

Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Via Mail)

Nº 57 – año 29

A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE NORMATIVA DE SUA IMPLEMENTAÇÃO

Autores

**MIRIAM ASSUNÇÃO DE SOUZA LEPSCH
MARIA DE LOURDES DOS SANTOS ANTUNES
LEONARDO PEREIRA PEON DINIZ**

maslepsch@id.uff.br

Universidade Federal Fluminense (UFF)

Dra. Miriam Assunção de Souza Lepsch

- Doutora em Ciências Empresariais (UMSA-AR)
- Ex Vice-Diretora da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (UFF)
- Professora Associada da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFF
- Líder do Grupo de Pesquisa “Pesquisas nas Áreas de Educação e Gestão: Práticas e Discursos Contemporâneos (GPEG)

Dra. Maria de Lourdes dos Santos Antunes

- Doutora em Ciências da Educação (UNR - AR)
- Professora Adjunta da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFF
- Vice-Líder do Grupo de Pesquisa (GPEG)

Leonardo Pereira Peon Diniz

- Contador
- Participa do Grupo de Pesquisa (GPEG)
- Atua no Projeto de Extensão da UFF - Laboratório de Práticas Contábeis na Área Governamental.

Publicación:

- Presentado el 15/05/2022
- Aprobado el 21/04/2023
- Publicado en Junio del 2023

**A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE NORMATIVA DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO**

**LA CONTABILIDAD DE COSTO EN EL SECTOR PÚBLICO
BRASILEIRO: UN ANÁLISIS DE LA NORMATIVA DE SU
IMPLEMENTACIÓN**

**THE NORMATIVE EVOLUTION OF THE IMPLEMENTATION
PROCESS OF THE PUBLIC SECTOR COST INFORMATION
SYSTEM (SICSP)**

SUMÁRIO

Palavras-chave

Palabras-clave

Keywords

Resumo

Resumen

Abstract

1. Introdução
2. Fundamentação teórica
3. Método de pesquisa
4. A Gestão do Município de Niterói-RJ: uma pesquisa de campo
5. Análise e discussão dos dados
6. Considerações finais
7. Referências Bibliográficas

Palavras-chave:

Contabilidade pública, Gestão Pública, Custos no setor público, Sistema de informação de custos, Dificuldades versus contribuições

Palabras-clave:

Contabilidad pública, Gestión pública, Costos en el sector público, Sistema de información de costos, Dificultades versus contribuciones

Keywords

Public accounting, Public Management, Costs in the public sector, Cost information system, Difficulties versus contributions

Resumo

Essa investigação tem como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização. Quanto à abordagem, a metodologia é qualitativa, exploratória, bibliográfica e documental, com estudo de campo. A Contabilidade de Custos ganhou relevância no setor público brasileiro e requer a implementação de sistema de controle de custos. No estudo do Município de Niterói-RJ, se observou a necessidade do SICSP, visando otimizar a gestão dos recursos públicos.

Resumen

Esta investigación tiene como objetivo presentar la evolución normativa del proceso de implementación del Sistema de Información de Costos del Sector Público (SICSP), sus posibles aportes al mejoramiento de la gestión gubernamental

y el control social, confrontándolos con las dificultades señaladas para su utilización. En cuanto al enfoque, la metodología es cualitativa, exploratoria, bibliográfica y documental, con estudio de campo. La Contabilidad de Costos ha ganado relevancia en el sector público brasileño y requiere la implementación de un sistema de control de costos. En el estudio del Municipio de Niterói-RJ, se observó la necesidad de SICSP, con el objetivo de optimizar la gestión de los recursos públicos.

Abstract

This investigation aims to present the normative evolution of the implementation process of the Public Sector Cost Information System (SICSP), its possible contributions to the improvement of government management and social control, confronting them with the difficulties pointed out for the its use. As for the approach, the methodology is qualitative, exploratory, bibliographic and documentary, with field study. Cost Accounting has gained relevance in the Brazilian public sector and requires the implementation of a cost control system. In the study of the Municipality of Niterói-RJ, the need for SICSP was observed, aiming to optimize the management of public resources.

1. Introdução

O Brasil, assim como vários países no mundo, vem passando por crises fiscais, econômicas e sociais, situação agravada pela pandemia da COVID-19. Essas problemáticas têm intensificado a busca por um controle efetivo dos recursos públicos, por parte da administração pública.

Gregorius (2015) define como objetivo da administração pública o trabalho em favor do interesse público e dos direitos e interesses dos cidadãos. Segundo o autor, esse trabalho desempenhado pela

gestão pública enfrenta diariamente dificuldades para cumprir com os programas e serviços que precisam ser ofertados à sociedade.

Os déficits públicos, caracterizados por dificuldades orçamentárias, cortes de verbas, defasagem fiscal, dentre outras expressões que vêm sendo frequentemente utilizadas nos noticiários, demonstram a falta de recursos do governo para cumprir com a sua obrigação de manter o funcionamento e a prestação dos serviços públicos. Situação que se tornou de conhecimento de grande parte da população, que passa a questionar sobre a responsabilidade dos governantes.

Nesse panorama de escassez de recursos e da nova postura da sociedade, é crescente a necessidade de um Sistema de Informação de Custos (SIC) que seja capaz de trazer de forma transparente e eficiente, informações sobre a destinação das verbas públicas, através do registro, do processamento e da evidenciação dos custos de bens e serviços e outros elementos de custos, produzidos e disponibilizados à sociedade pelos entes públicos.

Diante desse cenário, surgem as seguintes questões de investigação: A implantação de um Sistema de Informações de Custos pode contribuir para a otimização da gestão pública e o controle social? Que problemas e/ou dificuldades têm sido apontados na implementação do Sistema de Custos no Setor Público?

Assim, essa investigação teve como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização.

O estudo se limitou à análise do processo de implementação do controle de custos no setor público brasileiro, que se inicia com sua menção na Lei Federal nº 4.320/1964 e finaliza com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor Público (NBC TSP - 34), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que trata da implementação do SICSP a partir de 2024. Como forma de ilustrar a investigação foi realizada pesquisa de campo analisando dados e informações sobre custos e a gestão fiscal constantes no Plano Plurianual (PPA), do quadriênio 2018 a 2021, e do Relatório de Gestão do ano 2021, do Município de Niterói, localizado no Estado do Rio de Janeiro, na Região Sudeste do Brasil.

Nesse contexto de demandas pelo controle e transparência na gestão pública, se apresenta a relevância do estudo sobre a implementação dos Sistemas de Custos no setor público brasileiro que, apesar de ter sua introdução desde a Lei 4.320/1964 (art. 85), apenas com a aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBC T 16.11 (CFC, 2011) foi disciplinada. Nesse sentido, com base nas mudanças normativas que ocorrem desde 1964 acerca do tema, se justifica uma análise sobre as dificuldades e os benefícios que o processo de implementação do SIC pode trazer para as instituições públicas.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Base legal da contabilidade governamental

A história da Contabilidade no Brasil remonta a milhares de anos atrás, segundo a evolução narrada por Barreto (2011, apud Bugarim e Oliveira, 2014). Porém, o primeiro dispositivo normativo do Estado foi a Carta Régia de 16 de julho de 1679, que determinou a criação da Casa dos Contos, órgão responsável por processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado (Reis e Silva, 2007).

Contudo, foi no ano de 1946 que ocorreu um dos marcos mais importantes para a Contabilidade no Brasil, ou seja, a publicação do Decreto-Lei n° 9.295, que criou o Conselho Federal de Contabilidade, definiu atribuições do Contador e do Guarda-livros, e decretou outras providências (Brasil, 1946). Juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foram criados os Conselhos Regionais de Contabilidade, que possuem o objetivo de fiscalizar o exercício dos profissionais contábeis, bem como regulamentar e normatizar as atividades dos mesmos (Sant'ana, 2019).

Outra norma importante, para a Contabilidade Pública no Brasil, a Lei N° 4.320, de 17 de março de 1964, decretou Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Brasil, 1964). Essa lei, ainda hoje, vem servindo de âncora para a Contabilidade Pública e foi responsável por decretar normas orçamentárias e contábeis (Félix, 2013).

No ano de 1986, o Governo Federal criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na estrutura do Ministério da Fazenda, objetivando promover a modernização e integração dos sistemas de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial (Cochrane, 2003).

Com a Constituição Federal de 1988, aspectos importantes sobre a Administração e a Contabilidade Pública no país foram elencados no texto constitucional. Segundo Cochrane (2003), com essa Carta magna foram trazidas inovações ao controle da execução orçamentária e financeira, bem como a recomendação do controle interno em cada esfera de poder e de um controle externo que seria exercido pelo Legislativo. Outro aspecto importante ressaltado pelo autor, é a necessidade da transparência dos gastos públicos e uma lei complementar definindo as responsabilidades da gestão fiscal.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe a matéria relativa à gestão fiscal, sendo responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (Brasil, 2000).

A seguir, são destacados alguns normativos mais recentes, que marcaram a contabilidade pública no Brasil:

- Publicação das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, a partir de 2002.
- Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 - publicada pelo Ministério da Fazenda, considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, ao dispor sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a convergi-los às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2008).
- Publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), e implantação do Grupo de Convergência, em 2008.
- Publicação da 1º Edição do PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) - com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em 2009.
- Lei Complementar N° 131, de 27 de maio de 2009 - acrescentou dispositivos à LRF.
- Portaria nº 109, de 21 de fevereiro de 2011 - publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dispôs sobre o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização dos

Procedimentos Contábeis (GTCON), o qual é responsável pela análise e pela elaboração de diagnósticos e estudos visando a padronização mínima de conceitos práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Sauerbronn E Silva, 2017).

- Publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual), em 04 de outubro de 2016, atualizando as antigas NBC técnicas ao novo padrão, convergindo as IPSAS.

2.2 Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público

No Brasil, as normas aplicadas à contabilidade do setor público tiveram marco inicial em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T) foram as NBC T número 16, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo que a NBC T 16.11 tratava sobre o sistema de informação de custos do setor público (CRC MG, 2019).

Em 2016, iniciou-se o processo de atualização gradual dessas normas (NBC T 16.1 a 16.11), criando uma “segunda geração” de normas aplicadas ao setor público. As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), como foi chamado o novo modelo, representaram uma convergência ainda maior da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões estabelecidos pelo IFAC, uma vez que as novas normas passaram a ter correlação diretas com as normas internacionais (IPSAS).

A seguir o Quadro 1, apresentando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Quadro 1

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC (Correlação)	Vigência
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32	1º de janeiro de 2017
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17	1º de janeiro de 2019

NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39	1º de janeiro de 2019
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34	1º de janeiro de 2021
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35	1º de janeiro de 2021
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36	1º de janeiro de 2021

<u>NBC TSP 19</u>	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 20</u>	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 21</u>	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 22</u>	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 23</u>	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 24</u>	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 25</u>	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 26</u>	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27	1º de janeiro de 2021
<u>NBC TSP 27</u>	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18	1º de janeiro de 2022
<u>NBC TSP 28</u>	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22	1º de janeiro de 2022
<u>NBC TSP 29</u>	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42	1º de janeiro de 2024

NBC TSP 30	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IPSAS 28	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 31	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.	IPSAS 41	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 32	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge - Aplicação Residual).	IPSAS 29	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 33	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	IPSAS 30	1º de janeiro de 2024
NBC TSP 34	DOU 10/12/21	Custos no Setor Público.	não há	1º de janeiro de 2024
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há	Encerra sua vigência em 1º de janeiro de 2024

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2021).

A NBC T 16.11 é a única norma não atualizada que se encontra em vigência. A nova norma de custos, a NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), foi publicada, mas entrará em vigor a partir 1º de janeiro de 2024, quando revogará a norma anterior.

2.3 Contabilidade de custos no setor público: Evolução normativa no setor público

No Brasil, o conceito de custos no setor público foi introduzido a partir da Lei Federal nº 4.320/1964. A lei estabeleceu, entre outros aspectos, que os setores de contabilidade dos órgãos

públicos deveriam manter contabilidade especial para a determinação dos custos dos serviços industriais (Monteiro, 2018). Já o art. 79 do Decreto-Lei n° 200/1967, ainda em vigência, exige que a contabilidade pública federal apure os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão (Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 2017).

Porém, mesmo com a existência desses dispositivos desde a década de 60, foi apenas em 2000, com a Lei Complementar n° 101/2000, que surge a primeira ideia de sistema de custos para a administração pública, apresentado como de caráter obrigatório:

“Art. 50. § 3o A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).”

Além dos importantes marcos para a contabilidade de custos no setor público, como a lei n° 4320/64 que introduziu o procedimento e a LRF que o tratou como de caráter obrigatório, existem pontos da regulamentação que foram destacados por Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), conforme a seguir:

Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Decreto n° 93.872, de 23 de dezembro de 1986

“Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-lei n° 200/67, art. 69).

§ 1° A apuração de custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, conste dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos

recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.”

Lei n° 10.180, de 6 de fevereiro de 2001

“Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.”

Acórdão n° 1078 do Tribunal de Contas da União (TCU) 2004

“Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos (...).”

Certos conceitos e termos utilizados na contabilidade de custos aplicada à contabilidade societária serviram de aproximação para o que veio a ser a contabilidade de custos aplicada ao setor público, tornando possível a utilização das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos (Machado, Holanda e Bezerra Filho, 2018). Os autores do livro “Sistema de Informação de Custo – Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade

governamental” analisam a terminologia utilizada com base nos conceitos destacados por Martins (1996), são eles:

“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;

Investimentos: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;

Custo: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;

Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas;

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.”

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), afirmam que esses conceitos podem ser pensados como um ciclo, citando uma analogia feita por Martins (1996): “O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se na venda do produto feito, uma despesa”. Eles ressaltam ainda que é claro que o gasto pode ser transformado imediatamente em despesa ou custo sem passar pela fase de investimento.

Os termos utilizados na contabilidade de custos empresarial fazem distinção entre custo e despesa, uma vez que têm como objetivo apurar o custo para avaliação de estoques, para calcular a margem de contribuição, a margem de lucro e para fazer estimativas de resultado. Em contrapartida, na contabilidade pública, as despesas orçamentárias têm um ciclo próprio, diferente do apresentado, passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento (Machado, Holanda E Bezerra

Filho, 2018), não possuindo o mesmo objetivo da contabilidade societária, uma vez que não busca por meio dessas despesas trazer retornos em forma de lucro, mas sim cumprir com sua função pública.

Os autores Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018) traçam um paralelo entre os mundos empresarial e público, e destacam algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos, excetuando-se pela fase do empenho. Segundo esses autores, a fase da fixação das despesas pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-padrão, comparado com uma espécie de orçamento. Por outro lado, a fase da liquidação representa os valores que foram dados como direito de receber do credor e atestados que este cumpriu com sua obrigação. Essa fase equivale ao conceito de “gasto”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer. E, por fim, a fase do pagamento considerada por eles como idêntica ao “desembolso”, sendo que, na contabilidade pública, o pagamento deve ser precedido normalmente por todas as fases anteriores, enquanto na contabilidade societária, o desembolso pode ser feito antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada. Dessa forma, temos as seguintes relações:

Fixação = Custo-padrão

Empenho = Não possui relação

Liquidação = Gasto

Pagamento = Desembolso

Pode ser observado que o conceito de gastos e valores liquidados se equivalem, dessa forma é possível tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do Sistema de Informação de Custo. As despesas orçamentárias liquidadas serão custos quando relativas a bens ou a serviços

utilizados e consumidos no exercício corrente e investimento quando beneficiarem de exercícios futuros. Lembrando que os investimentos, assim como na contabilidade patrimonial, transformam-se posteriormente em custos (Machado, Holanda E Bezerra Filho, 2018).

Para a distinção entre o que é investimento e o que é custo na contabilidade aplicada ao setor público ou contabilidade governamental, os autores Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018) apresentam a classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas, a qual classifica as despesas como despesas correntes e despesas de capital, e a partir disso verifica-se que os investimentos ficam destacados dentro das despesas de capital. Enquanto, a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas é produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita anualmente, ao se fazer uma aproximação com a contabilidade patrimonial, é possível verificar que todos os gastos ou “valores liquidados”, classificados como despesa de custeio, são custos de algum bem ou serviço, desde que sejam feitos os seguintes ajustes, apresentados na Figura 1:

Figura 1

Ajustes Contábeis



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2010).

A Contabilidade de Custos é um instrumento importante para a gestão pública no Brasil, porém apesar disso a implementação do SIC ainda é algo muito discutido, sendo que a verdadeira função do SIC no setor público ainda não foi identificada, uma vez que de acordo com levantamentos de Verbeeten (2011), existem experiências externas que demonstram que a motivação para a implementação de ferramentas de gestão de custos vai muito além do interesse social (transparência da gestão), e em alguns casos visam à legitimação de curto prazo da entidade por meio do controle da destinação dos recursos públicos. (Messias, Ferreira e Soutes, 2018).

Porém, apesar das incertezas sobre o tema, em 2011, através da resolução 1.366/11, o CFC aprovou a NBC T 16.11 (CFC,2011), e a partir dela ficou estabelecido a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, a partir do SICSP. De acordo com a citada NBC (2011), o objeto de custo é “a unidade

que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.”

Desse conceito, é verificada a importância que uma correta apropriação de custos possui na contabilidade pública, pois ela não apenas serve para o controle patrimonial, mas também, para verificar os custos realizados de fato, em comparação com as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como verificar como o dinheiro público está sendo utilizado, informação fundamental para avaliar, validar e verificar as gestões das entidades públicas.

Segundo a NBC T 16.11(CFC, 2011), a implementação do Sistema de Custos possibilitará:

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

Ao tratar sobre o Sistema de custos, Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), apresentam algumas expressões, para um correto entendimento, que merecem destaque:

“Sistema de acumulação de custos: está associado à forma de produzir e aos sistemas de controle de produção, ou seja, o fluxo da informação de custos tende a seguir o fluxo do controle da produção, que, por sua vez, deve seguir o fluxo físico, real, da produção. Os sistemas de acumulação são por etapa de processo e por ordem de produção.

Sistema de custeio: está associado ao modelo de mensuração. Dessa forma, os diversos agentes de acumulação podem ser custeados de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. Entre as unidades mais utilizadas estão: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo-padrão.

Método de custeio ou método de apropriação de custos: associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objetivo que está sendo custeado. Os principais métodos são: custeio por absorção; custeio pleno, custeio por atividades; custeio variável e custeio direto.”

Tomando por base os conceitos explicitados por Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), pode-se caracterizar os sistemas e métodos a serem utilizados no SICSP. O Sistema de acumulação de custos no setor público, pode ser o acumulado por ordem, quando se trata de um custo de projeto, ou acumulado por processo, quando se trata de custo da atividade.

Quanto ao sistema de custeio, o setor público se estrutura nos custos histórico e orçado. Por outro lado, a escolha do método de custeio do setor público, é classificada como uma tarefa difícil por

Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), uma vez que há defensores para quase todos os métodos, além disso, no setor público, diferentemente do que ocorre no setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, o que significa que qualquer um dos cinco métodos descritos anteriormente pode ser adotado.

2.4 Sistema de informações de custos: dificuldades de implementação

Pode-se entender, pela literatura e trabalhos acadêmicos, que existem diversos fatores que servem como barreiras e trazem dificuldades para a implementação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público brasileiro, e que merecem ser destacados no presente estudo. Primeiramente, é possível perceber uma cultura organizacional existente em diversas entidades e órgãos públicos que apresentam grande resistência a mudanças.

De acordo com Lapsley e Pallot (2000, apud Monteiro, 2018) a adoção de inovações de contabilidade de gestão implica mudança de comportamento e reflete na flexibilidade da entidade e nos seus membros para aplicar as ferramentas administrativas inovadoras. Dessa forma, seria necessário se buscar inovações revolucionárias capazes de melhorar a gestão e o controle da informação contábil, sem antes preparar a organização e seus próprios membros.

Seguindo esse raciocínio, Monteiro (2018), ao citar Arnaboldi e Lapsley (2009) destaca outro aspecto interessante, que o conflito político pode ser uma barreira tanto para a implantação da contabilidade de exercício, quanto para a própria contabilidade de custos. Uma vez que as reformas normativas a respeito do tema nem sempre buscam apenas uma melhora na execução destas atividades, mas muitas vezes servem para reforçar a política estatal ou organizacional.

Além disso, existem uma série de fatores que podem ser interpretados como dificuldades para implantação de novas normas de contabilidade, não sendo exclusividade apenas da contabilidade de custos, mas que merecem destaque: a) os investimentos em tecnologia da informação e comunicações; b) treinamento de funcionários públicos; c) os custos relacionados com a identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência; e d) custos com consultorias (Monteiro, 2018).

Porém, nem sempre as dificuldades são oriundas das lacunas existentes em normas e legislação. Tendo isso em vista, conforme uma pesquisa de levantamento realizada por Drehmer, Raupp e Tezza (2017), que buscava identificar a percepção dos contadores das prefeituras dos 295 municípios do Estado de Santa Catarina quanto à implantação do SICSP, de acordo com as respostas de 42 contadores, e levando em conta os cinco aspectos analisados (quantidade de integrantes da equipe técnica; qualificação da equipe técnica; recursos financeiros; equipamentos de informática; e sistemas informatizados – software), aquele fator que foi considerado o que mais dificulta a implementação do SICSP nos municípios foi a quantidade de integrantes da equipe técnica. Enquanto, os equipamentos de informática representam a menor dificuldade dentre os recursos analisados.

O quadro 2, que tem como fonte o estudo realizado por Monteiro (2018), relaciona diversos autores que identificaram as principais barreiras e dificuldades encontradas na implantação da contabilidade de custos no setor público. O autor divide as barreiras em dois tipos: a) as barreiras materiais: aquelas que poderiam ser solucionadas de forma material com a aplicação de recursos financeiros, materiais, e humanos em sua solução; e b) as barreiras imateriais: aquelas que não dependem da aplicação de recursos financeiros direta ou indiretamente, são aspectos de cunho cultural, político e de ambiente característico do setor

público que demandam tempo e mudanças profundas na organização.

Quadro 2

Contabilidade de Custos no Setor Público: Barreiras para implantação

BARREIRAS	DESCRIÇÃO E FONTE
MATERIAIS	<ul style="list-style-type: none"> • Os custos envolvidos, (Arnaboldi e Lapsley, 2009); • Falta de pessoas, (Ball, 2012); • Falta de sistemas adequados, (Ball, 2012); • Investimento em tecnologias e comunicações, (Rossi et al., 2016); • Treinamento de funcionários públicos, (Rossi et al., 2016); • Custos com a identificação e avaliação dos ativos, (Rossi et al., 2016); • Custos com consultorias, (Rossi et al., 2016)
IMATERIAIS	<ul style="list-style-type: none"> • A cultura da organização, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos da sociedade (tradições históricas), (Lapsley e Pallot, 2000), (Fuentes, 2008), (Peurseem e Eggleton, 2015); • A resistência a mudanças, (Lapsley e Pallot, 2000); • Aspectos políticos e administrativos, (Lapsley e Pallot, 2000), (Arnaboldi e Lapsley, 2009) e (Ball, 2012); • Controle centralizado (Peurseem e Eggleton, 2015); • Resistência interna (Benito et al., 2007); Inadequações, falta de detalhamento ou inexistência de normas, (Catalano et al., 2015); • Problemas típicos de registros contábeis do setor público, (Catalano et al., 2015); • Falta de cultura de controle de custos no setor público, (Mauss e Souza, 2008); • Aspectos legais, (Ball, 2012).

Fonte: Monteiro (2018).

3. Método da pesquisa

Quanto aos objetivos este estudo se enquadra como uma pesquisa exploratória, que segundo Gil (2002) tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Seguindo nessa mesma linha de raciocínio, Vergara (1998) indica que uma investigação exploratória ocorre em um ambiente onde o conhecimento ainda não foi bem aprofundado e explorado.

A classificação do estudo quanto aos objetivos, apresentada no parágrafo anterior se pauta no levantamento e descrição da legislação e normas aplicadas à Contabilidade Pública, e na relação entre as dificuldades e contribuições da implementação do SICSP, tomando por base uma pesquisa bibliográfica e documental, que consistiu na seleção e análise de livros, artigos, revistas, teses, dissertações, legislação, sites oficiais e outros documentos que abordavam o tema e problema em estudo. Esses procedimentos técnicos adotados foram realizados para atender os objetivos e proporcionar confiabilidade ao trabalho.

Quanto aos métodos de procedimentos utilizados por este estudo, foi iniciado a partir do método histórico, através de uma análise a respeito da evolução normativa da contabilidade pública no Brasil, sobretudo aquela referente à apuração de custos.

Dessa forma, para dar base à evolução histórica da Contabilidade Pública e o SICSP, bem como levantar informações sobre as possíveis contribuições do Sistema de Custos para a administração pública e para a sociedade, foram utilizados artigos, livros e a própria legislação contábil. No caso dos artigos, foram utilizados sites de pesquisa científica e acadêmica, como “Google Acadêmico”, realizando à busca utilizando as palavras-chaves: “Contabilidade Pública”, “Custos no Setor Público”, “Sistema de Informação de Custos do Setor Público” e “Implementação do Sistema de Custos no Setor Público”.

Em seguida, foi realizado o estudo de campo, que segundo Lakatos e Marconi (2011) é aquele utilizado com o objetivo de obter informações acerca de um problema para o qual se procura uma resposta. Neste trabalho, consistiu na observação da gestão do município de Niterói – RJ. Através dos relatórios da gestão dos últimos cinco anos (2017 – 2021) desde a publicação do Plano Plurianual (PPA) em 2017, foram obtidas informações sobre a gestão fiscal e sobre a implementação do Sistema de Informações de Custos no município, que foram utilizadas para identificar como o município está posicionado em relação ao estágio de implantação do SIC. Esses relatórios estão presentes no portal de transparência do próprio município.

No que tange à abordagem, a pesquisa seguiu o viés qualitativo, representado por uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, que não pode ser traduzida em números. Caracterizado pela interpretação de fenômenos e atribuição de significados, não necessita de nenhum tipo de método ou técnica estatísticas. Essa pesquisa é descritiva (Freitas e Prodanov, 2013, p. 70).

Portanto, esta pesquisa se caracteriza como exploratória, tendo como meios de investigação classificados como bibliográfico e documental, utiliza-se do método histórico e do estudo de campo, e apresenta uma abordagem de caráter qualitativo.

4. Pesquisa de campo: A Gestão do Município de Niterói-RJ

Para a realização da pesquisa de campo, foi selecionado o Município de Niterói, localizado na Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, que possui área territorial de 133,757 km². De acordo com o censo do IBGE de 2010, último disponível no momento do desenvolvimento deste artigo, possui população de 487.562 pessoas, e densidade demográfica de 3.640,80 habitantes/km². A sua atividade econômica principal é o setor terciário, representado pela prestação de serviços. A cidade que

teve um orçamento total para o ano de 2022, de R\$ 4,3 bilhões, de acordo com a Lei Orçamentária Anual da Prefeitura de Niterói (2021), foi escolhida para o estudo por ser um município que apresentava bons dados de gestão fiscal, e isso poderia ser reflexo de uma boa gestão dos custos. Dessa forma, o intuito da pesquisa realizada em Niterói foi avaliar a gestão municipal, e verificar a existência do Sistema de Informações de Custos na sua administração.

A gestão fiscal de Niterói é apresentada no ranking de Gestão Fiscal da Firjan no Estado do Rio de Janeiro, e desde 2016 é líder do estado, se destacando como único município que apresentou situação fiscal excelente em todas as vertentes analisadas, pelo índice. Os indicadores presentes no estudo, são: Autonomia, Gasto com Pessoal, Investimento e Liquidez (FIRJAN, 2021). Abaixo é possível verificar, na tabela 2, o destaque que a cidade apresentou perante os outros 4 municípios que tiveram melhor resultado:

Figura 2

Maiores Resultados do IFGF do Rio de Janeiro em 2020

Município	Pop.	IFGF	Autonomia	Gastos com Pessoal	Liquidez	Investimentos
Niterói	515.317	0,9393	0,8024	1,0000	1,0000	0,9546
Pirai	29.545	0,9107	1,0000	1,0000	0,8682	0,7748
Itatiaia	32.064	0,8566	1,0000	0,8497	1,0000	0,5766
Nova Iguaçu	823.302	0,7905	0,7077	1,0000	0,5909	0,8636
Resende	132.312	0,7833	1,0000	0,9462	0,9422	0,2450

Fonte: Firjan (2021).

Desde 2020, Niterói se manteve em primeiro lugar entre as cidades do Rio de Janeiro, no Ranking de Competitividade dos Municípios. Esse ranking, realiza um estudo para analisar a capacidade competitiva das cidades do país, e Niterói é o único representante do estado entre os 50 municípios do Brasil que mais priorizam as políticas públicas, atendem as necessidades da

população e conseguem gerar um ambiente de negócios favorável (Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, 2021).

Dessa forma, verifica-se que o Município de Niterói vem se destacando nos últimos anos com as suas políticas fiscais e de governo. Porém, em relação a implementação de uma contabilidade e um sistema de gestão de custos, de acordo com o relatório anual de 2021, apresentado pela Secretaria Municipal da Fazenda (SMF) de Niterói (2021), um dos pontos de atenção do município, e que foi tratado como ponto a ser melhorado é a gestão de custos e dos gastos públicos, o que se observa no Quadro 3:

Quadro 3

Diagnóstico da Modernização Fazendária no Município de Niterói/RJ



Fonte: Relatório Anual SMF (2021).

No mesmo ano do diagnóstico (2021), foi criado pela SMF de Niterói, o Departamento de Estudos Fiscais (DEEF) da Secretaria de Fazenda. O departamento possui como objetivo realizar pesquisas e acompanhar as principais variáveis fiscais nacionais e locais, as receitas e despesas municipais, com a missão de aprimorar a gestão do município (Secretaria Municipal da Fazenda

de Niterói, 2021). Apesar de não apresentar como foco um sistema de informação de custos, o departamento pode ser considerado um avanço para a gestão dos custos, pois ele é responsável por fazer um acompanhamento gerencial de informações referente a custos, bem como projeções sobre eles.

Em 24 de março de 2021, através do Decreto nº 13.962, foi implementada a Rede de Contadores, que buscava trazer aperfeiçoamento à gestão contábil e integração do Sistema Municipal de Contabilidade de Niterói. O objetivo principal da Rede de Contadores é de capacitar os servidores responsáveis pela elaboração das informações contábeis alocados nos diferentes órgãos da administração, visando aprimorar os registros dos atos e fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais (Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, 2021). A rede é outro passo importante para a gestão municipal, que pode trazer as contribuições necessárias para capacitar os servidores para a implementação de um sistema de custos eficiente.

Através de pesquisa realizada no portal da transparência do Município de Niterói, foi possível identificar que se destacam como fornecedores de informações de custos: o Plano Plurianual (PPA) de 2018 a 2021, e o Sistema de Despesas por Instituição. Outros demonstrativos e relatórios encontrados, apresentam informações ligadas majoritariamente as despesas e todos os seus estágios (empenho, liquidação e pagamento), mas não apresentam qualquer tipo de informação sobre custeio.

O PPA é um instrumento de planejamento governamental de médio prazo, que estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública organizado em programas, estruturado em ações, que resultem em bens e serviços para a população (Goiás, 2022). Das informações constantes no plano de governo de 2018 a 2021, os detalhamentos das ações do Município com os custos estimados são dados

importantes de controle dos custos a serem aplicados nesses anos. Pois, apesar de não ser um foco do PPA, a realização da previsão dos custos no período, passa justamente por uma análise e um estudo de custos dos diversos bens e serviços públicos.

Quanto ao Sistema de “Despesas por instituição”, apesar de não apresentar uma informação de custos propriamente, destaca cada despesa empenhada, liquidada e paga por órgão e instituição, informações que possivelmente poderiam ser utilizadas para alimentar um Sistema de Informação de Custos.

5. Análise e discussão dos Resultados

O objetivo da análise de dados é entender os dados coletados de forma que seja possível encontrar respostas às questões de pesquisa e assim, neste capítulo, é apresentada a análise dos dados pesquisados com os resultados.

Verificou-se um marco importante para Contabilidade Pública, em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T), que desde 2016, vêm passando por um processo de atualização gradual, adotando um novo modelo convergido às IPSAS, sendo emitidas pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas Aplicáveis ao Setor Público (NBC TSP), que representam um avanço para a contabilidade pública brasileira, que se adequa aos padrões internacionais.

O conceito de custos no setor público surge em 1964, na Lei Federal n° 4.320, mas apenas com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n° 101/2000) o sistema de custos foi tratado como obrigatório.

A contabilidade de custos no setor público tem como marco normativo a publicação em 2011, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de

Custos do Setor Público. Com a legislação e as normas foram formulados conceitos adaptados para a contabilidade de custos e implantação do SICSP, por estudiosos da matéria. Na parte normativa para atualização da NBC T 16.11, foi aprovada pelo CFC (2021) a NBC TSP 34 – Custos no Setor, com o intuito de trazer maiores orientações sobre a implementação de um sistema de custos eficiente no setor público e que entrará em vigência em 1º de janeiro de 2024.

Seguindo, foi possível verificar através de pesquisas realizadas em artigos acadêmicos, livros e teses as possíveis dificuldades e contribuições que o Sistema de Informações de Custos do Setor Público pode trazer para a gestão e para a própria sociedade. Quanto às dificuldades as que merecem destaques são: a falta de treinamento dos servidores públicos; a falta de sistemas adequados; os possíveis custos envolvidos para implementação do sistema (com investimentos em tecnologias, capacitação e consultorias); a cultura e os aspectos da organização; a resistência a mudanças; os aspectos políticos e administrativos; e a falta de detalhamento e orientações normativas.

Em relação às contribuições, destacam-se que o sistema de informação de custos permitirá um direcionamento mais eficaz dos recursos públicos e que através do controle de custos será possível obter uma redução dos gastos públicos destinados a satisfazer as necessidades da sociedade. Além disso, outra contribuição importante é a transparência das informações que o sistema de custos trará para toda a sociedade, permitindo que a população esteja ciente do que está ocorrendo nos órgãos e na Administração Pública em geral.

Dessa forma, a partir das questões apresentadas no estudo, verificou-se que o Sistema de Custos no Setor Público (SICSP) é um avanço da contabilidade pública brasileira, percebendo-se que há uma necessidade de ajuste nas normas que não têm sido

suficientemente claras e em alguns casos, podem estar deixando de conter as orientações necessárias para sua implementação, e assim, a falta de parâmetros, diretrizes, orientações adequadas e experiências anteriores, podem estar levando muitas entidades e órgãos a apresentarem dificuldades em desenvolver o sistema de maneira eficiente, como foi verificado no desenvolvimento deste estudo.

Ainda, com base nesse estudo, é possível compreender que o SICSP possui um papel fundamental para a melhora e a evolução da gestão não só dos custos público, mas também para impactos positivos gerais na gestão do que é público, através de um maior controle de gastos, proporcionando uma otimização dos recursos utilizados, e ainda tornar as operações mais transparentes, para que a sociedade tenha melhores condições de verificar a eficiência e eficácia da gestão.

Porém, em contraste com as contribuições, existem entraves e dificuldades para a implementação do SICSP, o que poderá ser impactado com a NBC TSP 34, que busca trazer um caráter mais orientador, para que os gestores e contadores públicos possam aplicar o SIC de forma mais eficiente nas entidades públicas. Dessa forma, após entrar em vigência em 2024, a nova norma de custos para o setor público, poderá contribuir para a otimização da implementação do SIC na administração pública, o que somente poderá ser confirmado por verificação a partir de sua vigência.

A pesquisa de campo no Município de Niterói - RJ, permitiu analisar a gestão fiscal, focando no processo de implementação do Sistema de Custo. Verificou-se que Niterói se apresenta como Município de excelência em gestão fiscal, conforme rankings da Firjan e de Competitividade dos Municípios, estando em primeiro lugar do Estado do Rio de Janeiro, em ambos, mas, não apresenta um Sistema de Informação de Custos (SIC) eficiente e em estágio avançado, uma vez que um dos pontos de atenção do Município,

de acordo com o Relatório Anual SMF de 2021, é justamente a gestão dos custos e gastos públicos.

Diante do estudo realizado, verifica-se que o SIC é necessário e importante para a administração pública, requerendo, para que sua implementação aconteça de forma eficiente, legislação e normas que tragam maiores orientações capazes de reduzir as dificuldades identificadas, passíveis de soluções, e que demandarão esforços e recursos dos órgãos, entidades e servidores, para se adequarem a um sistema capaz de trazer benefícios para a gestão.

Segundo Silva (1999, apud Pereira e Silva, 2003), com a utilização do sistema de custos na atividade pública, poderá se ter um direcionamento mais eficaz dos recursos. E, dessa forma será possível obter uma redução de custos e conseqüentemente uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas

É possível se entender, com base no estudo realizado, que a implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, possibilitará o controle mais eficiente dos recursos públicos, otimizando a sua utilização, gerando disponibilidades financeiras capazes de suprir outras necessidades de responsabilidade governamental.

6. Considerações finais

Um maior controle dos gastos e dos desperdícios na área pública, se tornou ainda mais necessário no contexto de pandemia da COVID-19. Nesse cenário, este estudo teve como objetivo apresentar a evolução normativa do processo de implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), suas possíveis contribuições para a melhoria da gestão governamental e para o controle social, confrontando-as com as dificuldades apontadas para a sua utilização.

Para alcançar o objetivo proposto foram realizados levantamentos de dados bibliográficos e documentais, compreendendo a evolução da contabilidade como panorama para o início do estudo da evolução histórica-normativa da contabilidade de custos no setor público.

Verificou-se que apenas no início do século XXI, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, a contabilidade de custos passou a ter obrigatoriedade no setor público brasileiro, o que demonstrou que algumas das dificuldades encontradas atualmente com a implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, já existiam antes de sua obrigatoriedade, dentre elas, podem ser citadas a resistência a mudanças e a falta de uma cultura de controle de custos no setor público.

Apesar da obrigatoriedade, e mesmo depois da publicação da NBC T 16.11, que instituiu o Sistema de Informação de Custos do Setor Público, ainda é visível a necessidade de uma legislação ou norma que seja capaz de orientar o processo de implementação do SIC, trazendo aspectos mais práticos, conceituais e pontuais sobre o sistema.

Foi compreendida a importância que as informações sobre os custos possuem para as políticas públicas, uma vez que a partir delas é possível focar os esforços e recursos nas demandas sociais de maneira mais eficaz, eficiente e minimizando os desperdícios. E, ainda é possível permitir que a população tome conhecimento dos atos e fatos que administração realiza no desenvolvimento da gestão, levando em conta a maior transparência que essas informações trazem para a sociedade.

Por fim, a partir da pesquisa sobre o Município de Niterói, foi possível verificar que mesmo o Município sendo referência em gestão, ainda se encontra no processo de implementação do Sistema de Informação de Custos e, ainda, na análise dos

Relatórios de Gestão do Município, se observou que mesmo com todo sucesso da gestão, ainda não estaria cumprindo com as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal e das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, no que tange à implementação de um sistema de custos, considerando a falta de informações de custos em seus demonstrativos e relatórios de gestão e pelo que destacou a Secretaria Municipal da Fazenda de Niterói, quanto à gestão de custos e gastos públicos, indicando-os como ser um ponto de atenção da gestão municipal.

O resultado apresentado no Município de Niterói é semelhante ao que se verifica na pesquisa realizada por Drehmer, Raupp e Tezza (2017), nos municípios do Estado de Santa Catarina. De acordo com a pesquisa, a maioria dos municípios, ou estão em processo de implementação ou nem começaram ainda a implementarem o Sistema de Informação de Custos, portanto estando no mesmo estágio do Município de Niterói-RJ.

Dessa forma, este estudo, destacando a importância para a administração pública e a sociedade, apresenta um panorama sobre a implementação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público, buscando contribuir para o entendimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público e dos problemas para sua implementação.

Finalizando esta investigação, como objeto para discussões acadêmicas futuras, sugere-se, levando em consideração as dificuldades aqui apontadas para a implementação do sistema de custos no setor público, o aprofundamento do estudo sobre os aspectos normativos e que se verifique a percepção sobre a importância do sistema de custos e suas contribuições para o controle social.

7. Referências Bibliográficas

- Brasil. Secretária do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 109 (2011). Dispõe sobre a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis - GTCON. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/portaria-109-2011_230317.html. Acesso em: 8 jan. 2022.
- Brasil. Secretária do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 406, (2011). Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm. Acesso em: 8 jan. 2022.
- Bugarim e Oliveira. (2014). A Evolução da Contabilidade no Brasil: Legislações, órgãos de Fiscalização, Instituições de Ensino e Profissão. Em Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/47120554.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2022.
- CFC. (2021). Audiências encerradas sobre normas contábeis. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/audiencia-publica/audiencias-encerradas/>. Acesso em: 03 dez. 2021.
- CFC. (2010). Manual da IFAC de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor. Disponível em: https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NormasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf. Acesso em: 12 jan. 2022.

CFC. (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em: 29 nov. 2021.

CFC. (2011). Resolução CFC n° 1.366. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em 23 nov. 2021.

CFC. (2021). Conjunto de normas: NBC TSP – do Setor Público. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 23 nov. 2021.

CFC. (2021). Informações sobre a GA NBC TSP. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>. Acesso em: 22 dez. 2021.

Cochrane, T. M. C. (2003). A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Te_resinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc Acesso em: 10 jan. 2022.

CRC RJ. (2021). Contabilidade Pública - CFC aprova normas aplicáveis às entidades do setor público. Disponível em: <http://www.crc.org.br/noticias/NoticiaIndividual/6edd0fe9-24da-49bb-acaf-09cd757c28c7>. Acesso em: 20 dez. 2021.

- Drehmer, A. F; Raupp, F. M. e Tezza, R. (2017). Implantação de sistema de custos em prefeituras: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138>. Acesso em: 14 jan. 2022.
- Elias, L. M. S. de L. (2018). Sistema de informação de custos no setor público municipal: Um Estudo Sistêmico no Estado do Pará. Disponível em: <https://www.ppgdstu.propesp.ufpa.br/ARQUIVOS/documentos/L EILA%20MARCIA%20SOUSA%20DE%20LIMA%20ELIAS.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2022.
- Estadão. (2019). Quase 4 mil prefeituras têm dificuldade para fechar as contas. Isto é dinheiro. São Paulo. Economia Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/quase-4-mil-prefeituras-tem-dificuldade-para-fechar-as-contas/>. Acesso em: 20 dez. 2021.
- Fazenda São Paulo, Portal do Governo de São Paulo. (2021) Informações sobre a nova contabilidade pública. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/normas-contabilidade/Paginas/IPAS.aspx>. Acesso em: 10 jan. 2022.
- Félix, L. P. (2013). Evolução da Contabilidade Pública no Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Faculdade de Ciências Contábeis, Centro Universitário de Brasília. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2022.
- FIRJAN. (2021). Mais de três mil cidades brasileiras têm situação fiscal difícil ou crítica, revela Índice Firjan de Gestão Fiscal. FIRJAN Notícias, Rio de Janeiro. Disponível em: <https://firjan.com.br/noticias/mais-de-tres-mil-cidades-brasileiras->

[tem-situacao-fiscal-dificil-ou-critica-revela-indice-firjan-de-gestao-fiscal.htm](#). Acesso em: 03 jan. 2022.

FIRJAN, Panorama dos municípios do Rio de Janeiro e principais desafios. Índice Firjan Gestão Fiscal - Edição 2021, Rio de Janeiro. Disponível em:

<https://www.firjan.com.br/data/files/FE/67/02/1C/8AE9C7109125A9C7A8A809C2/IFGF%202021%20-%20Analise%20Especial%20-%20RJ.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Gil, A. C. (2002). Como Elaborar um Projeto de Pesquisa. 4.ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2010). Como Elaborar um Projeto de Pesquisa. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (1999). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Goiás, Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás. (2022). Planejamento e Orçamento: Plano Plurianual. Disponível em: [https://www.economia.go.gov.br/planejamento/plano-plurianual.html#:~:text=O%20Plano%20Plurianual%20\(PPA\)%20%C3%A9,bens%20e%20servi%C3%A7os%20para%20a](https://www.economia.go.gov.br/planejamento/plano-plurianual.html#:~:text=O%20Plano%20Plurianual%20(PPA)%20%C3%A9,bens%20e%20servi%C3%A7os%20para%20a) Acesso em: 28 jan. 2022.

Gregorius, M. R. (2015). A Administração Pública e suas funções. JUSBRASIL. Disponível em: <https://marciorosni.jusbrasil.com.br/artigos/195654350/a-administracao-publica-e-suas-funcoes>. Acesso em: 10 dez. 2021.

IBGE. (2010). Censo realizado na cidade de Niterói. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rj/niteroi/panorama>. Acesso em: 03 fev. 2021.

Lakatos, E. M.; Marconi, M. A. (2010). Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Lepsch, Antunes, Antunes e Daco. (2017). Custos na Área Governamental: uma contribuição para o controle social e a transparência pública. In: CONGRÈS DE L'INSTITUT INTERNATIONAL DES COÛTS, Lyon.

Machado, N. Holanda, V. B.; e Bezerra Filho, J. E. (2018). Sistema de Informação de Custos – diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Íris Editora.

Messias, D. Ferreira, J. C. e Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961/2023>. Acesso em: 18 dez. 2021.

Monteiro, R. P. (2018). Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. Disponível em: <https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/view/167/57>. Acesso em: 2 jan. 2022.

Niterói/RJ, Portal da Prefeitura. (2021). Câmara Municipal aprova Orçamento de Niterói para 2022. Disponível em: <http://www.niteroi.rj.gov.br/2021/12/28/camara-municipal-aprova-orcamento-de-niteroi-para-2022/#:~:text=Agora%20transformada%20em%20lei%2C%20a,econ%C3%B4mica%20no%20ano%20que%20vem>. Acesso em: 03 fev. 2022.

Niterói/RJ, Portal de Transparência. (2022). Informações sobre as despesas por instituição. Disponível em: <https://transparencia.niteroi.rj.gov.br/#/despesas/despesas-instituicao>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Niterói/RJ. Secretaria Municipal de Planejamento, Modernização da Gestão e Controle. (2017). Plano Plurianual do Quadriênio 2018/2021, aprovado pela Lei n° 3336.

Niterói/RJ. Secretaria Municipal de Planejamento, Modernização da Gestão e Controle. (2017). Relatório Anual da Gestão de 2021 do Município de Niterói - RJ. Disponível em: <https://www.fazenda.niteroi.rj.gov.br/site/wp-content/uploads/2022/01/Relatorio-de-Atividades-2021-SMF.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2022.

Pereira, J. R. T. e SILVA, A. C. (2003). A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2539/2539>. Acesso em: 13 jan. 2022.

Prodanov, C. C. e Freitas, E. C. (2013). Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Disponível em: <https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2021.

Reis, Aline de J.; Silva, Selma L. da; SILVA, Cleide Carneiro A. da. A história da contabilidade no Brasil. Disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/download/299/247>. Acesso em: 06 jan. 2022.

Sant'ana, S. G. (2019). A contabilidade no Brasil: o seu início aos dias atuais. Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. Disponível em: <http://clyde.dr.ufu.br/bitstream/123456789/27661/4/ContabilidadeBrasilIn%c3%adcio.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2022.

- Sauerbronn, F. F.; Silva, G. E. (2017). Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na Nova Contabilidade Pública. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/318725169_Um_Breve_Panorama_Historico_da_Contabilidade_Governamental_no_Brasil_em_busca_pelo_'novo'_na_Nova_Contabilidade_Publica. Acesso em: 07 jan. 2022.
- TV CRCRJ. NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Youtube, 8 de jul. de 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=zavsXKiByNs>. Acesso em: 22 dez. 2021.
- Vergara, S. C. (1998). Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Vieceli, Leonardo. “Gestão fiscal dos municípios tem melhora com medidas temporárias, diz estudo”. Folha de São Paulo, Rio de Janeiro, 21/10/2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/10/gestao-fiscal-dos-municipios-tem-melhora-com-medidas-temporarias-diz-estudo.shtml>. Acesso em: 03/01/2022.