

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

POLIANA DA CONCEIÇÃO SILVA

**CONTABILIDADE DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
IMPORTÂNCIA, USO E NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO**

São Luís
2022

POLIANA DA CONCEIÇÃO SILVA

**CONTABILIDADE DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:
IMPORTÂNCIA, USO E NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Gustavo Pereira Nunes.

São Luís

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Silva, Poliana da Conceição

Contabilidade de custo no setor público brasileiro: importância, uso e nível de implantação. / Poliana da Conceição Silva. __ São Luís, 2022.

65f.

Orientador: Prof. Me. Gustavo Pereira Nunes

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis – Centro de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2022.

1. Contabilidade de custos. 2. Administração pública. 3. Setor público. 4. Transparência. 5. Custos. I. Título.

CDU 657.47

POLIANA DA CONCEIÇÃO SILVA

CONTABILIDADE DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO:

IMPORTÂNCIA, USO E NÍVEL DE IMPLANTAÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 23/06/2022.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Esp. Gustavo Pereira Nunes

Especialista em Gestão Empresarial (Fundação Getúlio Vargas).

Prof. Me. Michel Silva Marques

Mestre em Matemática (UEMA).

Prof. Esp. Daniel de Matos Pereira

Especialista em Gestão Portuária (IESF).

RESUMO

O setor público na Esfera Estadual vem passando por mudanças na gestão, motivadas, sobretudo, pela escassez de recursos e necessidade de otimização dos serviços. A contabilidade de custos pode auxiliar, oferecendo informações estruturadas e confiáveis. No contexto da administração pública, os sistemas devem ser desenvolvidos de modo a possibilitar a adequada apuração, apropriação e gestão dos custos, atendendo as necessidades dos usuários e contribuindo para a transparência na aplicação dos recursos públicos. Considera-se que o uso de sistemas de custos é uma necessidade motivada pela economia e por determinações legais e que, em seu desenvolvimento, podem ser utilizadas metodologias tradicionais, estratégicas ou combinadas. Neste contexto, o objetivo é verificar o uso de sistemas de custos no setor público, a partir da literatura científica nacional. A metodologia para a coleta dos dados, foram utilizadas as bases: Science Direct, Biblioteca digital de Teses e Dissertações, Scielo, Periódicos Capes. Ao final foram selecionados artigos, trabalhos e livros relevantes e alinhados com o tema. Conclui-se que o uso de sistemas de custos, principalmente no setor público brasileiro, está longe de se consolidar. Porém, conforme demonstram os estudos realizados, além dessa implantação decorrer de exigências legais e de necessidades de legitimação diante dos usuários, mais relevante do que isso, são os benefícios que podem proporcionar.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Administração Pública. Setor Público. Transparência. Custos.

ABSTRACT

The public sector has been going through changes in management, motivated, above all, by the scarcity of resources and the need to optimize services. Cost accounting can help by providing structured and reliable information. In the context of public administration, systems must be developed in order to enable the adequate calculation, appropriation and management of costs, meeting the needs of users and contributing to transparency in the application of public resources. It is considered that the use of cost systems is a necessity motivated by the economy and by legal determinations and that, in their development, traditional, strategic or combined methodologies can be used. In this context, the objective is to verify the use of cost systems in the public sector, based on national scientific literature. The methodology for data collection was based on: Science Direct, Digital Library of Theses and Dissertations, Scielo, Capes Periodicals. In the end, relevant articles, works and books were selected and aligned with the theme. It is concluded that the use of cost systems, mainly in the Brazilian public sector, is far from being consolidated. However, as shown by the studies carried out, in addition to this implementation being a result of legal requirements and legitimation needs in front of users, more relevant than that are the benefits it can provide.

Keywords: Cost Accounting. Public administration. Public sector. Transparency. Costs.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – História da administração pública e do Estado brasileiro.....	15
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
BUCBP	Biblioteca Universitária Consuelo Bello Pereira
CRA	Conselho Regional de Administração
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
NBR	Norma Brasileira
NPJ	Núcleo de Prática Jurídica
NPM	Nova Gestão Pública
MCASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 OBJETIVO	12
2.1 Geral	12
2.1 Específicos	12
3 JUSTIFICATIVA	12
4 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	13
4.1 Tendências e desafios da administração pública brasileira	19
5 CONTABILIDADE	22
5.1 Orçamento	25
5.2 Fluxo de caixa	26
5.3 Custos	27
6 A TEORIA CONTÁBIL NA CONTABILIDADE PÚBLICA	28
6.1 Princípios contábeis aplicados ao setor público	32
6.2 Demonstrações contábeis obrigatórias	33
6.2.1 Balanço orçamentário.....	33
6.2.2 Balanço financeiro	35
6.2.3 Balanço patrimonial.....	36
6.2.4 Demonstração das variações patrimoniais.....	37
6.2.5 Demonstração dos fluxos de caixa.....	38
7 GESTÃO DE CUSTOS	39
7.1 Classificação dos custos	42
7.2 Sistemas de custeio	44
7.2.1 Custeio por absorção	44
7.2.2 Custeio variável.....	45
7.2.3 Custeio baseado em atividades – ABC	47
7.2.4 Custeio padrão	47
7.3 Métodos contábeis no setor público	48
8 ESTADO DA ARTE	53
9 METODOLOGIA	54
10 RESULTADOS	55
11 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da democracia e o estabelecimento do pensamento liberal contribuíram para aplicar na administração pública metodologias voltadas para a economia, eficiência e eficácia na gestão dos serviços públicos, de forma a maximizar os benefícios para os cidadãos considerando os recursos disponíveis. Essa nova abordagem da gestão de serviços públicos é o chamado movimento da Nova Gestão Pública que introduziu métodos e conceitos na Administração do Setor Público inspirados em práticas e pressupostos de gestão do setor empresarial. Para alcançar essas mudanças, a adoção do conceito de *accountability* é fundamental, pois exige que a Administração Pública seja transparente e informativa, e os gestores sejam responsáveis tanto pelos resultados obtidos quanto pelos recursos utilizados. É necessário buscar ferramentas específicas que possam avaliar a gestão dos serviços públicos destacando o desempenho da gestão e garantindo a responsabilização dos gestores.

Neste contexto, a Contabilidade do Setor Público assume particular importância, pois representa a principal ferramenta de registro e reporte da informação das atividades de gestão; contribui significativamente para o cumprimento dos objetivos da gestão pública sobre relatórios internos e externos para fins de prestação de contas. A contabilidade do Setor Público passou por mudanças significativas desde 2000, muitas delas originadas do processo de reforma da NPM (Nova Gestão Pública). Essas mudanças visaram aumentar a eficiência e eficácia do setor público, tornando-o mais transparente, suas informações mais acessíveis e otimizando o uso dos recursos públicos. Além disso, a recente crise econômica nas finanças públicas levou os países a repensar a relação entre receita e despesa pública e a ajustar seus orçamentos de acordo com a consistência do gasto público em relação à receita arrecadada.

A Contabilidade Pública no Brasil, de acordo com a parte geral do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) de 2014, foi estruturada com foco primordial no registro dos atos e fatos referentes ao controle da execução orçamentária e financeira, presente fundamentalmente na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que é responsável pela elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Para acompanhar as mudanças no cenário econômico e estimular a convergência do Setor Público a um

padrão internacional, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), por meio da Resolução CFC n.º 1.328/11, em que se utilizou como fundamento as orientações das Normas editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que foi fundamentado a partir das normas do *International Accounting Standards Board* (IASB) (SANTOS E ALMEIDA, 2012).

Esse processo ganhou destaque no ano de 2008, momento em que o CFC iniciou debates com a participação de profissionais especializados no setor público, para analisar procedimentos viáveis para a padronização das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, até então regido pela Lei 4.320/64 (PICCOLI E KLANN, 2015). Também no mesmo ano, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008 determina em seu Artigo 1º que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), deve realizar o desenvolvimento de algumas ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e às NBC T SP editadas pelo CFC.

Com a aprovação das NBC T SP a Contabilidade Governamental Brasileira passou a tratar o patrimônio como objeto de estudo, deixando o orçamento em segundo plano. Vale destacar que a convergência às novas normatizações impactou, especialmente, na parte referente aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais; Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (BRASIL, 2014). As reformas implementadas na contabilidade do setor público visaram superar as limitações do modelo burocrático e alcançar um uso mais eficiente dos recursos públicos. Por esse motivo, a contabilidade de custos ganhou relevância, pois pode proporcionar melhorias dentro do setor de gestão que carece de sistemas de medição de desempenho, ou apresenta sérias dificuldades nesse sentido. Como descrevem Brusca e Montesinos (2016), a falta de contabilidade de custos em muitos países limita a coleta de informações para esse fim.

Portanto, o processo de reforma da contabilidade pública foi motivo de diversas pesquisas recentes. A implantação da contabilidade gerencial foi incorporada a esse conjunto de mudanças, constituindo um dos focos da NPM, conforme apresentado por Goddard (2005) e Van-Peursem e Eggleton (2015). Muitos desses estudos nasceram das vantagens da implementação da contabilidade

gerencial ou da informação centrada nos custos, que podem servir para qualificar a alocação orçamentária e recursos financeiros, decisões de terceirização, custeio de serviços, comparações de prestação de contas, avaliações de desempenho, entre outros. O escopo da pesquisa em contabilidade gerencial no setor público ainda é amplo, havendo ainda a necessidade de estudos empíricos. De fato, pesquisas anteriores focaram principalmente no processo de adoção de normas, harmonização e aplicação da contabilidade por competência. Por outro lado, os estudos sobre contabilidade de custos estão fortemente ligados à aplicação de um método de custeio em casos específicos.

Se basear no modelo de Contabilidade para o setor público, atual, irá fundamentar esse estudo, com base no cotidiano e nos artigos e revisão bibliográfica no qual foram utilizados.

2 OBJETIVOS

2.1 GERAL

Discutir, por meio de uma revisão bibliográfica, a importância da adequada aplicação da contabilidade de custos no setor público brasileiro.

2.2 ESPECÍFICOS

- Conceituar e caracterizar a administração pública no Brasil na Esfera Estadual;
- Descrever a teoria contábil na contabilidade pública;
- Identificar e destacar a importância da contabilidade de custos e tipos encontrados no setor público brasileiro;

3 JUSTIFICATIVA

Fundamentar esse tema é demonstrar para aqueles que não conhecem de perto o setor público e como são as variadas áreas e como podem atuar.

Um tema importante, pois, a sociedade precisa adquirir o conhecimento de como funciona, demonstrando transparência de suas ações.

A sociedade brasileira vem lutando há décadas por mais transparência e participação nos atos emanados do poder público, especialmente no que concerne às práticas adotadas na política de elaboração do orçamento público. Nesse sentido, a escolha do tema justifica-se pela contínua necessidade de participação e entendimento popular na elaboração e fiscalização da contabilidade de Custos no setor Público o que garantirá, a priori, a correta utilização dos recursos públicos.

4 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Há muita ênfase na academia e na prática na capacitação e na aplicação das melhores práticas da administração pública (AP) e gestão para melhorar as organizações públicas. Gestores públicos e formuladores de políticas no Brasil e em outros BRICS, como em outras partes do mundo, estão continuamente pressionando por reformas visando melhorias no desempenho, transparência e responsabilidade da administração pública para prestar serviços públicos de qualidade. No entanto, uma área que está faltando é uma análise crítica dos meios de propagação, a implementação e os “impactos” (positivos e negativos) das teorias ocidentais e não ocidentais de administração pública e gestão na prática (ALBURQUERQUE, 2017). É importante entender melhor o contexto e a economia política de como e por que as ideias “viajam” de um lugar para outro, e são aplicadas e alteradas. Há três dimensões de particular interesse para a pesquisa no Brasil em particular, pois estão construindo sua própria administração pública e ao mesmo tempo influenciando reformas em outros países.

Em primeiro lugar, uma dimensão diz respeito ao declínio geral da confiança nas instituições públicas em todos os lugares, o que também afeta o Ocidente. O Brasil, particularmente, testemunhou um grande número de escândalos de corrupção na última década. Com a democratização e as reformas, foram construídas instituições e organizações tanto no setor público quanto na sociedade civil para aumentar a transparência e a responsabilização das organizações públicas, mas não conseguiram compensar os problemas de confiança na administração pública e no sistema político. Em segundo lugar, há um interesse crescente no tema da influência das ideias de AP ocidentais e não ocidentais nos países em desenvolvimento, particularmente na África e partes da Ásia (ALBURQUERQUE, 2017). Uma das últimas ondas de ideias ocidentais em administração pública sendo exportadas veio sob a propagação da Nova Gestão Pública (NPM) e suas mutações.

O Brasil tem sido o berço de ideias inovadoras como o orçamento participativo e o Bus Rapid Transit (BRT) que foram adotados por centenas de cidades e países ao redor do mundo. Ao mesmo tempo, a competição da China/BRICS e outros doadores (por exemplo, fundações privadas, Turquia, Arábia

Saudita e Emirados Árabes Unidos) está influenciando a forma como os doadores tradicionais e fontes intelectuais de conhecimento de AP também trabalham com governos e academia. Terceiro, há um crescente consenso sobre a crescente interconexão de países, nações e sociedades. Novos atores influentes, trazem novas dinâmicas para as instituições globais. No entanto, a administração e a gestão pública ainda são bastante limitadas a pensar em organizações que não estão conectadas ou preocupadas com o que acontece em outras partes do mundo (exceto nas relações internacionais e na gestão do desenvolvimento) (ANDRADE, 2012). O impacto dos BRICS nos assuntos mundiais, como direitos humanos, terrorismo internacional e mudanças climáticas, implica que mudar suas administrações públicas para responder a essas questões pode fazer uma diferença mundial.

A dinâmica da administração pública está diretamente ligada às ideias conceituais que vêm de diferentes atores. Os governos são os principais atores que influenciam a administração pública em termos de ideias e sua execução. No entanto, as organizações internacionais também têm desempenhado um papel fundamental na disseminação de ideias da administração pública, usando sua influência para impulsionar reformas. Os sistemas de administração pública também refletem o que está acontecendo na sociedade. Aspectos políticos, sociais, econômicos e culturais do contexto, bem como suas mudanças, têm impactos significativos na formação da administração pública. O sistema político é particularmente importante, pois molda quem está no controle do Estado e sua relação com a sociedade (ANDRADE, 2012). Por exemplo, grupos da sociedade civil em um sistema democrático podem pressionar por mudanças nas ruas ou por meio da disseminação de ideias.

A administração pública brasileira começou com as organizações desenvolvidas pelos colonizadores portugueses para gerir a exploração da colônia, mas uma mudança radical e intensificação na construção da administração pública aconteceu quando a família real portuguesa se mudou para o Rio de Janeiro em 1808, fugindo da ameaça napoleônica na Europa. A realeza portuguesa trouxe para o Brasil grande parte de suas cortes e administração pública de Lisboa (cerca de 15.000 ao todo). O Brasil, o Rio de Janeiro, em particular, passou de colônia para ser o centro do reino. A burocracia e os processos do Estado e da administração pública criaram raízes no país e continuaram a desenvolver características próprias

após o retorno do rei D. João VI a Portugal em 1821 e a independência do Brasil em 1822. A história da administração pública e do Estado brasileiro pode ser resumida em várias etapas descritas a seguir na tabela 1.

Tabela 1- História da administração pública e do Estado brasileiro

ANO	ACONTECIMENTO
1808-1822	As raízes de uma administração pública controlada pelos portugueses e sob o absolutismo do regime.
1822-1840	Construindo o Estado e a identidade nacionais. A independência (o Brasil tornou-se um Reino/Império por conta própria) e o retorno de parte da burocracia a Portugal trouxeram a necessidade de desenvolver a administração pública do Brasil sob um Estado absoluto controlado pelo Imperador (<i>de jure</i>), mas controlado <i>de fato</i> por conselheiros.
1840-1889	Desenvolvimento de um Estado mais representativo sob o Imperador, com algumas características da monarquia parlamentar. O poder sobre a burocracia era descentralizado entre aqueles que faziam parte do sistema político central e a administração pública se espalhava para além da capital (na época Rio de Janeiro).
1889-1930	O Estado na “República Velha”. O Brasil se tornou uma república. O patrimonialismo como modo de administração pública continuou desde a monarquia, agora controlada por uma elite política. A administração pública costumava servir a essa elite.
1930-1945	Construção da administração pública burocrática sob o estado nacional controlado por uma ditadura. Getúlio Vargas centralizou e modernizou o Estado trazendo os principais princípios da administração weberiana e profissionalização da administração pública, criando o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP) e a Fundação Getúlio Vargas (FGV) para liderar o processo, mas raízes dá o patrimonialismo continuou em muitas práticas (Farah 2011, 2016). O 'nacional desenvolvimentismo' foi o modo de desenvolvimento com a criação de empresas públicas nacionais, como a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN).
1945-1964	O “nacional-desenvolvimentismo” como filosofia do Estado continuou após o fim da “Nova Era do Estado” de Getúlio Vargas. O Estado pressionou pela rápida industrialização e

1964-1985	<p>desenvolvimento econômico levando à urbanização e à criação de várias empresas estatais, como a Petrobras. A capital foi transferida do Rio de Janeiro para Brasília (1960).</p> <p>Modernização autoritária. O nacional-desenvolvimentismo permaneceu sob o governo militar estabelecido em 1964 com base na substituição de importações e um setor privado protegido pelo Estado. A modernização da administração pública continuou sob regime autoritário com alto grau de centralização.</p>
1985-1992	<p>Democratização, neoliberalismo e dismantelamento do nacional-desenvolvimentismo. A estagnação econômica e a alta inflação levaram às reformas neoliberais na administração pública, principalmente no governo Collor de Mello. O governo tentou introduzir algumas ideias das reformas da Nova Gestão Pública juntamente com a liberalização da economia. A Constituição de 1988 deu mais responsabilidades aos estados e municípios levando à descentralização político-administrativa e ao crescimento da administração pública nesses entes. As organizações da sociedade civil passaram a ter mais influência nas políticas públicas e na administração pública.</p>
1992-2002	<p>O Estado na era do gerencialismo. A abertura da economia continuou de forma mais gradual. Busca por mais eficiência e profissionalismo na administração pública com a tentativa de “desburocratização”. Redução gradual do número de servidores públicos federais (Nunberg e Pacheco 2016). Diversas reformas gerenciais introduzidas inicialmente no governo federal e posteriormente em alguns estados e municípios (Bresser-Pereira 2009, 2016).</p>
2002-2017	<p>O nacional-desenvolvimentismo voltou à agenda do governo federal. O número de funcionários públicos aumentou gradualmente. As tendências liberais foram revertidas na economia, mas algumas das reformas gerenciais continuaram na administração pública federal. Em 2016, a presidente Dilma Roussef sofreu impeachment e um governo liberal de Michel Temer assumiu o governo federal revertendo as tendências do nacional-desenvolvimentismo.</p>

Fonte: Angélico (2019)

Existem três modalidades principais na administração pública brasileira: patrimonialista, burocrática e gerencial. Apesar dos esforços de reforma, todos os

três continuam a subsistir juntos em certo grau, mais ou menos intenso dependendo do contexto administrativo. Até 1930, a administração pública era controlada pelas elites políticas. Interesses públicos e privados foram misturados nas ações do Estado. Os funcionários públicos foram nomeados por líderes políticos e outras autoridades influentes. O primeiro governo de Getúlio Vargas (1930-1945) fez esforços para introduzir a forma de administração pública burocrática e mais profissional que também cresceu sob sua ditadura, juntamente com o papel do Estado na economia e na sociedade. A ditadura militar (1964-1985) consolidou algumas das reformas de Vargas, como um enorme aparato produtivo estatal. Na década de 1980, as reformas gerenciais começaram a ganhar raízes e se aceleraram na década de 1990, mas ainda são tímidos para o tamanho do estado (ANGÉLICO, 2019). As formas burocráticas e patrimonialistas ainda dominam a administração pública brasileira.

A transição de um governo militar para um governo civil na década de 1980 foi fundamental para moldar a administração pública atual. A constituição de 1988 devolveu poderes e responsabilidades aos estados e municípios. Esses começaram a construir ainda mais suas próprias administrações públicas para gerenciar as novas responsabilidades, como educação primária e saúde. No entanto, a caótica economia assolada pela hiperinflação na década de 1980 e na primeira metade da década de 1990 (a inflação atingiu quase 2.000% em 1989 e 2.500% em 1993) deixou pouco espaço para reformas mais abrangentes na administração pública (ANGÉLICO, 2019). As reformas impulsionadas pelos organismos internacionais vinculados ao Consenso de Washington nas décadas de 1980 e 1990, como a privatização e a desregulamentação dos serviços públicos, agravaram ainda mais a situação econômica. A maior parte dos esforços das entidades da administração (União, estados e municípios) concentraram-se em controlar suas finanças para evitar que seu dinheiro fosse comido pela inflação.

O impeachment de 1992 do primeiro presidente eleito diretamente (Fernando Collor) após a democratização do país tornou a situação ainda mais difícil de administrar, pois a situação política e econômica era instável. No entanto, as administrações públicas nunca entraram em colapso e mostraram certo grau de resiliência para continuar prestando determinados serviços públicos, apesar dos problemas econômicos e políticos do país. A inflação foi controlada em 1994 pelo Plano Real, e um novo presidente, Fernando Henrique Cardoso (que foi o antigo

ministro da Fazenda), foi eleito dando certa estabilidade política e econômica. Sob os princípios de redução do papel do Estado na economia e promoção da economia de mercado, uma série de reformas econômicas e administrativas foram realizadas principalmente na burocracia federal a partir da segunda metade da década de 1990. Várias empresas estatais foram privatizadas. Cardoso criou o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) em 1995 liderado pelo Ministro Luiz Bresser-Pereira para executar as reformas administrativas visando melhorar a eficiência e a responsabilização das burocracias federais (GIACOMONI, 2017).

O cerne dos esforços foram as reformas gerenciais baseadas em alguns dos princípios da Nova Gestão Pública (NPM). As administrações também foram autorizadas a terceirizar certos serviços para organizações sociais (ONGs). O principal impacto foi a redução do orçamento gasto com pessoal em nível nacional. Os gastos com pessoal do governo federal como percentual da receita líquida corrente caíram de 55 para 30% entre 1995 e 2003. O ritmo das reformas desacelerou com a incorporação do MARE ao Ministério do Planejamento no final dos anos 1990 e a mudança do grupo político que governava o país no final de 2002. O governo Lula mais estatista (2003-2010) travou algumas das reformas de mercado e abraçou o desenvolvimentismo, promovendo um maior papel do Estado na economia (GIACOMONI, 2017). Ele priorizou o desenvolvimento liderado pelo Estado com um papel maior das empresas estatais e ampliou uma série de programas sociais populares (por exemplo, 'Bolsa Família', o mais conhecido) reduzindo a pobreza e a desigualdade no curto prazo.

O número de servidores da administração federal e o peso do pessoal no orçamento aumentaram gradativamente durante o governo Lula. No entanto, algumas das tendências anteriores continuaram, como a terceirização de determinados serviços, particularmente aqueles com vínculos estreitos com políticos por meio de conexões pessoais ou ideológicas. Apesar disso, as reformas gerenciais continuaram em alguns estados e municípios. Tornaram-se linguagem comum no ambiente administrativo brasileiro. O governo de Dilma Rouseff (2011-2016), que foi indicado por Lula para concorrer à presidência, e o sucedeu, manteve algumas das tendências das reformas de Lula. Ela fez algumas reformas importantes nos regimes de aposentadoria dos funcionários públicos (para novos entrantes), reduzindo os impactos orçamentários de longo prazo, mas o tamanho do estado continuou a crescer de forma constante. Seu impeachment em 2016 e a crise econômica em

2014-2015 trouxeram outro período de instabilidade econômica e política. O novo governo liderado por Michel Temer (que foi vice-presidente de Dilma) tomou medidas drásticas para reduzir o déficit público crescente e novas reformas foram sugeridas para fazer novas mudanças nos regimes de previdência dos servidores públicos, juntamente com as mudanças no sistema geral de previdência (INSS) (ANGÉLICO, 2019). O primeiro grupo não terá mais regime especial em seus regimes previdenciários, exceto para determinados grupos (por exemplo, militares).

No entanto, as receitas tributárias dos estados e municípios foram fortemente impactadas pela crise econômica, que também evidenciou os problemas enfrentados por diversos entes subnacionais. Muitos não conseguiram reformar suas administrações públicas em tempo hábil e enfrentam enormes desafios. O primeiro grupo não terá mais regime especial em seus regimes previdenciários, exceto para determinados grupos (por exemplo, militares). Juntamente com as reformas administrativas gerenciais, um conjunto de reformas para trazer mais transparência e prestação de contas às administrações públicas ocorreu nas últimas duas décadas (BEZERA FILHO, 2016). A maioria dos orçamentos públicos está amplamente aberta ao público agora, incluindo salários de funcionários públicos e despesas de viagem, por exemplo. A sociedade civil e a imprensa tornaram-se mais ativas na denúncia da má gestão e desvio de recursos públicos. Além disso, um conjunto de órgãos públicos de auditoria e promotores cresceu em escopo e tamanho ao lado da transparência.

Mais independência da justiça e da polícia também aconteceu. Recentemente, as polícias federal e estadual e os promotores públicos desmantelaram diversos casos de corrupção, fazendo com que a responsabilização chegasse até o topo da hierarquia administrativa e política. No entanto, apesar das reformas gerenciais, prevalecem os modos burocrático e patrimonialista na administração pública brasileira com bolsões de modos gerenciais, mais em algumas organizações do que em outras. Em alguns lugares, as reformas gerenciais nunca entraram em vigor, e o patrimonialismo nunca saiu do núcleo das burocracias, sendo alguns dos principais cargos nos órgãos públicos escolhidos pela política (GIACOMONI, 2017). Sinais de meritocracia ainda são difíceis de encontrar em algumas organizações, mas, por outro lado, algumas são completamente profissionalizadas.

4.1 Tendências e desafios da administração pública brasileira

Há uma série de tendências na administração pública brasileira. Primeiro, a administração pública brasileira mudou drasticamente nas últimas duas décadas e gradativamente interagiu mais com a sociedade civil. A forma das administrações públicas e a forma como elas implementam as políticas públicas no Brasil são amplamente afetadas pelo regime e pelo partido no poder, mas algumas tendências não param com as mudanças nos governos. Por exemplo, desde a democratização do país na década de 1980, os grupos da sociedade civil ganharam poder político e gradualmente são capazes de influenciar as políticas públicas, tanto na formulação quanto na implementação de políticas, como na área ambiental (GOMES, 2014). ONGs e movimentos sociais também são influentes em várias outras áreas de políticas públicas, como habitação e reforma agrária. Processos participativos inovadores ocorreram em várias instâncias de tomada de decisão, desde a consulta até o voto direto na decisão. O orçamento participativo, que começou em Porto Alegre, é uma daquelas inovações que já se espalharam por vários países.

Em segundo lugar, há uma concentração crescente de recursos financeiros e humanos no nível federal, embora a maior parte dos serviços esteja nas mãos de estados e municípios. A constituição de 1988 visou a descentralização político-administrativa e deu autonomia e poder aos estados e municípios, mas eles enfrentam desafios crescentes para a prestação de serviços públicos de qualidade. Embora a constituição e outras reformas tenham como objetivo a descentralização, a maior parte do orçamento público fica no nível federal. Em 2014, os níveis federal, estadual e municipal tiveram, respectivamente, 68,5, 25,3 e 6,2% do total de tributos do governo (Receita Federal, 2015). Estados e municípios agora fornecem a maior parte dos serviços públicos, mas estão estrangulados financeiramente. A maioria dos municípios não possui receitas próprias e depende em grande parte de repasses dos governos federal e estadual (KOHAMA, 2010). Além disso, embora todos os municípios tenham as mesmas responsabilidades, há uma enorme diferença de recursos administrativos e financeiros entre eles (o mesmo para os estados), tanto em termos de qualidade quanto de quantidade. Existem municípios muito diferentes, como a cidade de São Paulo (~12 milhões de habitantes) e Borá (825 habitantes), ambos com as mesmas responsabilidades constitucionais. Como seus tamanhos e capacidades variam

significativamente, isso leva a uma capacidade desigual de prestação de serviços públicos de forma eficaz, como saúde e educação. Existem também alguns conflitos de jurisdição sobre certas responsabilidades.

A burocracia tem vários problemas urgentes a serem resolvidos imediatamente. O tamanho do Estado cresceu, mas não a qualidade dos serviços públicos. Embora o número de funcionários no nível federal não tenha mudado significativamente na última década, o valor das receitas para cobrir os custos com pessoal aumentou constantemente. Além disso, o número de funcionários em nível municipal e estadual e os custos de máquinas públicas cresceram drasticamente desde 1988. As receitas tributárias representam 34,4% do PIB brasileiro. Aliadas à má gestão financeira, as recentes crises na administração pública evidenciaram a necessidade de uma reforma urgente na administração pública (MOTA, 2017). Os serviços públicos deterioraram-se. Muitos estados estão com problemas financeiros e não conseguem nem pagar seus funcionários, como é o caso do Estado do Rio de Janeiro, que não pagou o salário de outubro de seus funcionários em dezembro de 2016. Apesar de a má gestão e a corrupção terem sido problemáticas em muitos casos, os principais motivos dos problemas financeiros são a expansão das atividades do estado e dos municípios sem crescimento proporcional das receitas e reformas para melhorar a eficiência das burocracias públicas.

Por fim, as questões da ética na política, no governo e na administração pública também continuam sendo um grande problema no Estado brasileiro. Apesar de todas as reformas para profissionalizar a administração pública, o patrimonialismo ainda rege muitas organizações e contratos públicos. São 350 mil vagas (de um total de 1,1 milhão de servidores públicos) preenchidas por cargos políticos na esfera federal que custam mais de US\$ 1 bilhão por mês. Se incluir estados e municípios, esse número pode dobrar facilmente. A maioria dos cargos de chefia da administração pública nos três níveis são preenchidos por nomeações políticas. Muitos são nomeados por partidos políticos sob sua 'cota' em troca de apoio político ao governo. A distribuição de cargos por nomeações políticas é fundamental em um sistema político fragmentado, onde o parlamento federal tem mais de 25 partidos representados (SILVA, 2018). Os interesses individuais e políticos influenciam muitas das decisões administrativas. Assim, não são surpresas os casos de corrupção e má gestão de empresas estatais e outras organizações,

quase sempre envolvendo nomeados políticos. Isso tem sido rotina na administração pública brasileira, reduzindo a confiança da população.

Os aspectos organizacionais da administração pública são fundamentais para sua eficácia na prestação de serviços à sociedade. No entanto, são importantes, mas não determinantes para garantir o bom funcionamento da administração pública e a qualidade dos serviços públicos, pois a administração pública sozinha não controla a sociedade ou o governo e vice-versa. As interações entre os órgãos públicos e outros atores são determinantes do funcionamento da sociedade e da entrega de serviços e bens, como é o caso do Brasil. Essas interações acontecem por meio do sistema político formal ou por meio do engajamento das partes interessadas (SILVA, 2018). Os interesses da sociedade civil têm crescido em muitos países em desenvolvimento. Grupos da sociedade civil têm disseminado novos valores na sociedade e também trazendo seus interesses e valores para os processos decisórios. Eles fizeram campanha a favor e contra muitas causas que podem afetar potencialmente a difusão do conhecimento na sociedade e na administração pública.

A administração pública brasileira evoluiu rapidamente nas últimas décadas, principalmente desde a democratização do país na década de 1980. Várias reformas foram introduzidas por diferentes governos nos três níveis de governo ao longo da história. O tamanho do setor público cresceu significativamente, mas a situação da prestação de serviços públicos de qualidade ainda é limitada e casos de corrupção e má gestão no setor público surgem quase diariamente. Por um lado, as reformas gerenciais e organizacionais têm espaço para melhorar o desempenho do setor público. Áreas como recursos humanos e gestão financeira ainda são problemáticas. No entanto, as reformas por si só não mudarão muito sem melhorias significativas no sistema político e na governança, embora a governança tenha trazido mais responsabilidade ao setor público, mas não o suficiente para aumentar a qualidade dos serviços públicos ou a confiança nas organizações públicas.

5 CONTABILIDADE

A contabilidade tem por instrumento de estudo o patrimônio e como propósito registrar os fatos e elaborar informações, proporcionando possibilidades de planejamento e controle do mesmo.

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 2009, p. 21).

A contabilidade é uma profissão muito antiga, visto que sempre foi fundamental o registro, controle e avaliação dos fatos econômicos e financeiros, sendo eles de forma direta ou indireta. Pode-se afirmar que a contabilidade surgiu paralela à matemática, ou seja, de uma necessidade do homem de contar e controlar o produto de seu trabalho. A contabilidade gerencial vem conduzindo o conhecimento e o suporte essencial para que a gestão possa conservar os controles internos e externos das empresas em íntegro funcionamento e com o mínimo de falhas possíveis.

Para Atkinson et al (2000 p. 36), “sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas”. A contabilidade gerencial serve para avaliar o desempenho financeiro e econômico diário da empresa e orientar o comportamento estratégico a ser adotado para que as áreas tenham uma performance favorável. Esta profissão está se tornando cada vez mais competitiva e mais decisiva no gerenciamento empresarial, exigindo mais flexibilidade para que os profissionais possam sempre estar construindo, inovando e também obtendo novos conhecimentos e experiências. A contabilidade gerencial é uma área mais voltada para o âmbito interno da organização, porém sendo um fator muito importante e um diferencial para o mercado.

A contabilidade gerencial é marcada por um conjunto de métodos e ferramentas que quando associados proporciona informações significantes e vantajosas para o processo de tomada de decisão nas entidades, sendo elas a contabilidade de custos, a financeira e a análise das demonstrações contábeis, visando evidenciar através desses relatórios, de forma clara e objetiva, averiguações proficientes para os gestores. Segundo Horngren et al (2004 p. 300), “o sistema de controle gerencial é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as

informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle [...]”. É de extrema importância o acompanhamento dos afazeres no sentido de controlar o desempenho do patrimônio, para que possam ser feitas análises com o propósito de comparar resultados obtidos entre períodos.

As principais funcionalidades da contabilidade é captar as informações de todas as operações realizadas pela organização, registrar todas as situações que ocorrem e podem ser correspondentes em valor pecuniário, reunir informações que visam atender o usuário da contabilidade por meio de controle efetivo, concentrar a situação econômica, financeira e patrimonial por meio de demonstrativos e registros realizados e por fim esclarecer os relatórios com finalidade de apuração dos resultados obtidos e executar o planejamento econômico, presumindo pagamentos a serem efetuados e montantes a serem recebidos, evitando assim, problemas futuros.

A contabilidade gerencial preocupa-se em como melhor administrar as fontes de informações da organização, envolvendo todos os que participam do processo produtivo, colaborando na gestão de recursos, alocando os custos para suas devidas contas de forma correta e controlando a dinâmica dos processos e a performance da empresa. Quanto aos usuários das informações contábeis, afirma-se:

Como principais usuários das informações contábeis, os contadores são os primeiros profissionais que utilizam as informações contábeis geradas para a tomada de decisão e, dessa forma, possuem grande importância na definição de acessos aos SIC. E quanto à tempestividade das informações geradas, devem contribuir no processo de produção da informação de tais sistemas, adequando às necessidades da organização (disponibilidade, abrangência e detalhe) em prazos satisfatórios (GIL, ANTONIO, 2010, p. 54).

Para Horngren et al (2004 p. 6), “sistema de contabilidade é um mecanismo formal para recolher, organizar e comunicar informações sobre as atividades de uma organização”. É necessário providenciar prontamente relatórios com dados fidedignos e pertinentes, podendo assim, melhorar a confiança do usuário e contribuir para o progresso da estabilidade financeira. Neste sentido, a contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a dispor de seus usuários, alcançando dados para auxiliá-los a tomarem decisões. Um sistema de informação contábil aplicado na empresa tem como objetivo atender a diversos usuários das informações por ele processadas, podendo captar erros no objeto de contabilização. Dessa forma, pode-se assentir que informação contábil é

indispensável no acompanhamento das atividades da organização. Ao observar o cenário empresarial, a contabilidade gerencial evidencia as perspectivas de prover diferentes relatórios, planilhas, demonstrativos e dentre outras ferramentas para que na execução das mesmas seja possível, através das informações fornecidas, averiguar a situação econômica e financeira da empresa, como também realizar estudos de mercado e até mesmo confrontar a empresa com concorrentes.

Os profissionais da contabilidade possuem a necessidade de utilizar a informação contábil como ferramenta de contribuição para o processo de tomada de decisão. As ferramentas contábeis podem fornecer dados do mercado para conhecer melhor e de forma clara e objetiva, o contexto a ser trabalhado, utilizando também pressuposições e direcionamento para que possa ter um planejamento do futuro de suas ações e afazeres, e de seu negócio como um todo. A contabilidade gerencial e suas ferramentas são indispensáveis para a gestão durante todo o processo de adquirir informações relevantes e que possam ser utilizadas de forma certa na tomada de decisão, dando assim um significativo suporte aos administradores das organizações.

Levando em consideração as ferramentas gerenciais que podem ser utilizadas pelas organizações, não se encontra um padrão sobre quais devem ser aplicadas para a gestão, mas as ferramentas da contabilidade gerencial qualificam a gestão e contribui para a eliminação dos riscos envolvidos nos procedimentos das organizações. Se um empresário abrir uma empresa e não souber pelo menos as informações básicas do negócio, ele não terá noção de sua margem de lucro, e nem o capital de giro suficiente para essa empresa sobreviver, fatalmente terá grandes problemas.

Só pode ser considerada gerencial, quando a contabilidade fornece ferramentas administrativas. A contabilidade para executar sua função gerencial precisa proporcionar a seus usuários diagnósticos e demonstrativos que possam ser aplicados como recursos de observação e direção, para que posteriormente os gestores possam utilizá-los como meios alternativos para tomarem decisões que possam alavancar a organização de forma mais certa, evitando problemas de curto e longo prazo. A contabilidade deve condizer como uma ferramenta de informações para a administração de uma organização, essa atribuição é exercida por meio da compreensão das demonstrações contábeis e financeiras, de forma que

a contabilidade possa suprir a dificuldade que os gerentes e administradores tenham referente à interpretação dos demonstrativos de forma correta, clara e objetiva.

A contabilidade de custos refere-se hoje as atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisões de todos os tipos, desde as relacionadas com as operações repetitivas até as de natureza estratégicas, não repetitivas, e, ainda ajuda na formulação das principais políticas das organizações (LEONE, 2000, p. 22).

Utilizando os dados que a contabilidade forneceu para criar informações relevantes para tomada de decisão, a gestão gera vantagens para a entidade em que faz parte, resultando em rendimentos de qualidade que melhoram os procedimentos e de modo consequente o seu desempenho e performance.

5.1 Orçamento

O orçamento é de intensa relevância no auxílio do resultado das empresas, um método norteador de direção para que os gestores possam seguir, onde irá levá-los a excelentes resultados evitando assim imprevistos no processo orçamentário, ou até mesmo saber lidar com eles de modo mais correto e consequentemente a organização estará sempre pronta para crescer de forma sustentada e até mesmo enfrentar uma crise. O orçamento é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia (PADOVEZE, 2010).

Com um bom planejamento orçamentário é possível ter dimensões de processos a serem realizados a longo e curto prazo e esses resultados são essenciais para que a entidade possua uma meta a alcançar, não utilizando o orçamento apenas para compra de produtos, mas sim para ter uma projeção de onde e quanto pode gastar e/ou investir. Um orçamento é uma simulação quantitativa que define o montante monetário que entrará na organização, colaborando para que seja apontado se as metas financeiras serão alcançadas pela empresa.

O orçamento empresarial é capaz de englobar inúmeras finalidades, visando ótimos resultados de um bom planejamento e controle. Segundo Frezatti (2009, p. 84), “o controle orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximo estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”. É de muita importância enfatizar que, o

planejamento orçamentário não visa apenas um propósito futuro, é possível utilizar essa ferramenta para o presente em que a empresa se situa. O planejamento orçamentário é essencial para estruturar os objetivos ansiados pela empresa, especialmente suas intenções financeiras e produtivas.

O orçamento é uma ferramenta que atribui no processo de tomada de decisões, especialmente nas práticas administrativas e financeiras, por consequência no desdobramento do planejamento estratégico e na evolução das entidades. Para que a gestão orçamentária seja de grande eficiência e de um bom valor agregado aos processos, é de extrema necessidade que haja controle, planejamento, cooperação dos setores e embasamento de colaboradores instigados a construir resultados cada vez melhores para que os objetivos da organização sejam atingidos.

5.2 Fluxo de caixa

No Fluxo de Caixa temos o conceito de entradas e saídas de dinheiro, todos os valores recebidos referentes as vendas chamamos de entradas e todos os valores pagos referente a fornecedores ou quaisquer outros gastos, chamamos de saídas. De acordo com Quintana (2009, p.19), “o principal objetivo da empresa, ao elaborar o fluxo de caixa, é identificar os motivos das variações entre o que foi projetado e o efetivamente realizado, para que assim exista uma contribuição efetiva para o processo de gestão financeira.” A finalidade de um planejamento de Fluxo de Caixa é ajudar o empresário a identificar se a empresa terá dinheiro suficiente para gerir suas atividades, baseado nos preços de venda de seus produtos, bem como nos custos atrelados a ele.

O DFC é uma ferramenta fundamental para o gerenciamento financeiro, para que com a sua aplicação as entidades venham a ter um controle e um planejamento financeiro eficiente, e como resultado obter saúde financeira suficiente para evitar problemas do dia a dia, possibilitando assim projetar a evolução do que a entidade tem disponível, de forma que se possa tomar ações cabíveis para enfrentar a escassez ou o excesso de recursos com a devida antecedência. Possuindo a demonstração do fluxo de caixa bem deliberada e de forma organizada, é possível detectar os valores que seus ativos e passivos estão proporcionando e afetando no resultado da empresa, podendo assim efetuar planejamentos para diminuição de

gastos e como efeito obtendo melhores resultados para que tenha aumento nos lucros.

Planejamento de Fluxo de Caixa, deverá identificar se as condições comerciais desse determinado negócio são interessantes e se faz sentido esse investimento. Se o empresário soubesse a real importância de um planejamento de Fluxo de Caixa para uma empresa, e/ou projeto, o número de empresas que fecham nos primeiros anos de vida, seriam infinitamente menores. Ter uma empresa não requer somente garra, força de vontade, visão, mas sim ter também habilidades e um bom planejamento, com um planejamento de Fluxo de Caixa é possível prever quanto e quando uma empresa e/ou projeto necessitará de dinheiro e quando iniciará a geração de caixa - riqueza.

5.3 Custos

O custo é compreendido como gasto que compõe a fabricação de um produto ou a prestação de um serviço. Bruni (2008, p. 41) define custos como “os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade”. Além do custo, há também outros gastos que é de obrigatoriedade o registro pela entidade, são elas: as despesas que, assim como custos, também são gastos voluntários e as perdas que são classificadas como gastos involuntários.

Bruni e Famá (2009, p. 23) diz que os gastos “consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer”. É possível notar que pode ser determinado como gastos quando a empresa está disposta produzir algum produto, quando se é responsabilizado por essa dívida e de modo consequente tendo redução do ativo em pagamento. É preciso se atentar que todo o processo de produção está submetido a obter gastos, e é de forma relevante que os gestores possam detectar os mesmos com antecedência.

Contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Um custo (como materiais diretos ou publicidade) é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2004, p. 26).

Em relação ao custo direto ou indireto, é importante primeiro verificar em qual situação aquele determinado custo se encontra em nosso produto ou serviço.

Segundo Martins (2010, p. 25) custos é definido como “todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.” São chamados de custos diretos, custos ligados diretamente a um produto, isto é, que fazem parte da composição do mesmo, como por exemplo, matéria-prima, embalagens e mão-deobra-direta. São chamados de custos indiretos, custos que estão ligados a produção de um determinado produto, porém não fazem parte da composição daquele produto diretamente, como por exemplo, a supervisão da fábrica, o aluguel do prédio, a energia elétrica e até mesmo a depreciação de equipamentos. É de forma relevante apontar que todos os valores entre custo direto e indireto irão compor o custo final do produto como um todo.

6 A TEORIA CONTÁBIL NA CONTABILIDADE PÚBLICA

A Ciência Contábil possui diversos ramos, entre eles, a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial e a contabilidade empresarial. Junto a estes, também estará incluída a contabilidade aplicada ao setor público, cujo conceito está definido na NBC T 16.1, descrevendo-a como aquela que aplica no processo de geração de informações todos os Princípios da Contabilidade e as normas contábeis voltadas para o controle do patrimônio de entidades do setor público (CFC,2008). A Contabilidade Pública esteve, ao longo dos anos, muito voltada para a execução do orçamento. No entanto, ela também é, conforme supracitado, um ramo da Contabilidade e, como tal, tem como objeto o patrimônio, que, neste caso, será o patrimônio público. Para Niyama (2013), o uso da contabilidade pública possui uma preocupação muito grande com a criação de leis de modo a controlar os gastos públicos. Ou seja, a ela tem sido utilizada basicamente para detectar se a execução do orçamento foi feita dentro dos parâmetros aprovados pela Lei Orçamentária do ano em questão. No entanto, os mesmos autores apontam para o fato de que, nos últimos anos, houve um aumento da busca pelo uso da contabilidade pública como instrumento de mensuração da qualidade da gestão.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público seja na área Federal ou Estadual segue a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Assim como a Lei das

Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404/76, está ligada à Contabilidade Financeira, a Lei n.º 4.320/64 está ligada à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, e escritura sua execução orçamentária, permitindo assim a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas. Além disso, registra também o patrimônio (que é seu objeto) e suas variações. Assim, pode-se conceituar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (ANGÉLICO, 2019).

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público. O Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. O patrimônio público é estruturado em três grupos: (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se espera que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços; (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos (redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09) (ANGÉLICO, 2019).

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo: (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (Resolução n.º 1.128/08) O campo de aplicação da Contabilidade é restrito à administração, nos seus quatro níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e Distrito Federal, bem como as suas Autarquias e Fundações. O campo de atuação da Contabilidade Aplicada à Administração Pública Federal, após o advento do SIAFI (SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL), em 1987, começou a expandir-se e hoje já alcança empresas públicas e algumas empresas de economia mista que participam do Orçamento Fiscal e de Seguridade.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; (b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; (d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Nos últimos anos, o Brasil passou por diversas transformações relacionadas ao controle e transparência nos gastos públicos e no atendimento à demanda da sociedade por melhores serviços. Observam-se várias influências estrangeiras sobre os conceitos de contabilidade e finanças do setor público na América Latina. Instituições como o Grupo G20 (G20), o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e firmas internacionais de auditoria pressionaram a decisão de convergir para

as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS). No contexto brasileiro, o processo de convergência das práticas contábeis teve início com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº. 184, de 25/08/2008, do Ministério da Fazenda (2008), incentivando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a publicar, em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.

A contabilização do orçamento, do patrimônio e dos atos administrativos obedecem às normas gerais estabelecidas pela Lei n. 4.320, de 17.03.64, Lei Complementar n.º 101/2000, Constituição Federal de 1988 (art. 163 a 169), às portarias da STN - Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, bem como as Resoluções do CFC – Conselho Federal de Contabilidade. A Lei 4.320, de 17.03.64, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo nas normas constitucionais sobre finanças públicas. A Constituição Federal de 1988 separou um capítulo especial para o tema Finanças Públicas. A STN e o CFC emitem várias legislações que versam sobre o tema Contabilidade Governamental.

6.1 Princípios contábeis aplicados ao setor público

São princípios de Contabilidade, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em sua Estrutura Conceitual: Princípios da Competência, da Continuidade, da Prudência, do Registro ao Valor Original, da Entidade e da Oportunidade (CPC,2011). A partir da definição do Patrimônio como objeto da contabilidade e o Princípio da Entidade, sob a perspectiva do setor público, teremos o Patrimônio Público como objeto da Contabilidade Pública. Somado a isto, o gestor público deve levar em consideração a autonomia do patrimônio público e a responsabilização sobre o mesmo. Ou seja, o Patrimônio é da sociedade, é público, por este motivo ele deverá sempre prestar contas e não confundir este com seu próprio patrimônio.

O Princípio da Continuidade parte da ideia de que a entidade continuará a operar no futuro. Sendo fácil perceber esta ideia em entes públicos, tendo em vista que sua finalidade continuará ocorrendo, por este motivo, eles deverão continuar existindo. O Princípio da Oportunidade é fundamental para o registro no tempo certo e na correta mensuração. Tratando-se de Patrimônio Público ambos são fundamentais para a prestação de contas a respeito do mesmo e de suas variações a partir do registro dos atos e fatos referentes. O Registro pelo Valor Original determina o registro pelos valores originais das transações, estando sempre expressos em moeda nacional, e o Princípio da Prudência é fundamental para evitar manipulação de resultados ou superavaliação de ativos e passivos.

O Princípio da Competência é aplicado integralmente ao Setor Público, tendo em vista que o Princípio Orçamentário Misto não se confunde com este Princípio contábil de competência. É importante destacar que o regime orçamentário é misto, pois levará em conta o registro das receitas pelo regime de caixa, ou seja, apenas quando forem arrecadas, elas serão registradas. Já as despesas serão contabilizadas pelo regime de competência, ou seja, entram no registro orçamentário todas as despesas empenhadas. Em contrapartida, o Princípio da Competência determina que todos os fatos que alteram o Patrimônio Público devem ser registrados por competência e não por caixa. A Contabilidade Pública é patrimonial, não mais orçamentária, tendo em vista que o Princípio da Entidade determina, conforme supracitado, que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não o orçamento. Por este motivo, deverá atender todos os princípios acima. Contabilizará ainda toda a execução e planejamento orçamentário, mas também o patrimônio e suas variações. Os fatos e atos que alteram o Patrimônio Público serão evidenciados nas Demonstrações Contábeis obrigatórias ao Setor Público.

6.2 Demonstrações contábeis obrigatórias

A NBC T 16.6 trata de demonstrações contábeis, lá fica explicitado que, entre aquelas que são obrigatórias às entidades do setor público, teremos: o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido. Antes, estava incluído neste grupo a Demonstração de Resultado Econômico, no entanto, com as alterações

trazidas pela Resolução CFC nº 1.437/13 à essa norma, ela foi retirada. Além disso, foi incluída no rol de demonstrações contábeis obrigatórias as Notas Explicativas (CFC,2008). É importante ressaltar que a Demonstração de Resultado Econômico perdeu seu status de obrigatória, passando a ser apenas facultativa.

6.2.1 Balanço orçamentário

O Balanço Orçamentário, de acordo com o artigo 101 da Lei 4.320 de 1964, representa um dos instrumentos que demonstrará os resultados gerais do exercício, ao lado do Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A descrição de cada um deles segue pelos artigos 102, 103, 104 e 105. No artigo 102, fica descrito que: “O Balanço Orçamentário apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (BRASIL,1964). As receitas e despesas serão sempre previstas na peça orçamentária, por isso, constará no Balanço Orçamentário o que estava previsto nela e o que realmente foi executado. A partir deste confronto, ficará determinado qual foi o resultado orçamentário.

Cabe destacar que no artigo 35 da própria Lei 4.320 de 1964, tem-se que o exercício financeiro será composto pelas receitas que serão nele arrecadadas e as despesas que foram nele legalmente empenhadas. É importante perceber que, no artigo 34, fica claro que o exercício financeiro coincide com o ano civil, portanto, pertence ao exercício financeiro de 1º de janeiro a 31 de dezembro as receitas que foram de fato arrecadadas e as despesas que foram comprometidas pelo ente público em seu orçamento (BRASIL,1964). Ou seja, trata-se do chamado Regime Orçamentário Misto, com enfoque na execução do orçamento, onde a execução da receita é tudo aquilo que foi arrecadado no ano e a execução da despesa é tudo aquilo que foi empenhado no ano. Ele irá confrontar a execução com o que estava previsto.

A NBC T 16.6 irá defini-lo como aquele que evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário (CFC,2008). Segundo o anexo atualizado da Lei 4.320 de 1964 e a NBC T 16.6, a estrutura do Balanço Orçamentário seguirá o modelo apresentado no Anexo 1 do presente trabalho. A Receita passa a estar segregada em categorias

economias, dividindo-a em receitas correntes e receitas de capital e suas respectivas origens, além do que houve de refinanciamento de dívida durante o ano e saldos de exercícios anteriores.

Com isso, serão evidenciadas as receitas previstas e as receitas realizadas, resultando em um saldo ao final do exercício financeiro (CFC,2008). As despesas também estarão segregadas em categoria econômica, dividindo-as em despesas correntes e despesas de capital, além da amortização da dívida refinanciada. Constarão, então, as colunas de dotação inicial, que foi prevista no orçamento, dotação atualizada, demonstrando alterações que porventura aconteceram ao longo do ano como, por exemplo, a abertura de créditos adicionais e as três colunas do estágio de execução da despesa; são eles: empenho, liquidação, execução e pagamento (idem).

O empenho é o comprometimento do crédito orçamentário, a liquidação é o momento em que o fornecedor se torna credor, ou seja, quando o mesmo entrega aquilo pelo qual havia sido contratado. Já o pagamento é o desembolso do valor para quitar a obrigação do ente público com aquele fornecedor. O saldo da dotação demonstra se houve empenho, uma vez que ficará demonstrado quanto se tinha para gastar e quanto efetivamente foi gasto (BRASIL, 1964). Como anexo à demonstração do Balanço Orçamentário, tem-se o Demonstrativo de Restos a Pagar, incluindo o demonstrativo dos Restos a Pagar Processados e dos Restos a Pagar Não Processados (CFC,2008).

É fundamental essa evidenciação, uma vez que fica claro toda a execução do orçamento ao longo do ano, bem como todos os saldos que ficaram a pagar para o próximo ano. Para concluir, sabe-se que o excesso de arrecadação ocorre quando a receita realizada é maior do que a receita prevista. No caso contrário, ou seja, se a primeira for menor do que a segunda, haverá uma insuficiência na arrecadação. Já em relação às despesas, haverá a chamada economia orçamentária quando as despesas empenhadas forem menores do que as despesas fixadas. Na comparação entre receitas e despesas, será alcançado o Resultado Orçamentário, podendo ser Superávit ou Déficit. O Superávit na execução do orçamento é obtido quando a receita realizada, ou seja, tudo aquilo que foi de fato arrecadado, for maior do que a despesas empenhadas. Assim, o déficit ocorrerá quando as despesas empenhadas forem maiores do que as receitas empenhadas.

6.2.2 Balanço financeiro

A descrição do Balanço Financeiro no artigo 103 da Lei 4.320 de 1964 envolve a demonstração das receitas e despesas orçamentárias junto com os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária e o saldo em espécie que estavam disponíveis no início do ano e o que ficará disponível, ao final do ano, para o exercício seguinte. Ou seja, mostra qual era o saldo inicial em dinheiro e qual era o saldo final, também em dinheiro. O Balanço Financeiro estará sempre relacionado ao dinheiro e tudo aquilo que alterou sua disponibilidade ao longo do ano. Os conceitos de Receita de Despesa Orçamentária e Extra orçamentária serão tratados posteriormente.

O parágrafo único do artigo 103 da Lei 4.320 de 1964 determina que a inscrição em Restos a Pagar seja considerada receita extra orçamentaria, tendo em vista que o ente público é apenas o depositário do valor. Por esse motivo, apenas as despesas empenhadas serão contabilizadas no grupo das despesas orçamentárias no Balanço Financeiro. A NBC T 16.6 define o Balanço Financeiro como o Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte (CFC, 2008).

As despesas e as receitas orçamentárias serão demonstradas pela fonte e destinação do recurso. Ou seja, segundo o MCASP, as receitas orçamentárias estarão divididas em recebimentos de recursos vinculados e recursos originários e as despesas orçamentárias enquanto foi empenhado de recursos vinculados e de recursos originários (STN,2012). Se pegarmos o somatório dos dispêndios orçamentários com os extra orçamentários e diminuí-los do somatório dos ingressos orçamentários com extra orçamentários encontraremos o Resultado Financeiro do período, que também pode ser encontrado pelo saldo inicial em comparação ao final, ou seja, o segundo menos o primeiro. Pode-se perceber que a diferença principal entre o Balanço Financeiro e o Balanço Orçamentário é que no primeiro há a evidenciação dos fatos extraorçamentários, já no segundo não, tratará apenas daqueles que estão dentro do orçamento.

6.2.3 Balanço patrimonial

Em relação ao Balanço Patrimonial, sua descrição original é vista no artigo 104 da Lei 4.320/64, que explicita seu conteúdo, sendo composto por: Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, Ativo Permanente e Passivo Permanente, além do saldo patrimonial e das contas de Compensação. Sobre eles, na mesma Lei, fica descrito que os primeiros (Ativo Financeiro e Passivo Financeiro) não necessitam de autorização orçamentaria para a sua execução, ou seja, a variação que acontece nele independe de autorização legislativa. Diferente do Ativo Permanente e do Passivo Permanente que dependerão de autorização para sua realização (BRASIL,1964). A soma do Ativo financeiro com o Ativo permanente é o chamado Ativo Real; já a soma do Passivo Financeiro e do Passivo Permanente é o Passivo Real.

A diferença entre os dois lhe dará o saldo patrimonial, que pode ser positivo, representando o Ativo Real Líquido ou negativo, representando o Passivo real a Descoberto. Por fim, as Contas de Compensação registrarão atos patrimoniais, envolvendo então valores que não provocam alterações no patrimônio, mas podem vir a provocar futuramente (BRASIL,1964). Um exemplo de Conta de Compensação seria a assinatura de um contrato. Neste momento, ainda não haverá qualquer tipo de alteração no Patrimônio do ente Público. Apenas com a posterior prestação do serviço ou entrega do bem ele sofrerá modificações. Este caso é diferente da compra de um imóvel, que compreende um fato que aumenta o Patrimônio, sendo, neste caso, classificado como Ativo Permanente, tendo em vista que se faz necessária a aprovação legislativa para sua aquisição e posterior registro.

A Dívida Flutuante compreende o Passivo Circulante, descrita pelo artigo 92 da Lei 4.320/64:

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

I os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II os serviços da dívida a pagar;

III os depósitos;

IV os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. (BRASIL,1964).

Já no passivo permanente tem-se a Dívida Fundada, descrita pelo artigo 98 da mesma lei como aqueles compromissos que possuem exigibilidade superior a doze meses. Segue quadro que resume sua estrutura original, ou seja, aquela proposta pela Lei 4.320/64. A estrutura supracitada sofreu alterações, sendo posta como secundária em relação à nova estrutura trazida pela convergência aos

padrões internacionais. Existe agora um quadro principal que deverá ser apresentado antes deste e divide o Ativo e o Passivo em Circulante e Não Circulante. Logo após, a estrutura secundária, estará composta pelos Ativo e Passivo Financeiro e Ativo e Passivo Permanente (CFC,2008). A estrutura original possuía um enfoque muito grande no orçamento. Com a convergência e as alterações trazidas por ela, o enfoque passa a ser o patrimônio.

A nova estrutura traz, desta forma, a divisão entre Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. A classificação em circulante e não circulante está relacionada à liquidez e à exigibilidade que ocorrerem até 12 meses da data da apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com o MCASP. Conforme citado anteriormente, virá em anexo ao Balanço Patrimonial o Demonstrativo do superávit/Déficit Financeiro, que compreende a estrutura antiga (CFC,2008). É fundamental que a estrutura original ainda seja apresentada, mesmo que de maneira secundária, pois, através dela, será calculado se está havendo superávit ou déficit financeiro. Tendo em vista que, o superávit financeiro poderá ser utilizado como fonte de recurso para abertura de crédito adicional durante ano. O conceito de crédito adicional será visto posteriormente.

6.2.4 Demonstração das variações patrimoniais

As variações que ocorrem no patrimônio durante o exercício financeiro podem ser resultantes ou independentes da execução orçamentária. Ambas serão registradas na Demonstração das Variações Patrimoniais que indicará o resultado patrimonial do exercício, podendo ser classificado como superávit patrimonial, aumentando meu Patrimônio Líquido, ou déficit patrimonial, reduzindo-o (CFC,2008). A estrutura proposta pela NBC T 16.6 está demonstrada no anexo 4 e apresenta todas as variações quantitativas aumentativas, seguidas pelas variações patrimoniais diminutivas que, em confronto, dará o resultado patrimonial. Tendo, então, mais variações patrimoniais aumentativas do que diminutivas, o resultado patrimonial será positivo. Da mesma maneira, havendo mais variações patrimoniais diminutivas em comparação com as aumentativas, o resultado patrimonial será negativo, melhor descrito como um déficit patrimonial. As variações quantitativas alteram o patrimônio líquido, sendo um aumento para mais, será uma variação quantitativa aumentativa e sendo para menos, será uma variação quantitativa

diminutiva. Também constará na DVP que é proposta pela NBC T 16.6 as variações qualitativas, ou seja, aquelas variações tidas como permutativas. Sua exposição é separada pois não entram no cálculo do Resultado Patrimonial, uma vez que não alteram o Patrimônio.

6.2.5 Demonstração dos fluxos de caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, não constam da Lei 4.320/64, sendo inseridas como obrigatória pela NBC T 16.6, junto com as Notas Explicativas. A DFC é descrita pelo referente norma como aquela que permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos (CFC,2008).

Sabendo que a DFC evidenciará as movimentações no caixa e nos equivalentes de caixa em seus fluxos operacionais, de investimentos e de financiamentos, podemos classificá-los respectivamente como aqueles relacionados com a ação pública e a classificação residual, a aquisição ou alienação de ativos e conversão do direito em espécie e a captação e amortização de empréstimos (CFC,2008). A NBC T 16.6 afirma que a DFC poderá ser elaborada pelo método direto ou pelo método indireto. No entanto, o MCASP afirma que esta deverá ser elaborada pelo método direto apenas.

7 GESTÃO DE CUSTOS

Para realizar uma gestão de qualidade, com segurança e precisão, é imprescindível ao gestor saber realizar a análise e identificação dos custos (PEREIRA, 2014). Vislumbra-se a era onde, as constantes crises econômicas juntamente da alta competitividade entre as empresas, fazem da gestão de custos cada vez mais necessária. De acordo com Nascimento (2002, p.28):

Custo é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias. De grande importância para a gestão de negócios, a correta diferenciação

dos gastos em custo e despesas se faz necessária já que a contabilidade trata ambas de forma diferente. Assim sendo a despesa vai para o resultado e não será recuperada, enquanto o custo vai para o produto e será recuperado por ocasião da venda do produto.

Para melhor expor, Pereira (2014, p. 19) descreve os custos:

Considera-se custo, todo o gasto aplicado ao produto ou serviço que será comercializado. Portanto, somente será custo aquele gasto feito que irá atuar diretamente no produto final. Os gastos que não forem direcionados aos produtos ou serviços serão considerados despesas. Então, custo é todo material ou serviço que produzirá outro produto ou um serviço que será comercializado.

Como exposto por Nascimento (2002) e Pereira (2014), os custos são os gastos a serem implicados diretamente ao produto final, seja na industrialização ou na prestação dos serviços. Historicamente, os custos passaram a ser uma constante na vida das empresas com o capitalismo (DRUMOND, 1995), onde o lucro passou a ter maior destaque que antes. Assim, com surgimento da competitividade, gerir os custos se tornou primordial para as indústrias. No século XIX antes da revolução industrial só existia contabilidade financeira, e pouco ou nenhum controle sobre a produção e estoque, sendo somente na era industrial que começaram as grandes preocupações com a análise e mensuração dos estoques através dos custos. Entre os anos de 1900 a 1921, ocorreu um auge na ciência da administração, onde as informações começaram a ser mais precisas.

Foi na escola norte-americana de contabilidade, uma das pioneiras ao fazer levantamentos e análises dos custos, que com base nos orçamentos e requisições de compras, cotações de mercado, análise, criação de notas fiscais e registros das entradas de matérias-primas, somando-se a mão de obra e demais gastos, criou-se um início de análise mais ampla de custos. Com o passar dos tempos, iniciou-se a subdivisão em custos diretos e indiretos a produção, ficando cada vez maior e mais amplo a necessidade da participação da contabilidade, separando-se assim a contabilidade financeira (geral) da contabilidade de custos, conforme destaca Martins (2003, p.25):

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Analisar custos começa justamente na atividade empresarial de cada entidade, pois cada empresa tem sua particularidade, assim, o que é custo para uma

empresa, pode não ser para outra, mesmo que seja do mesmo ramo (PEREIRA, 2014). O gestor deve sempre estar atento a linha de produção para assim identificar e mensurar os custos. Geralmente classifica-se em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, sendo o custo direto aquele que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço, tal como a matéria-prima (NASCIMENTO, 2002). O custo indireto aquele que não incide diretamente sobre a produção ou venda, mas aquele que participa das atividades de apoio ou auxilia o processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço, em uma produção podemos citar como exemplo a energia elétrica que deve ter o custo rateado proporcionalmente as horas máquinas trabalhadas (MEGLIORINI, 2012).

Custo fixo é aquele que acontece independentemente de ocorrer ou não a atividade produtiva (PEREIRA, 2014), sendo exemplo de custos fixos a mão de obra direta, aluguel de unidade fabril e a depreciação de máquinas. Já os custos variáveis dependem da quantidade a ser produzida, e ocorrem conforme volume e horas de produção, sendo exemplo de custos variáveis as embalagens de produção, luvas e equipamentos de segurança, matéria prima utilizada. A análise de custos está diretamente atrelada à contabilidade de Custos, que segundo Leone (2011) a contabilidade de custos olha os custos de maneira diferente para produzir informações diferentes que atendam às necessidades gerenciais, estabelece vários sistemas de custos e adota diferentes critérios de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação.

A contabilidade de custos evolui conforme evolui a tecnologia e os processos interligados aos custos, aos processos de produção, aos métodos gerenciais, e principalmente conforme evoluem as necessidades administrativas de informação. No processo de contabilidade de custos é essencial analisar as etapas e processos a serem atrelados ao processo produtivo: gastos, despesas, desperdício e perdas. Gastos, segundo Martins (2010), é todo sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço. Quando há necessidade de produção, automaticamente há necessidade de gastos envolvidos nesse processo. Para produzir é preciso gastar (DUBIOS, 2006), e com isso em mente, cabe aos gestores averiguar quando e onde alocar os gastos e até mesmo antecipá-los. Despesas são todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita (MARTINS, 2010).

As despesas são gastos que poderão ocorrer conforme as necessidades da entidade para viabilizar uma produção, mas que não está ligada diretamente ao processo produtivo. Os desperdícios são os gastos não aproveitados no processo produtivo (MARTINS, 2003). Ao realizar o investimento, os gestores fazem prospecções de produção, que com o passar do tempo pode diminuir, devido a determinados fatores. Com a redução da produção, os desperdícios são avariados muitas vezes em determinada linha de produção, com não aproveitamento total dos recursos, ou a utilização indevida, onde poderia ser utilizado menos. As perdas, segundo Martins (2010), são bens ou serviços utilizados de forma diferenciada e involuntária. São gastos sem retorno que acontecem muitas vezes devido a fatores externos e que fogem ao controle dos gestores, sendo imprevisíveis, como fenômenos da natureza, furtos e roubos, acidentes de trabalho, greves, incêndios, que causam prejuízo patrimonial a empresa. A análise dos custos também está ligada ao método de custeio, que segundo Martins (2010, p.38 e 39), “significa apropriação de custos, que podemos destacar o Custeio por Absorção e custeio padrão”.

Cooper e Kaplan (1987), com proposta de diminuir as deformidades provocadas pelo rateio dos custos tradicional, aprimoraram os métodos de custeio. Esse aprimoramento veio com a evolução da economia moderna. Saber como aplicar e mensurar os custos fazia com que as empresas lucrassem mais. O custeio por absorção é a verificação de todos os custos envolvidos na produção, sejam eles fixos ou variáveis. Assim, além dos custos de produção como matéria prima, mão de obra e outros, os custos indiretos como manutenção de maquinário, controle de qualidade e perdas de produção também são rateados dentro do custo do produto seguindo o critério estabelecido pela empresa (MARTINS, 2010).

Vale salientar que o método de custeio por absorção separa os custos e despesas que estão ligados ao processo produtivo. O custo padrão, ou método padrão, é definido por Martins (2010) como custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. O objetivo desse método é o controle dos custos, com base nas metas e orçamentos, analisando a pré-alocação dos custos, verificando sempre os desvios de controle x planejado, para assim adotar as medidas necessárias aos custos, aplicação e melhorias produtivas. Ao averiguar os custos, análise e contabilidade, é possível verificar como a contabilidade gerencial se mostra ferramenta na análise de custos. Pelo exposto,

demonstrou-se nesse capítulo que a gestão de custos é uma das mais importantes ferramentas de gestão, auxiliando as empresas de forma direta para maximizar seus recursos, otimizá-los e utilizá-los de forma mais útil.

7.1 Classificação dos custos

A contabilidade de custos tem o dever interpretar os custos de maneira diferente para produzir informações de acordo com as necessidades gerenciais de cada empresa. Para Leone (2010). A contabilidade de custos deve acompanhar as evoluções dos processos de produção, bem como das novas necessidades de informação. Sendo assim, existem métodos tradicionais e modernos e cabe ao contador entender sua necessidade e escolher o que melhor se encaixa a sua realidade: Custos diretos quanto a sua formação são os custos ou despesas que podem ser facilmente relacionados ou ligados a um só modelo de produto ou serviço. Padoveze (2010) explica da seguinte forma:

Custos diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Assim, se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão de obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos custos diretos (PADOVEZE, 2010, p. 336).

Custos indiretos quanto a sua formação são custos que não se encaixam como meio de custeio, ou seja, ocorrem em um grupo de atividades, departamentos ou na empresa de modo geral, sem a possibilidade de se encaixar como um custo direto como, por exemplo: aluguel, energia elétrica, água.

Custos Indiretos: são aqueles apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou algum critério de alocação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o objeto de custeio, evitando causar distorções no resultado final. São empregados como base de rateios: horas apontadas de mão-de-obra, horas de máquinas utilizadas na fabricação dos produtos, quilos de matéria-prima consumida (MEGLIORINI, 2012, p. 11).

Custos padrão são custos estabelecidos, que consideram condições normais de operação. São indicados para ações repetitivas, que sejam bem definidas as atividades dirigidas e executadas. (LEONE, 2010) Custos estimados são os custos em que as ações não são padronizadas, quando produtos ou serviços são feitos sob encomenda, ou com características exclusivas, diferentes dos demais produtos ou serviços pré estabelecidos fabricados pela empresa, tendo de ser usadas estimativas. (LEONE, 2010) Nos custos por atividades, são considerados os

custos e as despesas por atividade e, depois, aloca as atividades aos produtos que são seus portadores finais. Neste caso, a contabilidade de custos utiliza exaustivamente as bases de rateio, detalhando as operações em suas atividades comuns, envolvendo somente operações industriais. As atividades são utilizadas e registradas à medida que os produtos ou serviços são produzidos e, com base nos quantitativos apurados, os custos são determinados (LEONE, 2010).

Custos e despesas do produto (inventariáveis) são desembolsos e despesas que estão diretamente ligados aos produtos como, por exemplo, os custos com matéria-prima, energia, colaboradores e outros. A mão de obra é adicionada ao custo dos produtos em processo quando não geraram ainda nenhum tipo de benefício e isso só ocorrerá quando ocorrer a venda. Ex: custo dos produtos vendidos (LEONE, 2010). Custos e despesas do produto (não inventariáveis) são os custos e despesas que não são facilmente relacionados aos produtos, que são repetitivos, quase que fixos, cabem mais aos períodos que aos produtos. São custos e despesas onde os benefícios são reconhecidos no momento em que eles acontecem, não sendo nesse caso, futuros. Os benefícios são obtidos no período, os custos e despesas são debitados diretamente no resultado do período. Exemplo: despesas de vendas e de administração (LEONE, 2010). Custos fixos são os custos que não variam independente do volume de produção, ou do nível/quantidade de prestação de serviço.

Megliorini (2012) define custos fixos da seguinte forma:

Custos fixos: são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada. Exemplos desse comportamento são o custo do aluguel e a depreciação. Assim, tomando como base o exemplo citado, independentemente de a fábrica produzir zero ou dez toneladas de produto, os custos fixos permanecerão os mesmos (MEGLIORINI, 2012, p. 11).

Custos variáveis são os custos que variam de acordo com a proporção direta ao volume de produção tido como referência.

Para Megliorini (2012), custos variáveis são:

Custos variáveis: são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção. São exemplos desse comportamento os custos da matéria-prima (quanto mais se produz, maior a necessidade; portanto, maior custo) e da energia elétrica (quanto mais se produz, maior o uso de máquinas e equipamentos elétricos conseqüentemente, maiores o consumo e o custo). (MEGLIORINI, 2012, p. 11)

7.2 Sistemas de custeio

A escolha do sistema de custeio interfere nos custos da organização, pois, dependendo da sua escolha, alguns custos podem ou não entrar apuração dos custos da produção.

7.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção pode ser colocado como o sistema que considera todos os custos, fixos ou variáveis, na produção de um período. Ele é usado para identificar sistemas de acumulação em que os custos diretos e indiretos são adicionados à produção e inclusos no estoque. Sendo assim, o custo é absorvido quando combinado ao produto em cada fase de produção, ou seja, na medida em que é realizada a produção, são incididos e contabilizados os custos em cada uma das contas (FERREIRA, 2007). É o método que vem do emprego da aplicação dos princípios da contabilidade, geralmente aceitos e está contemplado no Comitê de Pronunciamento Técnico CPC 16 (MARTINS, 2010).

Segundo Martins (2010), o custeio por absorção é interessante para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, assim como, na maioria dos países, para Balanços e Lucros Fiscais. Ele também é aceito pela Auditoria Externa, não é inteiramente eficaz em função dos rateios arbitrários e falha como instrumento gerencial, porém, é essencial na avaliação de estoques. De acordo com Leone (2010), existem duas maneiras de valoração dos estoques: Primeiramente deve-se apropriar os custos diretos de produção, ou seja, alocar matéria prima e mão de obra diretamente a uma função de acumulação de custos, bem como realizar o rateio dos custos indiretos de produção, que são custos mais complexos de serem identificados com o objeto de custeio, o que torna difícil o reconhecimento imediato em cada uma das funções de acumulação de custos, sendo necessário fazer o rateio a partir de estimativas.

Posteriormente, deve-se fazer a departamentalização, que é a consequência de um estudo feito na entidade, levando em conta várias especialidades, atividades e funções. É a maneira de dividir o trabalho com base na capacidade específica de cada pessoa, grupo de pessoas, ou setor. A departamentalização divide as atividades da empresa de acordo com as particularidades de cada uma delas, proporcionando maior assertividade nas

operações. Os custos indiretos de produção são posicionados entre setores, a fim de diminuir a arbitrariedade dos valores dos custos fixos. Já os custos diretos de produção são adicionados aos produtos de acordo com a sua utilização.

Leone (2010) menciona que existem vantagens na utilização de custeio por absorção, são elas: alocação de todos os custos aos produtos, tanto os diretos quanto os indiretos; o sistema de custeio por absorção está de acordo com os Princípios Contábeis e as Leis tributárias; é menos trabalhoso, pois, não requer a separação dos custos fixos e variáveis; é aceito na avaliação dos estoques; O autor também cita algumas possíveis desvantagens, como por exemplo: os custos indiretos de produção tendo como base critérios de rateio com alto índice de arbitrariedade; o custo por unidade produzida varia de acordo com o volume de produção, dele próprio ou de outro produto; e que independente da produção ou não, os custos fixos existem, logo não devem ser apropriados aos custos dos produtos.

7.2.2 Custeio variável

Segundo Bruni (2012), na gestão de custos, a maior dificuldade existente se refere ao controle e à distribuição dos custos indiretos, e para simplificar o processo de tomada de decisões, sendo assim, são considerados apenas os gastos variáveis na formação dos custos dos produtos, eliminando os rateios dos custos ou despesas indiretas. O custeio variável, reconhece que apenas os custos e despesas variáveis são debitados ao custo dos produtos, outros custos e despesas, considerados fixos, serão colocados como despesas do período (FERREIRA, 2007).

De acordo com Martins (2010), a apropriação dos custos fixos na formação do custo do produto, geralmente, não é de grande utilidade para fins gerenciais, sendo que, por sua natureza, esses custos independem do volume produzido; além de serem distribuídos por critérios de rateio, que compreende comumente, em grandes graus de arbitrariedade. Sendo assim, o custeio variável afirma que, os custos fixos devem ser tratados como se fossem despesas do período, já que, a estrutura base da entidade não deixa de funcionar e sempre existirá, independentemente do volume de produção, ou até mesmo, caso não haja produção, ligando assim, os custos variáveis à tomada de decisão.

Com o surgimento do sistema de custeio variável na contabilidade de custos, é revelada a margem de contribuição, ou contribuição marginal, que para Leone (2010), é a diferença entre a receita de vendas e o custo variável de produção. De acordo com Bruni (2012), no custeio variável, são adicionados aos produtos somente os custos variáveis, que, juntamente com as despesas variáveis são diminuídos da receita, originando a margem de contribuição.

A margem de contribuição é uma ferramenta de enorme importância para auxiliar em tomadas de decisão de curto prazo, ela permite avaliar o quanto uma venda contribui para amortizar os custos e despesas fixas do período e gerar lucros. A margem de contribuição pode, ser geral da empresa ou unitária do produto, e em regra, entregam maiores lucros os produtos que atingirem maiores margens de contribuição. É importante lembrar que só se consegue obter a margem de contribuição se a contabilidade de custos estiver com os gastos de produção separados entre variáveis e fixos (LEONE, 2010).

Avaliando os custos fixos e variáveis, utilizando o sistema de custeio variável, a organização cria informações que irão contribuir para a gestão e tomada de decisão, Bruni (2012), afirma que custos fixos e rateios podem afetar as decisões empresariais e menciona alguns benefícios da utilização do custeio variável, são eles: custos fixos, independem da fabricação de determinado produto, ou de variações no volume de produção. Eles são considerados custos do período, desta forma, não são alocados aos produtos; através da margem de contribuição, é possível identificar produtos que são mais rentáveis; através do ponto de equilíbrio, é possível mensurar quanto a entidade deverá produzir e vender para amortizar seus custos e despesas fixas e auferir lucros; no custeio variável, a análise dos custos e despesas, fixos e variáveis, permite a entidade estudar melhor seu processo produtivo, auxiliando na melhor tomada de decisão.

No que diz respeito às desvantagens, Bruni (2012) cita as seguintes: na existência de custos mistos, nem sempre é possível fazer a separação dos custos e despesas fixas, das variáveis; o sistema de custeio variável não é aceito pela auditoria externa, pela legislação do Imposto de Renda e por boa parte dos contadores, isso porque este sistema fere os princípios contábeis, principalmente o da competência e o da confrontação.

7.2.3 Custeio baseado em atividades – ABC

É um sistema de custeio baseado nas atividades dos processos de produção, que permite mensurar o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custo, fundamentando-se em três premissas: os produtos requerem atividades; as atividades consomem recursos; e os recursos custam dinheiro. (FERREIRA 2007) Segundo Megliorini (2012), o custeio ABC é um sistema de informação sobre as atividades e os elementos de custo de uma empresa, identificando as atividades desenvolvidas, atribuindo custos a essas mesmas atividades e distribuindo os custos das atividades pelos critérios de custo por múltiplos indutores, e esses indutores refletem o consumo das atividades por parte de cada objeto de custo.

7.2.4 Custeio padrão

Originou-se no transcorrer do século XX e serviu de base para os sistemas de controle. É um método de custeio que permite medir a eficiência produtiva e seus custos são predeterminados. É extremamente importante na criação e demarcação dos orçamentos e nos preços de venda dos produtos e serviços antes de sua realização, pois, através dele realiza-se antecipadamente a apuração do produto e do serviço, em quantidade e valor, a partir de dados de várias fontes, que possui validade de tempo (FERREIRA, 2007). Ainda de acordo com Ferreira (2007), esse método tem como objetivo, servir como um instrumento de controle à gestão de custos das empresas, sendo que, o controle de custos ocorrerá se a identificação dos custos em departamentos for possível, juntamente com os processos de elementos de custos e, em seguida, for feita uma análise e comparação entre o previsto e o efetivamente ocorrido. Nesse sistema de custeio, os custos são reconhecidos por estimativa e não pelo valor real, ele coopera para consolidar padrões desejados dos custos, auxiliando e entidade na solução das diferenças da sua comparação com o custo real (FERREIRA, 2007).

7.3 Métodos contábeis no setor público

Conforme o caput do artigo 3º da Lei nº 4.320/1964, a Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas

em lei. Assim, o equilíbrio orçamentário pode ser obtido por meio de operações de crédito. Entretanto, conforme estabelece o artigo 167, III, da Constituição Federal, é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, dispositivo conhecido como “regra de ouro”. De acordo com esta regra, cada unidade governamental deve manter o seu endividamento vinculado à realização de investimentos e não à manutenção da máquina administrativa e demais serviços (ANDRADE, 2012).

Com um novo modelo contábil, surgiu a necessidade de implantação de um único plano de contas, o PCASP (Plano de Contabilidade do Setor Público), além da reformulação e criação de novas demonstrações financeiras. O CFC publicou 27 Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público – NBC TSP convergidas com a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional, com base no arcabouço conceitual dessas normas, publica as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (MCASP). Em suma, as NBC TSP convergentes tratam do referencial teórico da contabilidade pública, e o MCASP, como manual, trata das rotinas e orientações contábeis sob uma perspectiva operacional (ANDRADE, 2012).

A literatura nacional tem focado em pesquisas quantitativas geralmente baseadas em dados contábeis publicados em sistemas coletores dos Tribunais de Contas e/ou repositórios do Governo Federal, desconsiderando as percepções dos profissionais contábeis, bem como as questões organizacionais, culturais e estruturais envolvidas no processo. Por outro lado, a comunidade acadêmica internacional tem demonstrado grande interesse em discussões sobre mudanças nas normas contábeis. O debate, antes focado em questões normativas, hoje se concentra em compreender os impactos e processos de mudança no nível organizacional. A Teoria da Contingência tem sido sistematicamente empregada nesse ambiente. Segundo Moreno, Borsato, Dal Vesco & Walter (2016), a Teoria da Contingência orienta a busca por uma estrutura organizacional otimizada diante dos fatores internos e do ambiente externo.

Muitos países passaram por reformas significativas nas estruturas de contabilidade e gestão do setor público nos últimos 20 anos. Estudos comparativos identificaram 10 reformas contábeis atualmente em andamento nos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) nos quais a adoção da contabilidade de competência foi um elemento central. A questão de

qual tipo de sistema contábil é mais adequado à administração pública tem sido abordada em termos de considerações práticas, análises teóricas e análises de custo-benefício ao longo do tempo. Ao contrário do que se pensa, essa questão não surgiu na década de 1980 com a adoção das diretrizes da Nova Gestão Pública. Permaneceu no centro da discussão na agenda política desde a crise econômica global de 2010, que trouxe à tona preocupações com a transparência, sustentabilidade e prestação de contas dos governos nacionais (ANGÉLICO, 2019).

Uma estrutura contábil robusta e um conjunto uniforme de padrões contábeis para o setor público são percebidos como necessários para trazer estabilidade ao sistema econômico global e aumentar a responsabilidade e a eficiência dos governos especialmente quando os países usam contribuições financeiras de o sistema financeiro global para atender às suas demandas de recursos para a condução de políticas públicas. A diversidade nos sistemas de informações contábeis governamentais levou à necessidade de harmonização e convergência internacional das normas contábeis. De acordo com Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), isso resultou em um conjunto de normas editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), conhecidas como Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), que está disponível para adoção voluntária por países (Federação Internacional de Contadores, 2011). Esses padrões, que foram desenvolvidos e adaptados para o setor público a partir do International Financial Reporting Standards (IFRS), incluem quatro combinações de sistemas contábeis para uso no setor público (dinheiro, caixa modificado, provisão modificada e provisão). No entanto, juntamente com outras organizações internacionais, como a OCDE, a Organização das Nações Unidas (ONU) e a União Europeia, a IFAC recomenda a adoção da contabilidade de competência para a escrituração pública.

Um estudo de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) mostrou que a adoção das IPSAS na Europa ocorreu em diferentes níveis, mas a contabilidade pelo regime de competência (embora às vezes não alinhada com os padrões internacionais) foi utilizada em 80% dos países pesquisados. No Brasil, as normas nacionais alinhadas às do IFAC, conhecidas como Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, estão em operação desde janeiro de 2010. A adoção da contabilidade pelo regime de competência no setor público envolve mudanças na tecnologia da informação ou introdução de novas tecnologias, mudanças culturais,

investimento considerável em sistemas de informação e desenvolvimento de habilidades adequadas para preparadores e usuários. A OCDE alerta que a introdução de tal sistema envolve investimentos substanciais e exige uma mudança na cultura de gestão dos órgãos públicos no sentido de entender como usar informações adicionais, entender os benefícios potenciais proporcionados pelo novo sistema, aceitar as validades do sistema e comprometendo-se a fazer a mudança para o novo sistema.

A obtenção de evidências consistentes sobre os resultados da adoção do regime de competência no setor público é difícil devido à falta de informações sobre os efeitos de longo prazo. A literatura disponível, que destaca a priori os benefícios da utilização do regime de competência para o setor público, também sugere que houve impactos positivos e negativos. Carlin (2003) identificou quatro principais linhas de questionamentos para a adoção da contabilidade de competência: (a) conveniência, (b) motivação, (c) forma e gestão de implementação, e (d) a capacidade do novo sistema de melhorar as finanças, gestão e desempenho no setor público. Retratada como um componente neutro na tomada de decisão e prestação de contas, a contabilidade do setor público é, segundo Guthrie (1998), uma forma de comunicação que representa e constrói a realidade por meio do discurso e das imagens criadas. Embora a contabilidade não seja o elemento dominante no processo reflexivo de tomada de decisão, ela influencia o processo. A representação contábil fornece aos tomadores de decisão, principalmente os externos, informações sobre a organização de interesse, o que reduz a incerteza relacionada às decisões. Segundo Laughlin (2012) e Bergmann (2012), a questão da utilidade da informação para a tomada de decisão no setor público tem sido pouco discutida na literatura.

A contabilidade de caixa tem sido o principal sistema contábil no setor público de muitos países por muitos anos. Nesse tipo de sistema, as receitas não são registradas até que sejam efetivamente recebidas e as despesas são reconhecidas nos registros contábeis quando do seu efetivo pagamento. Dentre as vantagens da contabilidade em regime de caixa, citam-se a facilidade de operação, o alto grau de objetividade e o número limitado de escolhas. As desvantagens desse sistema incluem o descasamento entre receitas e despesas, que distorce os custos reais da operação e reflete a receita de forma incorreta e o fato de que esse tipo de contabilidade fornece poucas informações sobre passivos e ativos futuros. Desde a

década de 1980, na esteira de amplas reformas conhecidas genericamente como o paradigma da Nova Gestão Pública, os governos têm tentado aplicar a contabilidade de competência para registrar as transações no setor público com base no argumento de que esse tipo de contabilidade fornece mais e melhores informações para tomada de decisão.

O movimento em direção à contabilidade de exercício foi bem aceito no setor privado e foi considerado necessário para facilitar as reformas e possibilitar avaliações de desempenho dos órgãos governamentais, especialmente no que diz respeito a restrições orçamentárias, avaliação de ações governamentais e público-privado. A contabilidade de exercício é definida pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE, 2007) como um método de registro de transações financeiras em que todas as transações são registradas durante o período a que se referem. Os registros contábeis gerados por esse método, no entanto, são questionados pelos mesmos motivos que são questionados em relação ao uso do setor privado, ou seja, o potencial inerente de uso indevido devido às avaliações subjetivas e julgamentos necessários para implementar o método (Garseth-Nesbakk, 2011). De acordo com Laughlin (2012), as informações adicionais geradas pela contabilidade de competência e os benefícios para o usuário da informação em termos de tomada de decisão são contrabalançados por uma série de questões relacionadas a definições (por exemplo, ativo, despesa, passivo, receita), o uso de julgamento subjetivo e incertezas em torno do método. Essa alegação gerou muita discussão sobre o possível uso de tais informações para fins de tomada de decisão. Os métodos contábeis de regime de competência integral, que são frequentemente usados no setor privado, são raros no setor público (Land & Rocher, 2011). A IFAC (2011) reconhece os métodos contábeis modificados de caixa e de competência modificados como estágios intermediários entre os sistemas de contabilidade de caixa e de competência. Na contabilidade de caixa modificada, as transações e outros eventos são reconhecidos em regime de caixa durante o exercício, e as contas a pagar e a receber são reconhecidas apenas no final do exercício.

A contabilidade de competência modificada reconhece transações e outros eventos sob a contabilidade de competência, mas certas classes de ativos e passivos não são reconhecidas (Christiaens et al., 2010). Alternativamente, as despesas podem ser registradas quando os recursos adquiridos são recebidos e as receitas podem ser registradas à medida que se tornam mensuráveis durante o

exercício. A escolha entre os sistemas de contabilidade de caixa ou de competência para o setor público tem sido motivo de debate tanto em nível prático quanto teórico. A migração dos governos da contabilidade de caixa para o regime de competência não foi, segundo Carlin (2003), resultado de uma revolução silenciosa. Este autor cita um amplo corpo de pesquisa que tanto favorece quanto se opõe à adoção da contabilidade de competência no setor público. A crítica mais consistente à contabilidade pelo regime de competência é expressa por Guthrie (1998), que considera esse tipo de sistema pouco adequado ao setor público devido às diferenças nos objetivos dos setores público e privado.

Estudos sobre a contabilidade de competência no setor público brasileiro são escassos, talvez porque a adoção da contabilidade de competência só recentemente tenha sido tornada obrigatória por meio do NBCASP. Reis (2006) comparou a contabilidade de caixa e de competência analisando as regulamentações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), Lei nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000. Este autor concluiu que a adoção da contabilidade pelo regime de competência tende a trazer vantagens para a administração governamental, pois permite maior controle e demonstração da situação econômico-financeira do ente governamental. Em contrapartida, a contabilidade de caixa tem causado distorções nas receitas do governo, pois não permite uma visão completa do volume do ano. Em desacordo com Reis, Silva (2006) analisou o uso do regime de competência para a contabilidade de receitas no setor público brasileiro e concluiu que a adoção do regime de competência para a contabilidade de receitas do governo no Brasil é impraticável porque a interação entre receitas e despesas no o setor público não está de acordo com a teoria contábil. Sothe (2009) analisou os impactos da mudança de um sistema misto para um sistema contábil de competência no reconhecimento e mensuração. Com base na análise das demonstrações financeiras e relatórios das secretarias administrativas de cinco prefeituras no período 2004-2008, o autor concluiu que o impacto da mudança do regime misto para o regime de competência foi significativo em termos de estrutura patrimonial, resultados e indicadores fiscais.

8 ESTADO DA ARTE

A contabilidade de custos na administração pública ganhou bastante relevância nos últimos 20 anos. A contabilidade de custos tem a função de apoiar o processo de tomada de decisão e informar a gestão sobre a aquisição de recursos e o nível de utilização dos recursos. Para realizar um diagnóstico sobre o estado da arte de custos no setor público como forma de traçar a situação atual do tema, em termos científicos, foi realizada uma busca por pesquisas recentes publicadas.

Como resultado foram encontrados a pesquisa dos autores Fabrícia Silva da Rosa, Luana Caroline da Silva e Sandro Vieira Soares, que fundamentou esse trabalho na esfera dos aspectos de convergências de um Estado para outro, e de como o contador atual nesse ramo da administração pública.

9 METODOLOGIA

Realizou-se uma revisão da literatura que trata da contabilidade de custos no setor público brasileiro, caracterizando-se a pesquisa, quanto à fonte de informações, como bibliográfica. Esta, consiste em um estudo sistemático, realizado a partir de materiais publicados. Para a coleta dos dados, foram utilizadas as bases: Science Direct, Biblioteca digital de Teses e Dissertações, Scielo, Periódicos Capes. Ao final foram selecionados artigos, trabalhos e livros relevantes e alinhados com o tema, publicados entre 2012 e 2022. Foram pesquisados materiais publicados em língua portuguesa, texto completo, disponível online, com acesso livre. E foram excluídos da amostra os trabalhos publicados que não apresentaram o texto na íntegra, artigos que não apresentem relação direta com o tema, resumos de trabalhos de conclusão de curso ou dissertações, teses e artigos repetidos. Utilizaram-se, também, outros materiais bibliográficos, que serviram de base para a composição das demais seções deste estudo, listados nas referências.

10 RESULTADOS

A Contabilidade de Custos no setor público está prevista na legislação brasileira desde a Lei nº 4.320/1964, na qual o art. 99 determina que os serviços públicos industriais devem manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, sem afetar a escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Já o art. 79 do Decreto-Lei nº 200/1967, ainda em vigência, exige que a contabilidade pública federal apure os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão. Mesmo sendo ressaltada a necessidade de apuração de custos, apenas com a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), vigente desde 4 de maio de 2000, tornou-se obrigatória a adoção de sistema de custos no setor público, por força do seu artigo 50, inciso VI, § 3º (BRASIL, 2000). Neste contexto, apesar da previsão legal citada, poucos entes públicos utilizavam a contabilidade de custos como instrumento gerencial, em especial na esfera municipal (ROSA; SILVA; SOARES, 2015).

Segundo Martins (2014), a principal função da contabilidade de custos, nos seus primórdios, era controlar os estoques de mercadorias e produtos, ficando de fora, portanto, as entidades destinadas à prestação de serviços. Entretanto, a complexidade das operações realizadas por estas entidades, juntamente com a concorrência do setor de serviços, acabaram exigindo a melhoria na sua gestão de custos e, daí, da sua contabilidade. Observa-se que a prestação de serviços é o cerne da atividade pública em relação aos seus clientes, os cidadãos. Deste modo, na busca por mais informações, transparência e eficiência dos gastos públicos observa-se que não há o porquê de a administração pública deixar de apurar seus custos.

Piscitelli (2017), evidencia que os produtos e/ou serviços que consomem custos nas entidades públicas, não conseguem sofrer a mesma avaliação que no setor privado, porque para uma empresa a má qualidade de seu produto representaria uma rejeição e perda da sua clientela. Porém, a sociedade também sabe identificar quando um serviço público não foi bem executado, sendo o setor público compreendido como um prestador de serviços de natureza complexa, que visa proporcionar o maior grau possível de bem estar social. Portanto, torna-se importante que esta população fiscalize o quanto existiu de dispêndio do dinheiro

público na execução de tal obra. Ou seja, quanto custou a produção e oferta de determinado serviço público.

Além da responsabilização, a LRF instituiu uma série de instrumentos importantes para o avanço econômico e social e necessários para aprimorar ferramentas que permitam à sociedade captar dados quantitativos sobre a execução dos programas de governo. Esses dados dão condições, aos cidadãos, para avaliar a eficiência e a eficácia da gestão da administração pública e, assim, ter subsídios consistentes para cobrar as melhorias necessárias (Lovato et al., 2016; Modell, 2012). Uma das ferramentas estabelecidas pela LRF é a obrigatoriedade de implementação de sistemas de gerenciamento de custos (Brasil, 2000; Franco et al., 2013), até então inexistente na administração pública brasileira. Outro fator que colaborou para a implementação do sistema de custos no setor público brasileiro foi a Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, que atribuiu ao Conselho Federal de Contabilidade a tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP); e à Secretaria do Tesouro Nacional, a missão de desenvolver ações no sentido de promover a convergência para os padrões internacionais. Nesse cenário nasceu a NBCASP 16.11, que estabelece as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Uma das funções da adoção de custos no setor público é a possibilidade de um maior controle dos recursos públicos pelos órgãos competentes e pela sociedade, em que a característica relevante da informação de custos é a comparabilidade, obtida pela aplicação de modelos comuns na gestão da informação (RAMOS, 2013). A NBC TSP 16.11 define a comparabilidade como a capacidade da informação em registrar as operações de forma consistente e uniforme, estabelecendo padrões, semelhanças e diferenças entre instituições com características similares (CRCRS, 2014). No entanto, como salientam Almeida, Borba e Flores (2012), a NBC TSP 16.11 não deixa claro o conceito de sistema de custos.

O sistema de custos na administração pública é apontado por Martinez e Ramos (2013) como um instrumento que deve ter como finalidade dotá-la de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma que as necessidades dos diversos usuários sejam atendidas, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos. Ainda, o Manual de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público (MCASP), em sua 5ª edição, inseriu o sistema de custos como uma ferramenta à disposição dos gestores públicos para auxiliar no processo decisório (BRASIL, 2012). Através do MCASP é salientada a relevância da informação organizada, expressa conforme a lei e que reflete a preocupação com o controle dos custos e a qualidade do gasto. No entanto, para que a informação de custos seja gerada é obrigatória sua apuração pelo regime de competência, observados os conceitos e terminologias, podendo ser mensurada por meio de ajustes nas informações orçamentárias (BRASIL, 2012).

No Brasil, o método de Custeio por Absorção é largamente utilizado nas organizações comerciais, devido aos aspectos tributários e por respeitar os princípios de contabilidade (MARTINS, 2014). O Custeio por Absorção, conforme Mauss e Souza (2014), é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente eles, relativos aos produtos ou serviços em determinado período. O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2014), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples para alocação dos custos. No tocante à adoção do Custeio ABC, identifica-se como principal vantagem de implantação o desenvolvimento das ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2012). O método de Custeio ABC apropria todos os custos e despesas aos produtos e serviços, mediante análise das atividades, utilizando-se direcionadores de custos para identificar e apurar os recursos consumidos na produção (MARTINS, 2014).

Algumas desvantagens e críticas ao método do Custeio ABC referem-se aos elevados gastos para implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe de trabalho (MAUSS; SOUZA, 2014). Em relação ao método de Custeio Direto, a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos (MACHADO; HOLANDA, 2012; MAUSS; SOUZA, 2014). Como principais desvantagens, citam-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição. O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) aponta o custeio direto como indicado ao setor público, partindo-se das despesas orçamentárias liquidadas e alguns ajustes, até chegar ao custo ideal (BRASIL, 2012).

O governo federal foi um dos primeiros entes públicos a desenvolver um sistema de custos a partir da Portaria nº 157/2011 da Secretaria do Tesouro

Nacional (STN), sendo iniciada a implantação gradual do Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil). Esse sistema permite ao governo federal a efetiva mensuração dos custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, contabilidade e finanças, atendendo aos órgãos federais, sendo utilizado o método de Custeio Direto (MACHADO; HOLANDA, 2012). Este sistema parte da despesa orçamentária liquidada, realizando os ajustes necessários para encontrar o custo público. São exemplos de órgãos federais que utilizam sistema de custos: Inca, Exército, Marinha, Aeronáutica e Embrapa. Em nível municipal, as Prefeituras de Guarulhos, Salvador, Recife, Florianópolis, possuem aplicações para alguns de seus serviços e áreas. No Brasil, os custos no setor público podem ser mensurados a partir das despesas orçamentárias liquidadas, nas quais estão incluídas as despesas de pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas (CRUZ; PLATT NETO, 2016). Entretanto, alguns dos gastos não são classificados como custos, pois referem-se a valores ativados ou despesas de outros períodos, sendo necessários ajustes para apurar o efetivo custo dos serviços prestados.

11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade evolui constantemente e serve de instrumento gerador de informações nas organizações, auxiliando na gestão e na tomada de decisão, seja na produção de relatórios, planilhas ou gráficos. Estes documentos, quando utilizados de forma comparativa, servem como direcionadores dos gestores no ponto de vista do desempenho. A gestão de custos com a evolução do mercado, complexibilidade dos serviços e necessidade de controle das empresas, se tornou um instrumento essencial para manter o controle e assim, tomar decisões que agreguem ao resultado e saúde financeira da instituição, possibilitando sempre o crescimento consciente e saudável.

Em um caso prático, o qual uma organização passa por dificuldades financeiras ou que enfrenta um cenário econômico instável, utilizar da contabilidade gerencial e das informações fornecidas por ela pode ser uma boa saída e de grande utilidade para prever e traçar critérios que possibilitem a organização enfrentar os desafios e se manter competitiva no mercado. O uso de ferramentas no apoio à gestão, se tornou um diferencial no que se refere à tomada de decisão. É fundamental que se adote um posicionamento estratégico adequado, melhorando sua metodologia de planejamento, controle e avaliação, para que dessa forma gere decisões acertadas e resultados satisfatórios.

A partir do estudo realizado, tendo como base um fragmento da literatura, foi possível identificar que os sistemas de custos estão presentes na gestão das organizações públicas. Verificouse que, apesar da exigência legal para implantação de sistemas de custos na administração pública brasileira e de estudos comprovando os benefícios decorrentes, os relatos de uso desses sistemas, ainda são recentes e escassos, principalmente, quanto ao seu efetivo uso no processo decisório. Enquanto os estudos realizados em outros países recomendam a utilização de procedimentos mais modernos e estratégicos. O sistema oficialmente adotado pelo governo federal brasileiro é o SIC, cujo método empregado é o custeio direto, sob a argumentação de que é apropriado por não contemplar rateios de custos. Nesse contexto, os artigos analisados apontam barreiras que têm dificultado a gestão dos custos, como influências políticas, pessoal não qualificado, resistência a mudanças, falta de recursos e de comprometimento, simples busca de legitimidade, entre outros. Porém, verificou-se que os benefícios superam as

dificuldades, dentre os quais, destacam-se: percepção clara dos fatores geradores de custos, informações mais precisas, alinhamento das atividades às estratégias e otimização do processo decisório.

Por fim, observa-se que os temas averiguados levantam aspectos que demandam novas pesquisas, haja vista que o uso de sistemas de custos, principalmente no setor público brasileiro, está longe de se consolidar. Porém, conforme demonstram os estudos realizados, além dessa implantação decorrer de exigências legais e de necessidades de legitimação diante dos usuários, mais relevante do que isso, são os benefícios que podem proporcionar. Por isso, evidenciá-los por meio de estudos pode incentivar mudanças de comportamento dos gestores públicos, de modo que envidem esforços para a implantação de sistemas de custos e utilização das informações no processo decisório, gerando melhorias na utilização dos recursos públicos e nos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

ALBURQUERQUE, C. **Gestão de Finanças Públicas**. 2ª Edição. Editora: Gestão Pública, 2017.

ATKINSON, Anthony A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2012.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BEZERA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões. 3ª Edição. Editora Impetus. Niterói, 2016.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Contábeis**. Estrutura, análise e interpretação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2022.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 de abril de 2022

_____. **Lei nº 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 26 de abril de 2022.

_____. **Lei nº 11.079**, de 29 de dezembro de 2004. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm>. Acesso em: 26 de abril de 2022.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 30 de abril de 2022.

BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal. **Administração de custos, preços e lucros**. Com aplicações na HP12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC – Controle da Qualidade Total (No Estilo**

Japonês): INDG Tecnologia e Serviços Ltda. / 8ª ed. – Belo Horizonte - MG: Editora EDG – Editora de Desenvolvimento Gerencial, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 00 (R1): **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasil, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 4 de abril de 2022.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.128**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de abril de 2022

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. **How cost accounting systematically distorts product costs**. Boston: Harvard Business Schools Pres, 1987.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, F. d., & NETO, O. A. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais (3ª ed.)**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

DRUMOND, Maria Helena Ferreira. **Ciências contábeis da arte à ciência: 8.000 anos de história**. Rev. Bras. Cont, 1995

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo. Atlas. 23ª Ed. 1996

FRANCO, L.M.G.; NASCIMENTO, C.; ESPEJO, M.M.S.B.; VOESE, S.B. Costs Systems: Relevance, Feasibility and Usefulness According To Public Officials in The State Of Paraná (Brazil). **Journal of Education and Research in Accounting**. **Journal of Education and Research in Accounting and REPeC**, Brasília, v. 7, n. 2, art. 4, pp. 162-176, Apr./June, 2013.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo, ed. Atlas, 2017.

GOMES, J. R. **A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público**: Um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos Estados Brasileiros. 12º Prêmio Excelência Acadêmica FUNCAPE, Pernambuco, 2014.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, Willian O; traduzido para o português por Elias Pereira. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo. Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

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

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S G; LEONE, R. J. G. **Curso de Contabilidade de Custo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LOVATO, E.D.; OLIVEIRA, A.G.; GUIMARÃES, I.A.; CATAPAN, A. **Cost information systems in the public sector in Brazil**: An analysis of user perception under the focus of government management. GCG Georgetown University Universia, Vol. 10, Enero-Abril, pp. 16-41, 2016

MACHADO, N., & HOLANDA, V. B. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência do Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, 44 (4), 791-820, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2014.

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Teoria Geral da Administração**. 1ª ed. – 5ª reimpr. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MAUSS, C. V., & SOUZA, M. A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental. São Paulo: Atlas, 2014.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª. Edição. Editora Vestcon. Brasília, 2017.

MODELL, A. E. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração Faces**. Vol. 11, n. 2, abr./jun, pp. 79-99, 2012.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. Custos Planejamentos, Controle e Gestão na Economia Globalizada. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Teoria da Contabilidade**. Ed. Atlas 3º ed. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Mario Sebastião de Azevedo. Gestão de Custos. 1ed. São Paulo, IOB, 2014.

PISCITELLI, R, B. O controle interno na administração pública federal. Brasília: Esaf, 2017.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Fluxo de caixa**: demonstrações contábeis – de acordo com a Lei 11.638/07. Curitiba: Juruá, 2009.

RAMOS, L. C. Reforma Gerencial do Estado, Teoria Política e Ensino da Administração Pública. **Revista Gestão & Políticas Públicas** - RGPP. v. 1, nº 2, p.1-6. 2013.

ROSA, F.S.; SILVA, L.C.; SOARES, S.V. **Aspectos de convergência da contabilidade no setor público**: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado Santa Catarina. *Contabilidad y Negocios* (10) 19, 27-42, 2015.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo. São Paulo: Atlas, 2018.

SOUSA, C. A. T. **Custos no Setor Público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2013.