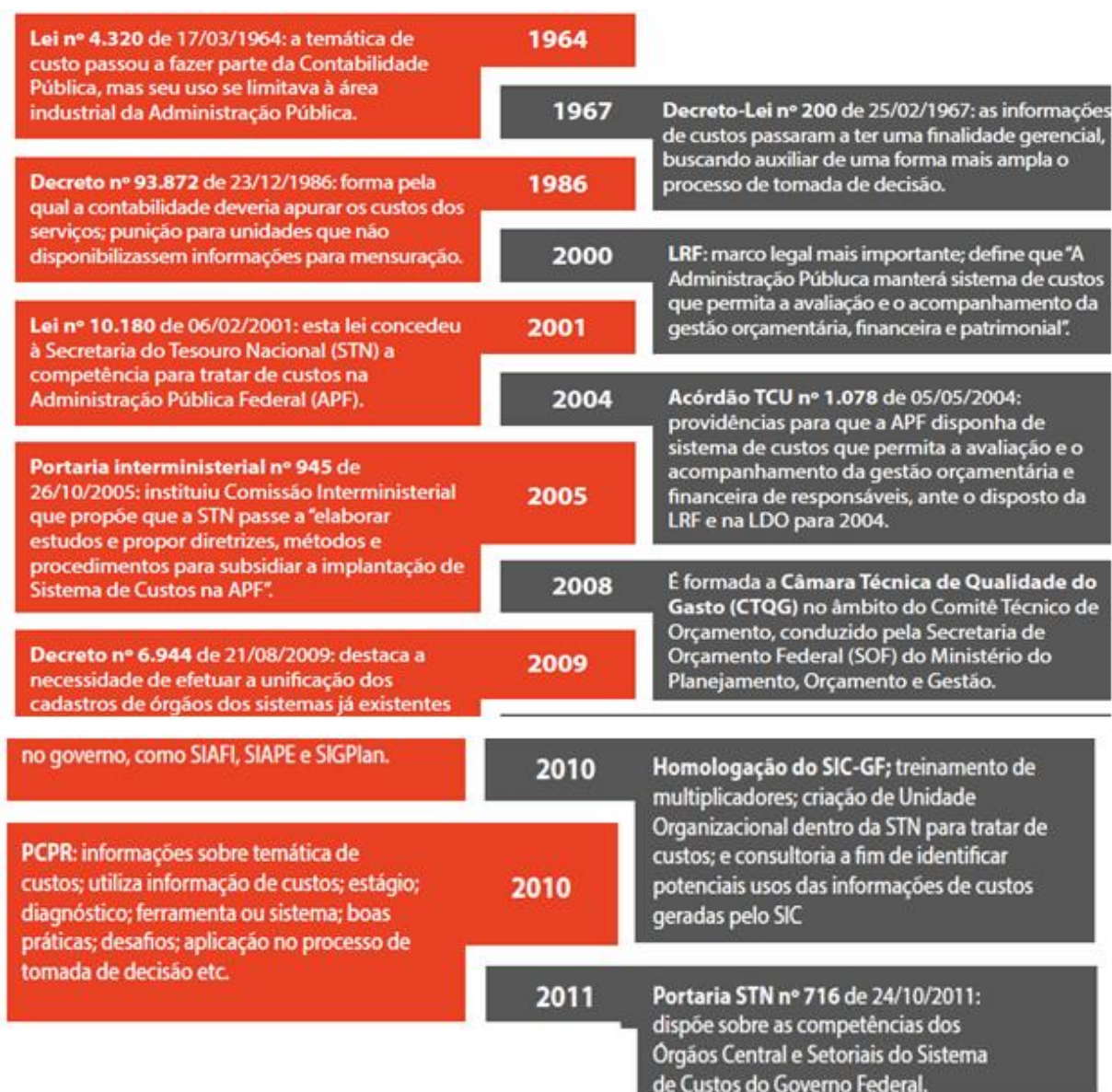
Os principais sistemas ligados ao SIC são:

- SIAFI- Sistema de Administração Financeira do Governo Federal;
- SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos;

- SIORG – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal;
- SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento. (Manual de Informações de Custos do Governo Federal, 2018)

Para chegar a este ponto, o sistema de custos do governo federal passou por vários acontecimentos durante esses anos. A Lei nº 4.320 de 1964 é tida como marco inicial da contabilidade de custos no setor público. A figura logo abaixo exemplifica esse processo de evolução:

Figura 2 - Linha do tempo do sistema de custos do Governo Federal





Fonte: Secretária do Tesouro Nacional (2018, p. 32-33).

Além da Lei de Responsabilidade Fiscal, um importante fato como pode ser visto na figura 3 é a portaria 157 do STN que materializa todas as ações anteriores com a criação do sistema de custos do Governo Federal, determinando a Secretária do Tesouro Nacional como órgão central desse sistema. Mas, percebe-se que foram vários anos até chegar a tal ponto, no entanto nos últimos anos, essa evolução vem aumentando com o passar do tempo, e é preciso, ainda, um maior desenvolvimento para que esse sistema possa chegar aos outros entes da federação.

7 SETOR PÚBLICO: OBRIGATORIEDADE DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

E com toda essa estruturação e organização é possível perceber que a contabilidade começou a ser uma ferramenta importante. No quadro 2, são apresentadas legislações que obrigam à apuração pela Contabilidade de Custos no Governo Federal.

Quadro 2 - Legislações de custos do setor público na esfera federal

Legislação	Descrição
Lei nº 4.320/1964	Lei do Orçamento Público, primeira norma do setor público que faz menção a Contabilidade Custos ao determinar os custos dos serviços industriais.
Decreto Lei nº 200/1967	Dispões sobre a organização da Administração Federal, em seu Art. 79 traz a

	obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços.
Decreto nº 93.872/1986	Dispões sobre os recursos de caixa do Tesouro Nacional, em seu art. 137 determina a contabilização dos custos dos projetos e atividades.
Lei Complementar 101/2000	Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 50 VI, § 3º determina que a Administração Pública mantenha um sistema de custo que permita a avaliação e o acompanhamento e da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180/2001	Além de outros assuntos disciplina o Sistema de Contabilidade Federal, em seu art. 15, V, obriga a evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Federal.
Decreto nº 6.976/2009	Regula as atividades, finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal, e um dos objetivos deste decreto é evidenciação dos custos da Administração Federal.
Portaria 157/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional- STN	Cria o Sistema de Custos do Governo Federal, sendo o STN o órgão central.
Portaria 716/2011, da Secretária do Tesouro Nacional – STN	Determina as competências do órgão central e dos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.
NBC TSP - Estrutura Conceitual	É uma norma aplicada às entidades do setor público que normatiza a elaboração e divulgação de informação contábil das mesmas, que determina a evidenciação dos custos dos serviços prestados.
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	Estabelece conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, além de conceituar e estruturar o sistema de informação contábil do setor público, na qual é formada por quatro subsistemas dentre eles o de custos.
NBC T 16.11 - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público	Normatiza o conceito, o objeto, os objetivos e às regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público- SICSP, em que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços produzidos pelo a entidade pública.

Fonte: Monteiro et al. (2013).

Diante do exposto no quadro 2, compreende-se que na esfera federal a Contabilidade de Custos está em um nível superior em relação aos outros entes da federação, em função da sua evolução na legislação e informatização do seu sistema de custos. Esse início, como já

citado anteriormente, se dá com a Lei nº 4.320/1964, no entanto esse tipo de contabilização só era obrigatório aos serviços industriais, mas além de normatizar o orçamento público, essa legislação também estabelece as regras da contabilidade do setor público.

Em seguida, o Decreto Lei nº 200/1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, dentre eles as normas de administração financeira e de contabilidade, em seu o Art. 79 determina a apuração dos custos de forma a evidenciar os resultados da gestão, em outros pontos da norma se expressa a necessidade também de reduzir ao máximo possível os custos operacionais da administração.

Já o Decreto nº 93.872/1986 normatiza a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, Órgão Federal responsável pela administração e utilização dos recursos financeiros que entram nos cofres públicos, além de apurar os custos dos serviços, os mesmos deverão passar por exames de auditoria para verificar se os objetivos das obras ou prestação de serviços foram alcançados.

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, foi a primeira regra que impôs a criação de um sistema de custos, sendo considerada como marco legal mais importante e a principal norma que regula as contas públicas.

Logo, depois temos a Lei nº 10.180/2001, que dentre outras atribuições, organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal sendo a Secretaria do Tesouro Nacional órgão central, e traz a obrigatoriedade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Federal. E logo adiante, o Decreto nº 6.976/2009, que regulamenta o Sistema de Contabilidade Federal, além de determinar a demonstração dos custos uma das finalidades é manter um sistema que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Também é apresentada a Portaria 157/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional com base no Decreto nº 6.976/2009 que criou o Sistema de Custo do Governo Federal, o objetivo desse sistema é de fornecer informações para que possa subsidiar as decisões a serem tomadas, sendo o STN, órgão pertencente ao Ministério da Fazenda, fazendo parte desse sistema como entidade central juntamente com outras setoriais.

Logo após, temos outra Portaria a 716/2011, da Secretária do Tesouro Nacional – STN, que além das competências dos órgãos componentes do Sistema de custo, estabelece que o SIC é um sistema informacional com objetivo de acompanhar, avaliar e gerir os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e apoiar os gestores na tomada de decisão.

Continuando com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que são emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, temos a NBC TSP – Estrutura Conceitual, NBC T 16.2 e a NBC T 16.11 que abordam sobre a apuração de custos. A NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público aprovada pela Resolução do CFC nº 1.366/11, estabelece que o SICSP registre, processe e evidencie os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Tal norma aplica a todos os órgãos públicos, compreendendo todas as esferas da Administração Pública.

Publicada no diário oficial da União, em 10 de outubro de 2016, a NBC TSP – Estrutura Conceitual é uma norma que estabelece os procedimentos para elaboração e divulgação de informação contábil das entidades públicas, que também trata sobre a evidenciação dos custos dos serviços públicos. Essa regra advém da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais, processo esse que visa unificar a Contabilidade.

A Resolução CFC 1.129/08 que valida a NBC T 16.2- Patrimônio e Sistemas Contábeis normatiza o patrimônio público sob o enfoque contábil e estrutura o sistema contábil, esse que tem por funções a identificação, registro, controle evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público. É composto por quatro subsistemas o orçamentário, patrimonial, de custos e compensação.

Sendo assim, percebe-se que muitas dessas legislações não possuem somente a preocupação com a evidenciação dos custos como forma de transparência e prestação de contas dos serviços públicos, mas também de utilizar a Contabilidade de Custos para auxiliar no processo decisório, em que é a sua finalidade, o que traz benefícios para administração pública, podendo controlar seus gastos e fazer mais investimentos que proporcione o bem-estar social.

8 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Com a intenção de verificar artigos que foram estudados com a mesma temática dessa pesquisa e que pudesse contribuir com a solução do problema, foi realizada uma pesquisa documental, onde foram coletados artigos científicos de duas bases de dados nacionais oficiais: Google Acadêmico (Base de dados 1), e coletados artigos no Portal de Conferências da Universidade de Brasília – UNB (base de dados 2) entre os anos de 2015 a 2018. Na base de dados 1, quando realizada a pesquisa bibliométrica, foram encontrados 13 (treze) artigos que possuíam em seu título a expressão: “Custos na Contabilidade Pública”, “Custos na Gestão

Pública”, “Custos no Governo Federal”, “Legislações da área pública” e “Normas da Contabilidade Pública”, e na base de dados 2 quando adotado os mesmo procedimentos, foi identificado1(um) artigo. É perceptível desse modo, observar o número restrito de pesquisas sobre esse tema nesse período.

Para uma apresentação que permitisse uma interpretação mais simples, os artigos foram incluídos em um quadro, deste modo o quadro 3 apresenta os artigos selecionados para o presente estudo. Foram mapeadas4 (quatro) pesquisas, pois essas contribuíam com o tema e relacionava as legislações para a apuração de custos no setor público.

Quadro 3 - Artigos sobre a Contabilidade de Custos no setor público

Título	Autores	Objetivo Geral	Conclusão
Sistema de Custos no Setor Público: Discussão Sobre o Uso das Informações Geradas para a Tomada de Decisão no Governo Federal	Abimael de Jesus Barros Costa; Lucas Eduardo Coutinho Nogueira	Utilização das informações de custos na tomada de decisão dos gestores no governo federal brasileiro.	Apesar da existência de diversos dispositivos legais determinando a apuração e o controle dos custos por parte da Administração Pública, a literatura sobre o assunto para o setor governamental é ainda é pouca. As experiências de implementação de sistemas de informações de custos também não são expressivas.
Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: a Experiência do Governo Federal Brasileiro	Waldir Jorge Ladeira dos Santos; Ana Carolina Vasconcelos Colares; Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones	Relatar a experiência da implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal, as expectativas para a sua utilização e as dificuldades no processo de implantação.	Chegou – se a conclusão que o grau de utilização SIC por meio dos órgãos federais para apuração de custo e tomada de decisão ainda é muito incipiente, e menos da metade dos órgãos pesquisadas utilizam com esse fim.
Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor	Milena Osorio Pedelhes	O objetivo geral deste estudo consistiu em compreender quais são os desafios do desenvolvimento do sistema de custos na Administração	Constatou-se como principal desafio, a ausência de uma cultura de gestão voltada para o uso da informação de custos. A isso pode ser adicionada a compreensão que na Administração Pública, não basta que a Lei determine o que deve ser feito, mas

público e a autonomia dos poderes		Pública, considerando o processo produtivo do setor público e a autonomia dos Poderes.	sim, que as práticas sejam legitimamente aceitas e institucionalizadas.
Evolução da Legislação para Apuração de Custos no Governo Federal: a Contabilidade de Custos como Aliada da Administração Pública Gerencial.	Irvia Johnson Vasconcelos Elias	O objetivo desta pesquisa consiste-se em analisar a legislação referente à apuração de custos no Governo Federal, apresentar a evolução dessa legislação ao longo dos anos.	Pôde-se concluir que a legislação brasileira, desde 1960, evoluiu consideravelmente para obrigatoriedade da apuração de custos no Governo Federal. E que o Sistema de Informação de Custos foi a resposta para o atendimento da legislação, e que esse sistema pode ser considerado resultado de muito empenho por parte dos Órgãos envolvidos.

Fonte: Elaborada pelas próprias autoras.

O quadro 3 contém informações dos artigos selecionados que possuem em comum a temática de custos no Governo Federal, foram apresentados o título, os autores, o objetivo geral e a conclusão de cada um deles e serão analisados para auxiliar nos atendimentos dos objetivos específicos e na solução da problemática. O primeiro artigo coletado foi o de Costas e Nogueira (2015), os autores abordam inicialmente a gestão histórica da administração pública contribuindo com os objetivos específicos de análise histórica da gestão pública, até relatarem o sistema de custos no setor público, onde foi realizada uma pesquisa no Superior Tribunal de Justiça (STN). No texto, foram relatados muitos dos dispositivos legais que determinam a apuração de custos no setor público, contribuindo para o entendimento das legislações representativas do tema. Os autores relacionamos aspectos históricos até a criação do SIC, abordando a utilidade da informação de custos como ferramenta de gerenciamento da Administração, chegando à conclusão que é preciso disseminar o uso da informação de custos e que é necessário um amplo processo de capacitação dos servidores públicos.

A pesquisa seguinte, de Santos, Colares e Padrones (2015), aborda os custos na Administração Pública, contribuindo para a solução do problema. Os autores mostram quais os órgãos públicos utilizam o SIC, e revelam o nível de aplicação e utilização do sistema de custos para tomada de decisão pelos usuários do sistema, o que chegou a conclusão da pouca aderência dessa ferramenta como meio para subsidiar as decisões e que menos da metade dos entes pesquisados utilizam para essa finalidade.

Já a pesquisa de Pedelhes (2016), que mostra os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal devido a autonomia dos poderes, aborda dois sistemas de custos, o SIC e o da Universidade de Brasília, para o presente artigo a parte que mais interessa se refere ao primeiro e que desse modo contribui para a solução da problemática. A pesquisa traz a gestão e apuração de custos no setor público. Dentre os assuntos abordados, é destaque as normas legais com enfoque a partir da LRF, que segundo a autora, foi quando as ações ganharam proporção, quantidade e qualidade nas informações. Concluindo que alguns dos desafios da implantação do sistema de custos estão na complexidade das atividades governamentais e na falta de profissionais capacitados.

Por fim, após analisar o último artigo coletado nas bases de dados, é possível entender que Elias (2017) contribui quando relata dentre outros assuntos, sobre a administração gerencial e a evolução da Contabilidade de custos no setor público e sobre a sua importância para o gerenciamento da máquina pública, além de relatar a evolução da legislação brasileira para a apuração de custos no governo federal, que se inicia nos anos de 1960 com a lei do orçamento público. Chegando à conclusão de que o modelo de administração gerencial possibilitou a evolução da Contabilidade de Custos no setor público.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na resposta à problemática apresentada de verificar as legislações que obrigam a Contabilidade de Custos no setor público, conclui-se que existem várias legislações que obrigam a apuração de custos no setor público especificamente no governo federal, não somente intencionadas em demonstrar o custo dos serviços públicos, mas de auxiliar na tomada de decisão do gestor e orientar como processo de transparência na prestação de contas públicas. Houve também uma evolução nos últimos 50 anos, desde o surgimento da Lei 4.320/1964, que trouxe legislações e normas cada vez mais específicas ao modo de apurar os custos. Ocorreu também a convergência das NBC TSP ao padrão das Normas Internacionais de Contabilidade, percebendo se que há um esforço para que possa melhorar o sistema de custo e consequentemente a Administração Pública. Sendo o SIC a materialização de todas as regras criadas para contabilização dos custos.

Porém, na aplicação metodológica, constatou-se que além de possuir poucos estudos sobre o tema como mostra a pesquisa bibliométrica, existem ainda desafios para a implantação do sistema de custos e, ainda, são poucos os órgãos que utilizam um sistema (SIC) de modo

adequado e como instrumento de controle e auxílio na tomada de decisão, a grande maioria só utilizam como mera informação, outro desafio é a falta de servidores capacitados para a utilização do sistema. A partir disso, verifica-se que apesar de haver normas pouco ainda se cumpre, mesmo com um sistema já existente, mas com a falta profissional capacitado.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Atlas, 2010. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522485048/pageid/45>>. Acesso em: 03 set. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: D.F. Senado Federal, 1988.

_____. **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 7 out. 2009. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF, 23 dez. 2009. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF, 25 fev. 2009. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei nº 10.180, de 06 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. Brasília, DF, 6 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de informações de custos do governo federal:** contabilidade de custos aplicada ao setor público. 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+-+GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f55>>. Acesso em: 27 set. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário**. Disponível em: <<http://www.tesouro.gov.br/pt/-/glossario>>. Acesso em: 3 mar. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Legislação do SIC**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/legislacao-do-sic>>. Acesso em: 28 mar. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 09 de março de 2011**. Brasília, DF: MF, STN, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011**. Brasília, DF: MF, STN, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP- Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Brasília (DF): CFC, 2016.

_____. **Resolução nº 1.129/08**. Aprova a NBC T 16.2- Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília (DF): CFC, 2008.

_____. **Resolução nº 1.366/11**. Aprova NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, (DF): CFC, 2011.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; NOGUEIRA, Lucas Eduardo Coutinho. **Sistema de custos no setor público:** discussão sobre o uso das informações geradas para a tomada de decisão no governo federal. 2019. Disponível em: <<http://www.reacfat.web7003.uni5.net/index.php/reac/article/view/117/120>>. Acesso em: 28 mar. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2017.

ELIAS, Irvia Johnson Vasconcelos. **Evolução da legislação para apuração de custos no governo federal:** a contabilidade de custos como aliada da administração pública gerencial. 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/6081/1596>>. Acesso em: 1 abr. 2019.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597006391/epubcfi/6/10\[vnd.vst.idref=order05\]!/4/2@0:0](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597006391/epubcfi/6/10[vnd.vst.idref=order05]!/4/2@0:0)>. Acesso em: 26 set. 2018.

MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos de. **Gestão de custos aplicada ao setor público:** modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522466368/pageid/3>>. Acesso em: 02 set. 2018.

PEDELHES, Milena Osorio. **Os desafios da implementação do sistema de custos no governo federal, em face do processo produtivo do setor público e a autonomia dos poderes**. 2016. Disponível em:

<http://bdm.unb.br/bitstream/10483/16302/1/2016_MilenaOsorioPedelhes_tcc.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2019.

SANTOS FILHO, João Almeida; DOMINGOS, P. **Metodologia científica**. São Paulo: Learning, 2012.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida. **Implantação do sistema de informação de custos no setor público: a experiência do governo federal brasileiro**. 2015. Disponível em:

<<http://www.intercostos.org/documentos/congreso-14/65.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2019.

SILVA, José Antônio da. **Série provas & concursos: contabilidade pública**. São Paulo: Método, 2015. Disponível: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-63392/epubcfi/6/2\[;vnd.vst.idref=cover\]!/4/2/2@0:31.5](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-63392/epubcfi/6/2[;vnd.vst.idref=cover]!/4/2/2@0:31.5)>. Acesso em: 27 set. 2018.

*Recebido em 01 de junho de 2019.
Aprovado para publicação em 20 de junho de 2019.*