

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO GRANDE DO SUL
UNIDADE UNIVERSITÁRIA EM FREDERICO WESTPHALEN
CURSO DE BACHARELADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

VANESSA GERALDI

**A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO**

FREDERICO WESTPHALEN

2022

VANESSA GERALDI

**A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado à disciplina de Oficina de Trabalho de Curso II, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Administração Pública da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul unidade em Frederico Westphalen/RS.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Analisa Tiburski Sommer

FREDERICO WESTPHALEN

2022

Catálogo de Publicação na Fonte

G355e	Geraldi, Vanessa. A evolução da legislação de custos no setor público brasileiro. / Vanessa Geraldi. – Frederico Westphalen, 2022. 54 f. Orientadora: Prof. ^a Dr. ^a Analisa Tiburski Sommer. Trabalho de conclusão de curso (Graduação) – Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, Curso de Bacharelado em Administração Pública, Unidade em Frederico Westphalen, 2022. 1. Administração Pública. 2. Custos. 3. Setor Público. I. Sommer, Analisa Tiburski. II. Título.
-------	--

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Carina Lima CRB10/1905

VANESSA GERALDI

**A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado à disciplina de Oficina de Trabalho de Curso II, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Administração Pública da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul unidade em Frederico Westphalen/RS.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Analisa Tiburski Sommer

Aprovada em: 01 / 12 / 2022.

BANCA EXAMINADORA



Orientador (a): Prof.^a Dr.^a Analisa Tiburski Sommer
Universidade Estadual do Rio Grande Do Sul – UERGS

Professor: Dr. Paulo Vanderlei Vargas Groff
Universidade Estadual do Rio Grande Do Sul – UERGS

Professor: Dr. Carlos Eduardo Kruger
Universidade Estadual do Rio Grande Do Sul – UERGS

AGRADECIMENTOS

Agradecer primeiramente a Deus que fez com que meus objetivos fossem alcançados.

Aos Familiares em especial a minha mãe Eleides Zanardi Geraldi e meu pai Airton Geraldi, que me apoiaram em todas as minhas decisões e me ajudaram a chegar até aqui.

Ao meu marido, João Pedro Veiga Candaten, que viu bem de perto os meus dias complicados, o quanto foi trabalhoso para chegar até a conclusão do curso, porém sempre me deu apoio, nunca deixou de me incentivar.

A todos os professores e funcionários da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul da unidade em Frederico Westphalen, por todos os conselhos, pela ajuda e pela paciência com a qual guiaram o meu aprendizado.

A minha orientadora Analisa Tiburski Sommer pela dedicação, compreensão e amizade, onde sempre se fez disposta a me auxiliar em tudo o que eu precisava, contribuindo para grande aprendizado.

Aos professores que participaram da apresentação da banca. Aos meus colegas e amigos, dos anos compartilhados, dos momentos maravilhosos e dos momentos mais complicados mas bem sucedidos no final.

A Universidade Estadual do Rio Grande do Sul – UERGS por proporcionar este momento incrível em conseguir cursar em uma universidade totalmente gratuita.

Por fim, a todos aqueles com quem convivi ao longo desses anos de curso, que me incentivaram e que certamente tiveram impacto na minha formação acadêmica.

RESUMO

No Brasil a mensuração de custos no setor público vem sendo discutida desde 1964, por meio da Lei 4.320. Diante do exposto o presente trabalho tem como objetivo geral discutir como foram evoluindo as legislações que tratam dos custos no setor público brasileiro e, também os objetivos específicos de identificar as legislações que abordam sobre custos do setor público; descrever as leis e normas dos custos no setor público; discutir a relevância das leis da administração pública voltada para os custos. O método utilizado teve abordagem qualitativa, o qual foi baseado em pesquisa bibliográfica realizada principalmente em por meio eletrônico, livros, normativas, legislação, sites e artigos científicos já publicados entre outros. Os resultados obtidos oportunizaram entender como ocorreu a evolução dos custos no setor público brasileiro e como ainda está em desenvolvimento. Pelo estudo também foi possível perceber que apesar de toda essa legislação sobre custo no setor público, ainda existe lacunas para novas pesquisas que colaborem para o aperfeiçoamento das normativas que tratam sobre custos no setor público.

Palavras-chave: Administração Pública, Custos, Setor Público.

ABSTRACT

In Brazil, the measurement of costs in the public sector has been discussed since 1964, through Law 4,320. Given the above, the present work has the general objective of discussing how the laws that deal with costs in the Brazilian public sector have evolved, and also the specific objectives of identifying the laws that address costs in the public sector; describe cost laws and regulations in the public sector; discuss the relevance of cost-oriented public administration laws. The method used had a qualitative approach, which was based on bibliographic research carried out mainly in electronic means, books, regulations, legislation, websites and scientific articles already published, among others. The results obtained made it possible to understand how the evolution of costs in the Brazilian public sector occurred and how it is still in development. Through the study, it was also possible to perceive that despite all this legislation on cost in the public sector, there are still gaps for new research that collaborate to improve the regulations that deal with costs in the public sector.

Keywords: Public Administration, Costs, Public Sector.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Delimitação histórica da evolução do uso de informação de custos na legislação brasileira.	14
QUADRO 2 – NBCASP e aspectos relevantes	20
QUADRO 3 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público após o processo de convergência.....	27
QUADRO 4 - Objetivo, alcance, aplicação e vigência	40

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	11
2.2. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO INTERNACIONAL	12
2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	13
2.4 Lei 4320/64.....	15
2.5 DECRETO 200/67.....	17
2.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL DE 2000	17
2.7 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP).....	19
2.8 NBCT 16.11	21
2.9 NBCT TSP 34.....	23
2.10 NBC TSP	26
3. MÉTODO	30
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	30
3.1.1 Quanto a Abordagem	31
3.1.2 Quanto a Natureza	31
3.1.3 Quanto aos Objetivos	32
3.2 DESCRIÇÕES DA COLETA DOS DADOS	33
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
5. CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

A trajetória das mudanças que acompanham o desenvolvimento da administração pública brasileira é um fenômeno que se intensificou a partir da década de 80, através dos efeitos da crise fiscal pela qual os Estados estavam passando. Associado a isso, a exposição dos mercados domésticos à competição internacional, levou estes a reorientarem suas políticas de gastos com foco nas contenções de despesas, privilegiando assim a qualidade do gasto público (ALONSO, 1999).

Dentre as técnicas utilizadas na administração pública, o controle de gastos públicos se tornou uma das principais ferramentas gerenciais adotada pelos governos para que se obtenha alocação eficiente de recursos. Conforme Monteiro (2018) as reformas têm como pano de fundo amplos objetivos como: melhorar a eficiência, a responsabilidade de prestação de serviços públicos, qualificar a informação para dispor aos gestores, aprimorar a qualidade da decisão, otimizar a aplicação de recursos públicos, melhorar o desempenho do setor e incentivar a transparência e o controle social.

Assim, o sistema de custo é apontado por Martinez e Alves (2011) como um instrumento que deve ter como finalidade dotar a administração pública 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.

No Brasil a mensuração de custos no setor público vem sendo discutida desde 1964, por meio da Lei 4.320, alterando significativamente as finanças públicas, definindo que os serviços públicos industriais deveriam manter contabilidade especial para apuração de custos, receitas e resultados, além das escriturações contábeis e financeiras. Ganhando ênfase na Constituição Federal de 1988, no Decreto nº 2.829/98 e na Lei de Responsabilidade Fiscal de 04 de maio de 2000.

Tendo em vista, julga-se necessário um sistema de custos que proporcione um melhor uso das informações e otimize a utilização dos recursos, promovendo o surgimento de alternativas mais apropriadas às estratégias financeiras traçadas (DENDASCK, 2017). Buscou-se, portanto, contribuir com um esboço teórico de um conjunto de princípios que podem nortear a criação de sistemas de custos na área pública. Diante do exposto tem como pressuposto responder o seguinte questionamento: Como foram evoluindo as legislações que tratam dos custos no setor público brasileiro? Assim, para responder o questionamento exposto buscou-se atingir o objetivo geral que é relatar sobre a evolução dos custos no setor público brasileiro e,

também os objetivos específicos, que são: identificar as legislações que abordam sobre custos do setor público; descrever as leis e normas dos custos no setor público; discutir a relevância das leis da administração pública voltada para os custos.

Para melhor compressão dos objetivos propostos, foi conduzida uma pesquisa com abordagem qualitativa, de forma documental e descritiva. Através de uma pesquisa bibliográfica que foi executada a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites, descrevendo os fatos e fenômenos do assunto. Para aperfeiçoar o entendimento foram utilizados livros e artigos, além de plataformas digitais seguras relacionadas ao tema, para aprofundar o conhecimento.

Acredita-se, que a pesquisa servirá de subsidio para administração pública quando se tratar de custos, pois ao descrever as legislações e sua evolução, o setor público poderá desenvolver projetos e serviços mais eficazes com maior qualidade e menor custos. Além disso, essa pesquisa contribuirá para a formação dos acadêmicos e serve como fonte de pesquisas para o curso de Administração Pública e comunidade acadêmica da Universidade e da sociedade, pois esta é uma instituição acadêmica comprometida com a formação de pessoas qualificadas para o desenvolvimento local e regional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O estudo de pesquisa que se apresenta, tem a finalidade de demonstrar a evolução da legislação dos custos no setor público, sendo que a base teórica utilizada para o desenvolvimento do trabalho acompanhará informações da legislação dos custos na administração pública desde a história até o presente momento.

2.1. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Os custos são conforme Martins (2010, p.25), “gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Sendo assim, o custo é reconhecido como tal, no momento da utilização dos fatores de produção visando a fabricação de um produto ou prestação de um serviço.

Uma definição de custos no setor público é feita por Dantas (2014, p. 14) como sendo o "sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público. Onde sacrifício é entendido como renúncia voluntária de um bem ou direito”. Ou seja, os custos de forma geral podem ser considerados como o sacrifício necessário para se alcançar algum objetivo (ALVES, 2017).

A contabilidade de custos é uma ferramenta de grande atuação dentro da administração dos recursos públicos, pois ao conhecer os custos dos serviços prestados pode acarretar em redução de desvios e até mesmo desperdícios no setor público (ALVES, 2017).

Nesse contexto, Rezende (2010) chama a atenção para a importância da apuração de custos na administração pública, pois entende que as informações de custos são fundamentais o estabelecimento da relação entre a utilização de recursos em contraponto com a quantidade de bens e serviços ofertados à sociedade. Silva (1999, p. 39) também cita a importância dos custos no setor público:

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos. Com a consequente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão, e, ainda, para servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle. (SILVA, 1999, p. 39).

Por outro lado, Afonso (2000, p. 653), trata a implantação do sistema de custos de forma que “quanto mais complexo a organização pública ou privada, mais difícil é a implantação de tal sistema. Mas geralmente, quanto mais complexa, mais problemas e ineficiências a instituição possui”. No caso do Brasil, tendo uma complexa estrutura

organizacional, dentro dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, em suas administrações diretas e indiretas, reflete os obstáculos a serem superados para consolidar um sistema de custo nas contas públicas.

Por se tratar de uma ferramenta de controle, o sistema de custos na Administração Pública favorece uma gestão que propicia aprimoramento na qualidade e na quantidade de serviços coletivos ofertados pelo governo. Monteiro, Ribeiro e Ferreira (2006), explicam que essas ações incrementam a inclusão social por meio do aumento de atendimentos, de investimentos públicos e de acesso geral aos serviços indispensáveis.

Mauss e Souza (2008) apontam a contabilidade de custos, dentre outras ações, para alcançar a almejada eficiência no setor público, uma vez que possibilita apreciar a destinação de recursos para cada ação para embasar o processo decisório. Contudo, a gestão pública está pautada em normas e legislações que vinculam as ações dos agentes públicos que só são permitidos a decidir e a executar em consonância com a legislação.

2.2. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO INTERNACIONAL

A necessidade de avaliar os custos no setor público não iniciou no Brasil, ela tem sido implementada em diversos países. Conforme Rezende (2010), para Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, a grande motivação para implantação do sistema de custos foi a de promover uma ampla reforma voltada para o aumento da eficiência na gestão pública, através da introdução de mecanismos de competição na provisão de serviços e a adoção de métodos privados de gestão.

Já na Islândia e Estados Unidos, uma das grandes motivações foi a necessidade de avaliação dos riscos fiscais a longo prazo, como pré-requisito a fim de conter os gastos previdenciários (Islândia) e de combater a crise econômica (Estados Unidos). Holanda e Canadá tiveram como motivadores a busca pela eficiência do Estado, bem como de uma maior descentralização fiscal e da delegação de responsabilidades na provisão de serviços aos governos locais (NASCIMENTO, 2015).

Na Europa, Alemanha, França, Bélgica, Portugal o principal objetivo das demonstrações contábeis neste modelo é a observância das leis quando da elaboração e divulgação dessas mesmas demonstrações. Que por sua vez fez repercutir tal modelo nos países da América Latina por eles influenciados historicamente como Brasil, Argentina, Colômbia, Chile, dentre outros (PIGATTO, 2004).

2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução Industrial, no século XVIII (GARNER, 1947). No começo veio apenas para suprir a necessidade da adequada avaliação dos estoques, porém, com o passar dos anos, a contabilidade de custos passou a ser reconhecida como grande aliada à gestão e à tomada de decisões.

Nessa perspectiva, o primeiro marco histórico da contabilidade pública no Brasil foi quando entrou em vigor a Lei 4320/1964, que introduziu importantes regras de controle de finanças públicas, bem como a implantação de uma administração e uma contabilidade aplicada ao setor público.

Ela foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como a grande normalizadora do direito financeiro do setor público, que acabou por se constituir no principal dispositivo legal da contabilidade pública Brasileira. Esta lei estabeleceu regras importantes para assegurar o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, sendo a utilização do orçamento público o principal instrumento para atingir esse objetivo (BRASIL, 1964).

A promulgação da referida Lei (LEI 4320/1964), segundo Cochrane (2003), foi um passo muito importante para administração pública e que de certa forma também traz benefícios à sociedade, isso se explica pela importância que a mesma dá ao orçamento público, que já existia, porém sem a devida consideração, e que é uma ferramenta essencial para conseguir uma gestão mais justa e eficaz, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

Foi na Lei nº 4.320/64 que iniciou a obrigatoriedade da apuração de custos no setor público, porém somente nas instituições industriais. Após isso, até os dias atuais, uma série de Leis, Decretos, Portarias, Resoluções, Acórdãos e Relatórios foram emitidos normatizando e evoluindo para apuração e gestão de custos no Setor Público. O quadro 1 traz uma delimitação histórica da evolução da legislação dos custos no setor público brasileiro.

QUADRO 1 - Delimitação histórica da evolução do uso de informação de custos na legislação brasileira.

Lei nº4320/1964 – Arts. 85 e 99	<p>Art. 85 - “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômico e financeiros.”</p> <p>Art. 99 - “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”</p>
Decreto Lei nº 200/1967 – Art. 79	Art. 79 - “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Decreto nº 93.879/1986 – Art. 137	Art. 137 - “A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Criação da Secretaria do Tesouro Nacional(1986) e do SIAFI (1987)	Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, o qual criou a Secretaria do Tesouro Nacional, que possibilitou a unificação dos orçamentos da União, através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), definido como o principal instrumento utilizado no registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.
Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998.	Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências.
Lei Complementar nº101/2000 – LRF – Art.48 e 50.	<p>Art. 48 – “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.”</p> <p>Art. 50 – “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: (...) § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.</p>
Lei nº 10180/2001 – Art. 15.	Art. 15 - “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: (...) V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.”
Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)	“Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira.”

Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005	Cria a Comissão Interministerial de Custos com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.
Portaria Conjunta STN/SOF, de 14 de outubro de 2008	Ratifica a aplicação integral do regime de competência para a Contabilidade Pública.
Resolução CFC nº 1133, de 25 de novembro de 2008	Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, incluindo a Demonstração de Resultado Econômico.
Decreto nº 6976/de 07 de outubro de 2009 – Art. 3	Art. 3 – “O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: (...) VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.”
Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
Res. CFC nº 1366, de 02 de dezembro de 2011.	Aprova a NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público. “Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).”

Fonte: Adaptado de Monteiro et al. (2012).

2.4 Lei 4320/64

A Contabilidade aplicada à administração pública, em todas as esferas de governo, tem como Lei maior a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, que traz as normas gerais do direito financeiro (PIRES, 2002).

Conforme Afonso (2017), descreve é uma lei básica para o direito financeiro no Brasil. Regula as finanças públicas, em sentido amplo, bem assim os orçamentos, a contabilidade pública e o controle externo, em particular. Ela determina, dentre outras coisas, as demonstrações obrigatórias a serem utilizadas pela contabilidade pública, que são: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais (OLIVEIRA, 2008).

Nos artigos 1 a 106 da Lei é aplicado ao âmbito da administração direta (centralizada) da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a teor do disposto. Já no artigo 107 da mesma Lei tratam dos órgãos integrantes da administração indireta (descentralizada) que devem obedecer aos padrões e normas por ela instituídas, ajustados às respectivas peculiaridades (LEITE, 1983).

No Art. 22 a Lei (LEI 4320/64) trata sobre as estimativas dos custos das obras a realizar e dos serviços a prestar, e também que os serviços de contabilidade deveriam determinar os

custos dos serviços industriais e a análise e interpretação do resultado econômico no setor público Brasileiro. Em seus Art. 85 e 99, busca a apuração, mensuração e controle de custos:

Art. 85 Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.
 Art. 99 Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação de custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum (LEI 4.320/1964).

A referida Lei instituiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços; estabelecidas no seu Art. 83: “A contabilidade evidenciará perante a fazenda pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrende receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiáveis”. (ART. 83, LEI 4320/64).

É com esse artigo que a referida Lei inicia as disposições que orientam o exercício das funções contábeis nos entes federativos do Brasil, impondo à contabilidade. De acordo com Reis (2015), uma técnica de processamento de informações para o controle e avaliação da gestão patrimonial; além das regras, como seu plano de contas, que deverão evidenciar-se por meio de registros e relatórios em que se louvarão as decisões administrativas.

Os orçamentos passaram a ser a figura central do direito financeiro e sua norma matricial a Lei (LEI 4.320/64), permanecendo suas normas contábeis vigentes até hoje. Porém, a contabilidade pública, da forma como se apresentava até então, evidenciava os conceitos e aspectos orçamentários em detrimento dos aspectos patrimoniais, conforme os Art. 89, 100 e 104.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (LEI 4.320/1964).

Esta defende a propositura de um orçamento baseado em programas, tentando incluir o planejamento no orçamento público, esta lei foi significativa para o surgimento do orçamento desempenho, no qual foi considerada a expressão inicial do orçamento programa no país.

2.5 DECRETO 200/67

No Brasil, a tentativa ou uma das primeiras experiências de deslocamento do Estado burocrático para um Estado gerencial ou com características gerencialistas pode ser observada, ainda, no final da década de 1960, com o Decreto-lei 200, de 1967, também conhecida como a reforma desenvolvimentista. O decreto introduziu, pela primeira vez, por exemplo, a determinação de apuração de custos no governo. Todavia, os instrumentos necessários para tornar essa reforma de fato gerencial não foram estabelecidos (PEREIRA, 1996).

O Decreto-lei 200, aborda a organização e a reforma da Administração Federal, retoma o assunto sob uma visão gerencial ao discorrer que a contabilidade tem de apurar os custos do serviço para demonstrar os resultados da gestão pública (PERES, 2020).

Durante o Regime Militar, o Decreto-lei 200 constitui-se na tentativa de adoção de um modelo gerencial na administração federal, fundamentando-se na descentralização político-administrativa. Mediante ao referido Decreto-lei considerou-se um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil (KLERING, 2010).

De acordo com o Decreto-lei 200, as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à Contabilidade Industrial, como se encontrava até então no ordenamento jurídico da Lei 4320/64. Segundo o Decreto-lei nº 200 de 1967 em seu Art. 79, a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Entretanto, as reformas operadas pelo Decreto-lei nº 200/67 não desencadearam mudanças no âmbito da administração burocrática central, permitindo a coexistência de núcleos de eficiência e competência na administração indireta e formas arcaicas e ineficientes no plano da administração direta ou central. O núcleo burocrático foi, na verdade, enfraquecido indevidamente através de uma estratégia do regime militar, que não desenvolveu carreiras de administradores públicos de alto nível, preferindo, ao invés, contratar os escalões superiores da administração direta através de empresas estatais (KLERING, 2010).

2.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL DE 2000

Outro expressivo momento da contabilidade pública no Brasil foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regulamentada do Art. 163

da Constituição Federal. Segundo Junior (2016) essa lei estabeleceu para toda a Federação, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, limite com despesas de pessoal, dentre outros aspectos; com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal, dando uma maior ênfase a contabilidade pública como instrumento gerencial.

Ulteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, no governo de Fernando Henrique Cardoso, trouxe novo dispositivo para a Administração Pública sobre o tema de custos, em seu artigo 50.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o Art. 67.

§ 3º: A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (LEI COMPLEMENTAR 101/2000).

A transparência é um dos princípios fundamentais da Lei de Responsabilidade Fiscal para o controle das despesas e do déficit público, já que adota medidas na aplicação e divulgação dos resultados alcançados (SOUZA, 2010).

A transparência administrativa teve seu início com as primeiras diretrizes estabelecidas na Lei nº. 4.320/64, entretanto, sua concretização ocorreu com a aprovação em 4 de maio de 2000, da Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). De acordo com Campos (2005), a LRF foi apresentada como um instrumento para conter os déficits públicos e o endividamento crescente das unidades da federação.

A LRF criou meios no Art. 48 para assegurar a transparência da gestão fiscal, tais como: divulgação em meios eletrônicos de acesso ao público dos planos; orçamentos; leis de diretrizes orçamentárias; relatórios de prestações de contas e respectivos pareceres prévios; relatórios resumidos da execução orçamentária e gestão fiscal, bem como as versões simplificadas de tais documentos, de modo a possibilitar o acompanhamento pela sociedade da procedência e autenticidade das informações prestadas (SOUZA, 2010).

Dessa forma, ela representa um poderoso instrumento que possibilita uma melhor gestão dos recursos públicos, estabelecendo regras claras e precisas a todos os gestores e em todas as esferas. Essas regras incidem sobre a gestão da receita e das despesas públicas, sobre o endividamento e gestão do patrimônio público (RIBEIRO; BORBOREMA, 2006).

Ao comentar o Art. 48 da LRF, Lino (2001) afirma que a concepção de um controle eletrônico é uma iniciativa de grande alcance, posto que ainda seja insuficiente à democratização dos processos decisórios das políticas públicas no Brasil.

2.7 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

O Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, delegou ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC a tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC TSP), com o intuito de atender a convergência para os padrões internacionais das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), com o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional.

As IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) foram elaboradas pela *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), como a tendência de padronização e convergência de procedimentos contábeis também se faz presente no Setor Público (LIMA, 2009).

A aprovação das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) resultou da necessidade de aprimorar a contabilidade no setor público. Por isso, essas normas têm como principal objetivo a busca pela padronização com as Normas Internacionais de Contabilidade para Setor Público (NICSP), visando reforçar a utilização de boas práticas contábeis que garantam a qualidade e a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira dos entes públicos quando da aplicação dos recursos públicos (ARAÚJO, 2010). Tendo como centro a mudança do enfoque da contabilidade pública que era eminentemente voltada para o controle orçamentário, passando a ser uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Neste mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). A NBC T 16.2 estabelece que o Sistema Contábil Público é composto por cinco Subsistemas de Informações Contábeis, dentre eles o subsistema de custos. Assim, a implementação dessas normas possibilita informações que auxiliem os gestores em tomada de decisões e na transparência da aplicação dos recursos públicos (SANTOS E ALMEIDA, 2012).

Vicente, Morais e Platt Neto, (2012) afirmam que a convergência inicialmente estava vinculada ao setor privado e foi estendida ao setor público visando à possibilidade de comparar resultados obtidos pelos entes governamentais e a melhora da qualidade da informação e da evidenciação contábil. Com este enfoque, as NBCASP foram constituídas por meio de um conjunto de onze resoluções, conforme consta do quadro 02:

QUADRO 2 – NBCASP e aspectos relevantes

NBTC 16.1 – Conceito, Objetivo e Campo de Aplicação	Conceitua a contabilidade pública como ramo da ciência contábil, delimita como objetivo o patrimônio público e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza econômica, orçamentária, financeira e física do patrimônio da entidade.
NBTC 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	Divide o Sistema Contábil Público em cinco Subsistemas de Informações Contábeis: (1) Orçamentário; (2) Financeiro; (3) Patrimonial; (4) Custos; (5) Compensação; Neste conjunto foi acrescentado o subsistema de custos.
NBTC 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Estabelece as bases para as normas de controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público. Amplia o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento. Objetiva ainda acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.
NBTC 16.4 – Transações no Setor Público	Caracteriza como transações no Setor Público os atos e fatos que promovem alterações qualitativas e quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio da entidade pública. Separa as transações em econômica, financeira e administrativa.
NBTC 16.5 – Registro Contábil	Estabelece os critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir afetar o patrimônio público, trata da estrutura do plano de contas contábil e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica. Entre as diversas contas que o plano de contas deve contemplar insere contas específicas que possibilitem a apuração de custos.
NBTC 16.6 – Demonstrações Contábeis	Estabelece os demonstrativos que devem ser divulgados pela contabilidade pública: (1) Balanço Patrimonial; (2) Balanço Orçamentário; (3) Balanço Financeiro; (4) Demonstração das Variações Patrimoniais; (5) Demonstração do Fluxo de Caixa; (6) Demonstração do Resultado Econômico.
NBTC 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	Conceitua a Unidade Contábil Consolidada como soma da agregação de saldos ou grupos de duas ou mais unidades contábeis originárias. Esta consolidação objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização.

NBTC 16.8 – Controle Interno	Estabelece aspectos do controle interno aplicável às entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil.
NBTC 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	A norma inova na medida em que estabelece que o valor da depreciação, amortização e exaustão deve ser apurado, mensalmente, algo que não era realizado até o momento no âmbito do setor público.
NBTC 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Cria critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio público das entidades governamentais, prevê a contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum algo que não era contabilizado anteriormente.
NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	Trata da contabilidade de custos a ser implantada no setor público.

Fonte: Elaborado com base em CFC (2008) e CFC (2011)

Conforme ressaltam Kappke e Souza (2013), as informações provenientes do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) possuem grande relevância para a Administração Pública, pois se torna possível aprimorar a aplicação dos recursos públicos, além de fomentar análises acerca de políticas públicas e dos excessos de gastos.

2.8 NBCT 16.11

Em 25 de novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução nº 1.366 com a finalidade de aprovar a NBC T 16.11 que tem como tema o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Essa resolução estabelece as normas para mensurar e demonstrar os custos na administração pública, como descrito na Resolução:

Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. (NBC T 16.11).

Fica definido que o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) é obrigatório a todas as entidades públicas e que, ainda que diversos dispositivos legais estipulem a apuração de custos como requisito de transparência e controle, a norma salienta a relevância gerencial da informação de custos.

A norma pontua algumas recomendações para permitir o atingimento de seus objetivos. Conforme Monteiro (2016) prescreve que deve ter um tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais,

numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades fins ou administrativas do setor público e ainda que se faça o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados. Trata ainda que seu alcance é obrigatório em todas as entidades do setor público.

O valor que a informação gerencial deve ter para as instituições do setor, sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade. A norma, todavia, não se distancia dos preceitos da fase da despesa pública e da forma como está deve ser classificada, nos termos da lei 4.320, de 1964. Quando estabelece que a evidenciação dos objetivos dos custos também pode ser efetuada pela ótica institucional, funcional e programática (MONTEIRO,2016).

A norma ainda destaca o valor que a informação gerencial deve ter para as instituições do setor, sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade. Assim percebe-se que este sistema deve atender além do aspecto legal uma função de utilidade para a gestão. As principais características da informação de custo em relação aos serviços públicos pois estes devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos. Neste sentido, percebe-se a necessidade de haver um sistema de informação gerencial, um software que permita este processamento da informação e que os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado) (MONEIRO, 2016).

Quanto ao método a ser utilizado a norma deixa uma margem para escolha, considera que o método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado (MONTEIRO, 2016). De acordo com a minuta da NBCT 16.11, o subsistema de custo aplicado ao setor público baseia-se em três elementos: o sistema de acumulação, o sistema de custeio e método de custeio. Entendendo que o sistema de acumulação refere-se a forma como os custos serão acumulados e apropriados aos bens e serviços ofertados pela entidade. O sistema de custeio citado pela minuta da NBCT 16.11 está relacionado ao modelo de mensuração adotado, destacando que pode ser custeado por diferentes modalidades: custeio histórico, custeio corrente, custeio estimado e custeio padrão.

Por fim, outro ponto importante indicado pela futura NBCT 16.11, é o método de custeio a ser adotado. Neste caso a minuta aponta os principais métodos de custeio que possivelmente

poderão ser adotados pelas entidades públicas, como o método de custeio direto, a variável, o de absorção, o custeio baseado em atividades e o pleno (SILVA, 2011).

Com isso, fica a expectativa da adequação do atual modelo de gestão pública, para um possível cenário futuro onde se destaque uma gestão pública com enfoque no custeio dos serviços e produtos públicos, permitindo talvez, aplicações de técnicas até de gestão estratégicas de custo e dessa forma, a economicidade dos serviços públicos, se tornar além de uma exigência legal, tornar-se uma realidade resultante da prática de gestão na administração pública (SILVA, 2011).

2.9 NBCT TSP 34

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “F” do Art. 6º do Decreto-lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – custos no setor público.

Em 18/11/2021, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em seu Plenário a NBC TSP 34, que a partir de 01/01/2024 revoga a NBC T 16.11, ambas sobre custos no setor público. Essa representa a revogação da última das normas da primeira geração entre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Um fato relevante inicial a destacar, comum às duas normas em transição, é que nenhuma possui qualquer correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Todavia, a NBC TSP 34 é a única, até o momento, com essa característica entre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) de segunda geração. Não se pode, no entanto, desconsiderar o contexto de convergência internacional que embasa todas as NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público).

Esta norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos (CFC, 2021)

O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021).

Segundo Morais *et al* (2012, p. 4), a NBC T 16.11 “padronizou os conceitos, os objetos, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público brasileiro”. Souza (2021), membro do Grupo Assessor (GA NBC TSP), esclarece que essa norma apresenta natureza mais conceitual, enquanto os agentes demandam orientação mais técnica para implantação de custos. Além de suprir essa lacuna, a NBC TSP 34 visou aumentar a sensibilização (*enforcement*) para a implantação de custos no setor público (Souza, 2021).

Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados (CFC, 2021):

Apropriação de custos diretos, ou alocação de indiretos, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custeio previamente definido.

Base regular é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.

Centro de responsabilidade é a unidade que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser claramente distinguidos de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

Custo é o consumo de recursos, para a obtenção de bens ou serviços, decorrentes das atividades executadas por uma entidade.

Custo controlável representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

Custo direto é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.

Custo fixo é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.

Custo não controlável representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

Custo variável é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

Custos de suporte são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

Custos finalísticos são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

Desembolso é o pagamento resultante do gasto.

Direcionador de custo é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.

Governança pública é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Investimento corresponde a bens ou direitos levados para o ativo em função dos benefícios futuros esperados.

Método de custeio se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

Modelo consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo e metodologia de custeio, necessário ao gerenciamento de custos.

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do sistema de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

Objetos de custos finais são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

Objetos de custos intermediários são aqueles objetos cujos custos são essenciais aos objetos de custos finais, por se tratarem de informações úteis para a entidade, independentemente de serem ou não atribuídos aos objetos de custos finais.

Recursos são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento. Na terminologia contábil, recursos consumidos equivalem a elementos de custos.

Regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Dessa forma, requer o registro dos custos no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de acumulação contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

Sistema de custos compreende a estruturação organizacional e a definição das competências para desenvolvimento de metodologia e de ferramenta informacional com intuito de gerar informações para subsidiar decisões governamentais de alocação de recursos e gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

Sistema de informação de custos é a ferramenta informacional que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Valor público são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público (CFC, 2021).

Esta forma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Destaca principalmente o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a administração pública, sobretudo nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho (CFC, 2021).

2.10 NBC TSP

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais” (CFC, Resolução n. 1328, 2011).

Assim, em 2015, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) reformulou o Grupo Assessor responsável pelos estudos das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (GA NBC TSP), com o intuito de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais. Nesta nova fase, o trabalho do Grupo Assessor (GA NBC TSP) em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem sido o de harmonizar as normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) à realidade brasileira (CFC, 2017).

A Estrutura Conceitual e mais dez normas foram aprovadas até 2017 e já estão em vigor. Outras onze normas foram aprovadas em 2018 e entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2021, conforme Quadro 3:

QUADRO 3: Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público após o processo de convergência

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação - IFAC	Vigência
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework	-
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23	A partir de 01/01/2017
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9	A partir de 01/01/2017
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19	A partir de 01/01/2017
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12	A partir de 01/01/2017
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32	A partir de 01/01/2017
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39	A partir de 01/01/2019
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro	IPSAS 3	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conservação de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4	A partir de 01/01/2021

NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27	A partir de 01/01/2021
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento	IPSAS 18	Próximos Anos
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Geral	IPSAS 22	Próximos Anos
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais	IPSAS 42	Próximos Anos
NBC TSP 30	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros; Apresentação	IPSAS 28	A partir de 01/01/2024
NBC TSP 31	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros ; Reconhecimento e Mensuração	IPSAS 41	A partir de 01/01/2024
NBC TSP 32	DOU 10/12/21	Instrumentos Financeiros ; Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de Hedge – Aplicação Residual)	IPSAS 29	A partir de 01/01/2024
NBC TSP 33	DOU 10/12/21	Instrumentos Fiannceiros	IPSAS 30	A partir de 01/01/2024
NBC TSP 34	DOU 10/12/21	Custos no Setor Público	Não hà	A partir de 01/01/2024
NBCT 16.11	1.366/11	Sistemas de Informação de Custos do Setor Público. *a NBC T será revogada pela TSP 34 a partir de 1° /01/2024	Não hà	

Fonte: Adaptado de CFC (2019)

Em 2019, foram aprovadas mais quatro normas. Cinco normas em 2020 e, concluindo o cronograma inicial, quatro normas em 2021, ano em que serão incluídas no planejamento do GA (Grupo Assessor), as novas normas que forem publicadas pelo IPSASB/IFAC. A única norma não convergida aos padrões *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) é a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que está em processo de revisão pelo Grupo Assessor.

Nesse sentido, Castro (2010) enfatiza as mudanças positivas ocorridas na contabilidade pública após as publicações das NBC TSPs (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público), tais como: a aglutinação com os conceitos e regras internacionais; aprimoramento nas técnicas específicas de cada enfoque abordado (aspectos aderentes à doutrina da ciência contábil, aspectos orçamentários direcionados ao acompanhamento e execução orçamentária, aspectos econômicos e financeiros e os aderentes às regras fiscais e tributárias); benefícios na padronização e economicidade nos procedimentos referentes aos sistemas informatizados para empresas que atendem Municípios de Estados diferentes; melhoria do ensino da contabilidade pública com a padronização dos conceitos; plano de contas único para as três esferas do governo (Municipal, Estadual e Federal) e homogeneidade de procedimentos contábeis entre os setores públicos e privados, que até então seguiam caminhos distintos.

As NBC TSPs (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público) ofereceram profundas mudanças na contabilidade até então vigentes: alterou o enfoque orçamentário para o patrimonial, inserindo novos conceitos e formas de avaliação e mensuração do patrimônio público, o que aproximou a contabilidade praticada no setor privado; mudou a forma de escrituração e configuração do balanço patrimonial; impôs que as despesas e receitas públicas fossem contabilizadas pelo princípio da competência; criou o subsistema de custos, entre outras (NASCIMENTO et al., 2015).

3. MÉTODO

A pesquisa metodológica é o estudo que se menciona a instrumentos de captação ou de manipulação da realidade, está adjunta a caminhos, formas, maneiras, procedimentos para alcançar determinados fins (VERGARA, 1998).

Segundo Gil (2007, p. 17), pesquisa é definida como o “Procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Neste sentido, somente se inicia uma pesquisa se existir uma pergunta, uma dúvida para a qual se quer buscar a resposta, portanto, é buscar ou procurar resposta para alguma coisa.

A metodologia pode ser considerada como estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. Etimologicamente, significa o estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica (FONSECA, 2002).

A metodologia pode ser encarada como uma disciplina instrumental a serviço da pesquisa; nela, toda questão técnica implica uma discussão teórica. Conforme Barros e Lehfeld (2007, p. 02):

Procedimento a ser utilizado na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, por meio de processos e técnicas, que garante a legitimidade científica do saber obtido. A metodologia é, pois, o estudo da melhor maneira de abordar determinados problemas no estado atual de nossos conhecimentos.

A metodologia de pesquisa nada mais é do que a descrição do processo de pesquisa do trabalho. Isto é, a definição de quais serão os procedimentos para a coleta e para a análise de dados.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Os métodos científicos são as formas mais seguras inventadas pelos homens para controlar o movimento das coisas que cerceiam um fato e montar formas de compreensão adequada dos fenômenos (GERHARDT E SILVEIRA, 2009). É o modo que o cientista seleciona para expandir o conhecimento sobre determinado tema chegando-se à verdade nas ciências.

A ciência utiliza-se de um Método que lhe é próprio, o Método científico, elemento fundamental do processo do conhecimento realizado pela ciência para diferenciá-la não só do conhecimento comum, mas também das demais modalidades de expressão da subjetividade humana, como a filosofia, a arte e a religião. (SEVERINO, 2000).

Para Gil (2008) os métodos podem se definir como o caminho para se chegar em algum determinado lugar, com o conjunto de métodos intelectuais e técnicos seguidos para se abordar a informação. Ou seja, o método de pesquisa refere-se como vai ser organizado o presente projeto, gerenciando as suas tarefas, definindo os seus, processos, prazos e observações.

3.1.1 Quanto a Abordagem

Para responder os objetivos foi realizado uma pesquisa de cunho qualitativo. Esse tipo de pesquisa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc (GOLDENBERG, 1997).

Segundo Godoy (1995), classifica-se uma pesquisa como qualitativa quando deseja-se compreender determinado contexto com a análise de dados. Para Vieira (1996), a pesquisa qualitativa pode ser definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados.

A pesquisa qualitativa preocupa-se, portanto, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais. Silveira (2009) fala sobre as características da pesquisa qualitativa:

As características da pesquisa qualitativa são: objetivação do fenômeno; hierarquização das ações de descrever, compreender, explicar, precisão das relações entre o global e o local em determinado fenômeno; observância das diferenças entre o mundo social e o mundo natural; respeito ao caráter interativo entre os objetivos buscados pelos investigadores, suas orientações teóricas e seus dados empíricos; busca de resultados os mais fidedignos possíveis; oposição ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências. (SILVEIRA, 2009).

Para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

3.1.2 Quanto a Natureza

Devido ao déficit de estudos na literatura referente ao determinado assunto, a natureza da pesquisa diz respeito à finalidade, à contribuição que ela trará à ciência. Quanto à natureza, as pesquisas podem ser classificadas como básicas ou aplicadas.

A Pesquisa Básica onde o objetivo é gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da Ciência, sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais. A pesquisa Aplicada sendo que o objetivo gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais (GERHARDT, 2009).

Este estudo torna-se uma pesquisa aplicada quanto a sua natureza, pois está comprometido na elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções. Segundo Thiollent (2009) compreender verdades e interesses locais, com o objetivo de originar conhecimento e realizar a análise de dados na busca de solução de problemas específicos.

3.1.3 Quanto aos Objetivos

A grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2007).

Um levantamento bibliográfico para fins científicos anteriormente era consultar o catálogo impresso de uma biblioteca especializada, os índices ou as bibliografias especializadas publicadas por instituições reconhecidas. Com o advento da Internet e da disseminação das tecnologias de comunicação e informação pelas sociedades, existe a possibilidade de acesso remoto a bibliotecas virtuais, catálogos de bibliotecas tradicionais, bases de dados bibliográficos, entre outras fontes de informação, muitas das quais já disponibilizando integralmente livros, teses, dissertações, trabalhos de conclusão de curso, artigos de periódicos, filmes, imagens, sons entre outros (GALVÃO, 2011).

Galvão (2011) diz que o levantamento bibliográfico deve estar fortemente relacionado à especificação do tema da pesquisa científica a ser realizada. A realização requer conhecimentos específicos sobre organização da informação e metodologias adequadas de busca, pode-se dizer que é a base dos dados bibliográficos.

A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

Segundo Gil (1999), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas aparece na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Vergara (2000, p. 47) argumenta que a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. "Não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação". Cita como exemplo a pesquisa de opinião. De acordo com Aaker (2004), a pesquisa descritiva, normalmente, usa dados dos levantamentos e caracteriza-se por hipóteses especulativas que não especificam relações de causalidade.

Já a pesquisa explicativa preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos (GIL, 2007). Ou seja, este tipo de pesquisa explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos. Segundo Gil (2007, p. 43), uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado.

Nesse trabalho desenvolvido foi explorado a pesquisa descritiva para relatar sobre a evolução dos custos no setor público brasileiro e, também identificar as legislações que abordam sobre custos do setor público; descrever as leis e normas dos custos no setor público; discutir a relevância das leis da administração pública voltada para os custos.

3.2 DESCRIÇÕES DA COLETA DOS DADOS

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. O elemento diferenciador está na natureza das fontes: a pesquisa bibliográfica remete para as contribuições de diferentes autores sobre o tema, atentando para as fontes secundárias, enquanto a pesquisa documental recorre a materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou seja, as fontes primárias. Essa é a principal diferença entre a pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. No entanto, chamamos a atenção para o fato de que “na pesquisa documental, o trabalho do pesquisador (a) requer uma análise mais cuidadosa, visto que os documentos não passaram antes por nenhum tratamento científico” (OLIVEIRA, 2007, p. 70), assim o pesquisador deve agir com prudência na seleção dos documentos.

Para o presente estudo foi realizado uma pesquisa experimental de forma bibliográfica que tem como finalidade conforme Marconi e Lakatos (2001, p. 183) “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”. A pesquisa foi desenvolvida principalmente por meio eletrônico, buscando livros, normativas, legislação, sites e artigos científicos já publicados, que contempla informações ligadas ao tema estudado.

Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (FONSECA, 2002, p. 32). A pesquisa bibliográfica do presente trabalho foi feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

É inegável que a administração pública carece de um sistema de custos que permita o controle eficaz dos seus recursos (WIEMER, 2004). Coincidindo com o fato de que o Sistema de Controle Interno - SCI que tem a função de fiscalizar, vem sofrendo transformações desde a implantação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A Lei 4.320, foi considerada um divisor de águas para a contabilidade pública, uma lei criada à frente do seu tempo, tanto que ainda vigora até os dias de hoje. Este documento estatui normas orçamentárias e contábeis, reafirma conceitos de exercício financeiro, determina quais demonstrações devem ser apresentadas pelas entidades da administração e a estrutura dessas demonstrações (FELIX, 2013). Em seu artigo 99 determina que:

“Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”. (LEI 4.320/1964).

Pode ser observado que a redação do referido artigo trata o sistema de custeamento como custos industriais, que consistia na nomenclatura consagrada pela academia na época, e também justificada pela preocupação maior com o controle de estoque e dos custos das organizações de propriedade do Estado, do que com o uso das informações para tomada de decisão (ARAÚJO; PEREIRA, 2015).

É uma Lei voltada para o orçamento público, ou seja, para a arrecadação da receita e a execução da despesa em confronto com a previsão e fixação inclusas na Lei do Orçamento. Esta Lei estabeleceu regras importantes para assegurar o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, sendo a utilização do orçamento público o principal instrumento para atingir esse objetivo (Lei 4.320, 1964).

A promulgação dessa Lei, segundo Cochrane (2003), foi um passo muito importante para administração pública e que de certa forma também traz benefícios à sociedade, isso se explica pela importância que a mesma dá ao orçamento público, que já existia, porém sem a devida consideração, e que é uma ferramenta essencial para conseguir uma gestão mais justa e eficaz, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

Com o intuito de priorizar a eficiência da administração, a redução dos custos e o aumento da qualidade dos serviços públicos. Surge o Decreto-lei nº 200, com a finalidade de organizar o Estado para implantar o plano de desenvolvimento nacional do governo militar com sucesso. Este modelo de administração busca desenvolver uma cultura organizacional nas

organizações, com destaque nos resultados. O cidadão passa a ser visto de outra maneira, se tornando peça fundamental para o desenvolvimento correto da atividade pública (FELIX, 2013).

Segundo Santos e Reis (2005), essas decisões afetam o público de várias formas, relacionadas, por exemplo, o emprego e o desemprego, que estimulam a economia local e a probabilidade do aumento de impostos ou taxa de serviços. As demonstrações contábeis auxiliam o público a compreender o desempenho e desenvolvimento da sociedade.

Com a democracia sendo reforçada através da constituição de 1988 e a ideia de transparência no serviço público ganhando força, em maio de 2000, foi publicada a Lei complementar nº 101, onde os cidadãos, que incluem os eleitores, contribuintes, os usuários dos serviços públicos, a mídia, as associações de defesa do cidadão, entre outros, foram beneficiadas, pois além de terem um acesso bem mais amplo às informações contábeis, as mesmas são mais confiáveis e tempestivas (FELIX, 2013).

Essa Lei estipulou para toda a federação: restrições às operações de crédito, limites de dívida consolidada, garantias, restos a pagar e despesa de pessoal, entre outras medidas, com a finalidade de assegurar o equilíbrio das finanças públicas e criar instrumentos de transparência da gestão fiscal. Conforme Artigos 48 e 50.

Art. 48 – “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.”

Art. 50 – “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará os seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (LEI COMPLEMENTAR 101/2000).

As principais necessidades que levaram a criação da LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), segundo Cochrane (2003), foram: o controle das contas públicas, de forma a evitar déficits; a necessidade de planejar a ação governamental, aplicando os recursos de forma racional e sustentável; controlar as despesas com pessoal e do montante da dívida pública e transparência da gestão orçamentária e financeira. A LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) abrange todos os órgãos de todos os Poderes, fundações, autarquias, fundos e empresas estatais dependentes de todos os entes da Federação.

O aumento da transparência dos gastos públicos era algo que a população almejava, pois nada mais justo que o indivíduo saber como está sendo gasto o seu dinheiro. E essa iniciativa também dá um ar de segurança e confiança bem maiores ao governo em relação à população e a possíveis investidores.

A LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) segundo Ribeiro (2009), pode ser compreendida como um contrato que é firmado entre o governo federal e os governos subnacionais, cujo objetivo principal é o equilíbrio fiscal. E para que esta Lei seja respeitada, ela também traz mecanismos de punição neste contrato. Como por exemplo: quando o governo não respeita o limite de dívida estabelecido no contrato ou deixa de arrecadar e nem cobra os tributos de sua competência, o mesmo terá suspensas as transferências voluntárias da União.

Assim, a Lei 4320 tratava dos custos para apuração dos preços de venda dos serviços públicos e/ou produtos industrializados pelas empresas públicas. O Decreto-lei 200 demonstra a sua preocupação com a gestão dos gastos e por isso busca identificar o custo. Já, a Lei de Responsabilidade Fiscal, além da preocupação com os resultados da gestão, também busca responsabilizar o gestor se houver má aplicação dos recursos públicos, isto é, procura verificar o custo do serviço para mensurar o que foi gasto na prestação do serviço, e posterior fazer o controle para comparar com o planejado e demonstrar eficiência na prestação do serviço.

A contabilidade pública, atualmente, passa por um momento histórico no Brasil. O desenvolvimento do processo de convergência às normas internacionais, que busca informações padronizadas e de maior qualidade, é uma clara revolução para a contabilidade brasileira. O setor público segue as IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), e que são editadas pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores), que é uma organização mundial, a qual o Brasil faz parte, e que tem como objetivo colaborar com o desenvolvimento da economia internacional, além de ser responsável pela edição das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Complementa Ferreira (2013), que o objetivo International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) é unificar as informações contábeis, com a finalidade de gerar informações financeiras agregadas para avaliação do desempenho da entidade em termo de custos, eficiência e execução, impactando na contabilidade pública o foco gerencial.

As IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) baseiam-se no regime de competência para realização dos demonstrativos contábeis, recomendado como melhor forma de transparência e *accountability* (prestar contas) aos usuários das informações contábeis. Faz parte do IFAC (Federação Internacional de Contadores) 157 membros e associados em 123 países e jurisdições, sendo representados por profissionais da contabilidade. A administração pública buscou estabelecer um novo patamar de informações contábeis para produção de relatórios gerenciais para tomada de decisão aos gestores, produzindo nova cultura institucional (BORGES ET AL., 2010).

A adoção das informações pelo regime de competência, quando geradas corretamente por este princípio produz informações na adequada realidade das transações da administração pública e privada, bem como relatórios nas confiáveis e transparentes, demonstrando os impactos econômicos das decisões políticas sobre a entidade (BOTELHO; LIMA, 2015).

Em 25 de agosto de 2008, foi elaborada a Portaria do MF nº 184, dispondo sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A referida Portaria determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento de ações para promover a convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC (Federação Internacional de Contadores) e às normas brasileiras editadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) tais como:

- I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com o pronunciamento da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
- III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. (CFC, 2008).

Ainda em 2008, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) publicou as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), que também fazem parte do processo de convergência às normas internacionais e as mesmas têm observância obrigatória para as entidades do setor público. Assim sendo, em 21 de dezembro de 2008 o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, nomeadas de NBC T 16. Inicialmente, foram elaboradas dez normas e, posteriormente, em 25 de novembro de 2011, foi publicada a NBC T 16.11 que trata sobre o sistema de Informação de Custos do Setor Público.

A primeira geração das NBC T (Normas Brasileiras de Contabilidade) foi emitida, sem correlações com as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Em 2008, o Plenário do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) aprovou as 10 (dez) primeiras normas, que constituíam as NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) da série T 16, sobre “Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental”. Estas primeiras normas foram apenas inspiradas nas normas internacionais, ou seja, não eram convergidas (NETO, 2022).

A motivação para a convergência dos padrões contábeis Brasileiros aos internacionais, de acordo com Lopes (2010), é a importância de que os entes públicos ofereçam informações contábeis comparáveis e transparentes, que sejam compreendidos por analistas, investidores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua localização e origem. O novo modelo também tem o objetivo de resgatar a essência da contabilidade pública, dando a importância adequada ao patrimônio público, que é o seu objeto.

Para Silva et al. (2012) essas normas contribuíram para a quebra de um paradigma no setor público, visto que inseriram novas práticas, com maior ênfase no patrimônio dos órgãos, possibilitando o conhecimento da situação real do patrimônio público. Alterando assim o enfoque da contabilidade pública, que até então estava voltado para os aspectos orçamentários, passando assim para o enfoque patrimonial.

A emissão das NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público) de segunda geração, convergidas às IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), foi iniciada em setembro de 2016, quando o Plenário do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) aprovou a NBC TSP – EC (Estrutura Conceitual), com efeitos aplicados a partir de 01/01/2017. Nos anos seguintes, até o final de 2021, seguiram-se as aprovações das NBC TSP 01 a 34. Essas normas são elaboradas pelo Grupo Assessor (GA NBC TSP) apoiado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), cujos trabalhos de harmonização são assim descritos no ano de 2015 e o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) reformulou o Grupo Assessor (GA NBC TSP) com o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais (NETO, 2022).

No ano de 2015, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) reformulou o Grupo Assessor (GA NBC TSP) com o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais. Nesta nova fase, o trabalho do GA NBC TSP (Grupo Assessor) tem sido o de harmonizar as normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) à realidade Brasileira. A harmonização exige não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros.

De todas as 35 NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público) de segunda geração aprovadas até 2021, apenas a NBC TSP 34 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público) não possui correlação com as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Todavia, tal falta de correlação não

significa falta de amparo normativo e conceitual. Nesse contexto, a EC (Estrutura Conceitual) é a norma basilar, visto que “estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais” NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público), sendo tais conceitos “aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs)” (NETO, 2022).

Ao final de 2021, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TSP 34, que a partir de 2024 revoga a NBC T 16.11, ambas sobre custos no setor público. Essa alteração representa um marco no que se refere às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), visto que a NBC T 16.11 é a última das normas de primeira geração a ser revogada (NETO, 2022).

A NBC TSP 34 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público) é explícita ao dispor que “o objetivo desta norma é apurar custos para fins gerenciais” (CFC, 2021). Nesse sentido, “a informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho” (CFC, 2021). Essa representa, portanto, uma novidade importante, sem paralelo na norma antiga. O quadro 4, reúne transcrições de aspectos básicos das duas normas em análise, lado a lado.

QUADRO 4. Objetivo, alcance, aplicação e vigência

Aspectos	NBC T 16.11	NBC TSP 34
Objetivo da norma	“1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).”	“1. Esta Norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.”
Alcance	“7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.”	“3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.”
Aplicação / enfoque	“8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma	“2. O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de

	também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.”	decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.” “4. Esta Norma trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais.”
Vigência / aplicação	“Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.”	“Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos, casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2024, a Resolução CFC n.º 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11, e a Resolução CFC n.º 1.437/2013 .”

Fonte: Elaborada com base em transcrições das normas (CFC, 2011 e 2021).

Observa-se que a NBC T 16.11 é mais conceitual e que a NBC TSP 34 tem maior enfoque sobre a implementação e o gerenciamento de custos – o que não significa que a norma antiga não aborde os fins gerenciais. Seus campos de aplicação são similares, ou seja, as entidades do setor público. Nesse ponto, o diferencial da NBC TSP 34 é fazer menção à Estrutura Conceitual, visto que se coloca entre as normas de nova geração. Quanto à vigência, apesar de ambas estarem aprovadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e publicadas no Diário Oficial da União (DOU), a NBC TSP 34 revoga, a partir de 01/01/2024, a NBC T 16.11, quando passa a ter aplicação. Todavia, ambas estão sujeitas a normativos em âmbito nacional que estabelecem prazos específicos diferentes – no caso, o principal normativo aplicável é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (CFC, 2011 e 2021).

Entre os principais pontos identificados com diferenças importantes entre as normas, destacam-se, resumidamente: a NBC TSP 34 (nova norma) é bem maior do que a NBC T 16.11 (norma antiga) – 51 itens a mais (188,9% maior), 6 páginas a mais (75,0% maior) e 2.895 palavras a mais (106,7% maior); a norma antiga tem enfoque mais conceitual, enquanto a nova tem vertente mais gerencial, o que se evidencia inclusive no maior emprego de termos como gerenciamento, desempenho, gestão e decisão, além de termos exclusivos, como eficiência e planejamento estratégico; nesse mesmo sentido, a nova norma estabelece que os principais usuários da informação de custos são os gestores – embora não sejam os únicos e esses não sejam relegados na norma antiga (NETO, 2022).

Quanto aos pontos relativamente semelhantes entre as normas, destacam-se: não possuem correlação com as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), embora

a nova tenha amparo normativo e conceitual harmonizado; requerem a adoção do regime de competência na geração de informações de custos, sendo que a nova norma tem a competência como parte de sua estrutura basilar, e não como parte dos já revogados princípios de contabilidade; ambas são taxativas quanto ao dever de as entidades do setor público adotarem sistema de custos, porém com enfoques e peculiaridades sobre como eles devem adotar esse sistema (NETO, 2022).

Nesse sentido, o presente trabalho permitiu verificar que o custo no setor público evoluiu bastante desde 1964 até os dias de hoje, beneficiando seus diversos usuários, que também foram evoluindo à medida que o mesmo avançava. E esse avanço foi necessário, pois, não só o Brasil, como todo o mundo passa por uma necessidade permanente de conseguir informações que subsidiem as tomadas de decisão, e nesse contexto, identificar o custo tem papel fundamental. E o propósito desta evolução é que, hoje, o controle de custos público seja utilizado não apenas pelos contadores e órgãos de controle, mas especialmente, por administradores, gestores e pela sociedade.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo procurou apresentar a evolução da legislação de custo no setor público brasileiro, mais especificadamente a partir da criação da Lei 4320/64, partindo para o Decreto-lei 200/67, aprimorando pela lei de responsabilidade fiscal de 2000 e por último e mais recente as Norma brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). Podemos perceber a importância das legislações no setor público brasileiro evoluindo sempre conforme as necessidades surgidas ao passar do tempo, melhorando a eficiência e eficácia dos produtos e serviços prestados, e cada vez mais buscando o bem-estar da sociedade.

A Lei 4320/64 que ainda é o principal marco histórico responsável pela apropriação do orçamento e pela boa ordem financeira, não se ateve unicamente ao conceito restrito de equivalência entre despesa e receita ordinária, com base predominantemente tributária, mas, ao revés, admiti explicitamente a consecução do equilíbrio orçamentário também por meio do recurso a operações de crédito (empréstimos), adicionadas aos impostos, taxas e demais receitas ordinárias. Já o Decreto-Lei nº 200 instituiu a administração indireta no governo e o SIAFE (Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados), que foi responsável por interligar as contas municipais, estaduais e federais, ambos na administração gerencial.

O acesso as informações contábeis, por parte dos usuários externos, foram beneficiadas, principalmente, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e com o recente processo de conversão da contabilidade pública aos padrões internacionais. A primeira trouxe a obrigatoriedade de vários relatórios que objetivam facilitar e uniformizar o acompanhamento e a fiscalização das ações públicas, já a segunda, tem o intuito de dar mais visibilidade ao Brasil em relação aos outros países, em busca de informações padronizadas e de maior qualidade, e com isso fomentando o mercado nacional e atraindo mais investidores.

A NBCT TPS 34 é a mais recente evolução da legislação que vem sendo realizada pelo sistema de custos, apesar de não estar sendo exigida ainda para todas as instâncias federativas públicas, observou-se que ela foca na parte gerencial tendo um maior controle de avaliação, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho, por isso acredita-se que será muito útil para ao setor público.

Contudo, notou-se que o sistema de legislação de custos é bem complexo e torna-se interessante as entidades públicas buscar desenvolver procedimentos visando à adoção de uma nova postura por parte dos profissionais para atender os novos padrões exigidos. Logo, uma boa alternativa para aprimorar o conhecimento desses gestores contábeis em curto prazo é a iniciativa por parte das entidades de investir em cursos de atualização profissional direcionados

ao tema, que sejam dirigidos por profissionais competentes que possam contar com a participação e o compromisso de todos os interessados, que ofereçam o apoio necessário a estes durante o processo de adaptações.

E por fim, podemos dizer que para a realização dessa pesquisa houve dificuldades como a falta de material publicado referente a legislação de custos no setor público, ainda mais quando voltadas para Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público, acredito que esse trabalho servirá de auxílio o desenvolvimento de novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

AAKER, D. A. et. al. Pesquisa de marketing. São Paulo: Atlas, 2004;

AFONSO, J. R. R.; **Grandes Eventos do IDP: Fórum 50 Anos da Lei Geral dos Orçamentos Lei nº 4.320.** 1º edição, Brasília, 2017;

AFONSO, R. A. E. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades fins do Estado.** Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. IV Prêmio da STN de Monografias. Brasília: ESAF, 2000;

ALVES, M. C.; MARTINS. C. M. F.M; MARTINS, P.L; **Custos no Setor Público: reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos.** Universidade Federal de São João Del-Rei (UFSJ). João Pessoa. 2017. Disponível em: <https://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0934-951-custos-no-setor-publico.pdf>. Acesso em 26 Abr. 2022;

ARAÚJO, M. B.; **Estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** São Paulo: 2010. Disponível em: <http://www.cefetsp.br/edu/prp/sinergia/complemento/sinergia_2010_n2/pdf_s/segmentos/artigo_11_v11_n2.pdf>. Acesso em 08 Mai. 2022;

ARAÚJO, Aneide O.; PEREIRA, Tarso R. L. **Estado da arte dos custos aplicados ao setor público e a informação gerada.** Revista Gestão & Conhecimento, v. 9, nº 1, jan./jul. 2015;

BOTELHO. Brenno. C; LIMA. Diana V. **Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência.** 12º Congresso da USP. jun/2015. Disponível em:<<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/3.pdf>>. Acesso em: 05 de Out. 2022;

BORGES, Thiago .B. *et. al.* **Desmistificação do regime de competência.** Revista de Administração Pública. v. 44. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-122010000400006>>. Acesso em: 05 de Out 2022;

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 26.Abr. 2022;

BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 08 Mai.2022;

BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 07 Mai. 2022;

BRASIL. **Resolução CFC Nº. 1.366/11, de 25 de Novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11, Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm> Acesso em 08. Mai.2022;

BRASIL. **Resolução 1.128, de 21 de Novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res_1128.doc>. Acesso em 08 Mai. 2022;

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.366/11**. Disponível: <http://www.contapmt.com.br/downloads/0e6092144958b786c6e75024a3e0445f.pdf>. Acesso 11 Mai.2022;

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.328, de 18 de Março de 2011**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf. Acesso em 14 de Out. 2022;

BRASIL. CFC. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24 Set. 2022;

BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de Agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com

as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF: MF. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/legislacao/compilada/prt/2022/portaria-no-184-de-23-de-fevereiro-de-2022>. Acesso em 07 Mai. 2022;

BRASIL. CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público (2017). Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em 10 Set. 2022;

BRASIL. CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público. (2019) Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 07 Set. 2022;

BRASIL. **NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021**. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf>. Acesso em: 20 de Set.2022;

CAMPOS, S. R. **Mecanismos de controle fiscal e gestão orçamentária: o caso do estado do Paraná**. Curitiba, 2005. Dissertação (Mestrado Profissionalizante do Setor de Ciências Sociais Aplicadas) - Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/1884>> Acesso em 08 Maio. 2022;

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3º Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2010;

COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública**. 2003.21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003. Disponível em: Acesso em: 25.04.2022;

CELLARD, A. **A análise documental**. In: POUPART, J. et al. A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis, Vozes, 2008;

DANTAS, J. M. M. **Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público.** In: Congresso Consad de Gestão Pública, 7, 2014, Brasília. Anais eletrônicos. Brasília: CONSAD, 2014. Disponível em: <

<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/1169>>. Acesso 08 Mai. 2022;

DENDASCK, C. **Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no hospital colônia do carpina – PARNAÍBA – PI.** 2017.

FELIX, L. P. **Evolução da Contabilidade Pública no Brasil.** Brasília. 2013. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>. Acesso em: 05 Out. 2022;

FERREIRA, Carla. M. M. P. **harmonização contabilística no sector público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS.** Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Instituto Superior de ciências sociais e Política. Lisboa. 2013.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila;

GALVAO, M. C. B., **Levantamento bibliográfico e pesquisa científica.** In: Fundamentos de Epidemiologia [S.l: s.n.], 2011;

GARNER, S. P. **Historical development of cost accounting.** The Accounting Review, Wisconsin, v.22, n.4, p. 384-389, oct., 1947;

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D.T., Métodos de pesquisa. coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

OLIVEIRA, S. M. C.; **A Importância da Mensuração do Resultado Econômico para a Gestão das Instituições Públicas.** Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Campus de Cacoal, 2008;

GARNER, S. Paul. Historical development of cost accounting. **The Accounting Review**, Wisconsin, v.22, n.4, p. 384-389, oct., 1947;

GERHARDT, T. E; SILVEIRA, D. T. **Método de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Alberta Brasil – UAB/UFRGS e pelo curso de graduação Tecnologia – planejamento e gestão para o desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editorada UFRGS, 2009;

GOLDENBERG, M. A. **Arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997;

GODOY, A. S. **Introdução à Pesquisa Qualitativa e Suas Possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo. v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995;

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999;

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007;

JUNIOR, F. T.C.; **Gestão de Custos no Setor Público**: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do governo federal (sic) no instituto federal de educação, ciência e tecnologia da paraíba (IFPB). Natal, RN, 2016;

KAPPKE, A. E., E SOUZA, A. R. Leal de. Sistema de Informações do Governo Federal (SIC): um estudo da realidade brasileira e um comparativo com o sistema adotado em Portugal. **Revista Brasileira de Contabilidade**, 202, 77–89, 2013;

KLERING, L. R. Novos Caminhos da Administração Pública Brasileira. **A Revista Acadêmica da FACE**. Porto Alegre, v. 21, n. 1, p. 4-17, jan./jun. 2010;

LEITE, M. M.; O Mecanismo das Retificações Orçamentárias Segundo os Mandamentos da Lei n 4.320, de 17 de março de 1964. Faculdade de Ciências Econômicas UFRGS: Análise Econômica. **Revista Análise Econômica**, avenida João Pessoa, 52 — 39andar, 90.000 - Porto Alegre (RS) I, Março de 1983;

LIMA, D. V. et al. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira**: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15 – 23, mai/ago 2009;

LINO, Pedro. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**: Lei complementar nº 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001;

LOPES, K. L. Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de

Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – **Faculdade de Ciências Econômicas**, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27210/000763402.pdf?sequence=1>>.

Acesso em: 06 Out. 2022;

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis, Vozes, 2007;

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991;

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2010;

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001;

MONTEIRO, R. P. Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, v. 4, n. 1, p. 71-89, 2018;

Morais, L. M. de, Vicente, E. F. R., e, Platt, O. A., Neto. 2012. **A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas**. Revista de Informação Contábil. Disponível em: https://web.archive.org/web/20180411130514id_/https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/viewFile/7951/8028. Acesso em 10. Out. 2022;

MONTEIRO, G. B. et al. **Custos na administração pública: abordagem de inclusão social**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil, 13, 2006;

MONTEIRO, B.R.P. et. al. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sistema_informacao_custos/downloads/processo_de_implantacao_do_sic.pdf>. Acesso em: 25 set. 2012;

MONTEIRO, R. P.; PINHO, C.C.J; **A Contabilidade de Custos no Setor Público do Brasil: sua Importância e Mudanças com o Advento da NBC T 16.11. Área Temática - A3 - Contabilidade de Gestão – Analítica**. 2016;

MAUSS, C. V., E SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicados ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2008;

NASCIMENTO, J. O.; NOVAES, R. C. D. S. A evolução histórica da gestão de custos no setor público: da lei n.º 4.320/64 à NBC T 16.11 (resolução cfc 1366/11): aplicação no ministério da saúde. **Revista Linceu On-line**, v. 5, n. 2, p. 30-49, 2015. Disponível em: https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1725. Acesso em 24 Mai. 2022;

NASCIMENTO, J. O. et al. A nova contabilidade aplicada no setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, **Anais...** Universidade Federal de Santa Catarina. UFSC, 2015;

NETO, O. A. P.; **NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público.** 2022.

PERES, J. G.; RAUPP, F. M. Sistematização dos Custos da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua IBGE: Um Recorte em Florianópolis. **Revista Alcance**, v. 28, n. 2, p. 151-164, 2021;

PEREIRA, L. C. **Crise econômica e reforma do estado no Brasil** - para uma nova interpretação da América Latina. São Paulo: 34, 1996;

PIGATTO, J.A.M. **Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais.** 213 p. Dissertações – Mestrado em Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004;

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública.** Brasília. Franco e Fortes, 2002;

REIS, H. da C.: **A Lei 4320 comentada e a Lei d Responsabilidade Fiscal-** 35. Ed- Rio de Janeiro: IBAN, 2015;

REZENDE, F. et.al. Informação de Custos e qualidade do gasto público: lições da experiência nacional. **Revista de Administração Pública**, 44(4):959-92, JUL./AGO. 2010. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 25.04.2022;

RIBEIRO, C. de C; BORBOREMA, E. A. **A homepage contas públicas: um diagnóstico de contribuição para o controle social.** Brasília, 2006. Monografia (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento para o Setor Público) -Universidade de Brasília.

Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1190989.PDF> > Acesso em: 08 Maio. 2022;

RIBEIRO, D. C. Sistema de controle dos gastos públicos do Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família. 2009. 165 f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009;

SANTOS, C. B., E ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**. 2012, 2(1). 21-38;

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. A Importância da Contabilidade Pública. Trabalho feito para o IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-graduação – **Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas**, Universidade do Vale do Paraíba, São José dos Campos, 2005;

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2000;

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23.ed- São Paulo; Cortez, 2007;

SILVA, L. M. da. **Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília – DF, Ano XXVIII, n. 119, set/out 1999;

SILVA, A.; MACEDO, M.; SAUERBRONN, F.; SZUSTER, N. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 3, p. 51-73, 2012;

SILVEIRA, D. T. **Método de Pesquisa**: Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<https://books.googleusercontent.com/books/content>>. Acesso em Mai.2022;

Souza, R. O. d. NBC TSP 34 - **Custos no Setor Público**. 2021 . [Vídeo]. Youtube: TV CRCRJ. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=zavsXKiByNs>. Acesso em 05 Out. 2022;

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987;

VERGARA, S.C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 2ª.ed. São Paulo: Atlas, 1998;

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000;

VIEIRA, M. M. F. **A comparative study on quality management in the brazilian and the Scottish prison service**. 1996. Tese [Doutorado PhD on Business Studies] – Scotland, University of Edinburg, Edimburgo, 1996;

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; PLATT NETO O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e perspectivas.

RIC-Revista de Informação Contábil, 6(2), 01–20. Retrieved from

<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/411/290>. Acesso 10 Mai.2022;

WIEMER, A. P.; RIBEIRO, D. C. **Custo no Serviço Público**. 2004. Disponível em:

<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/187.pdf>. Acesso em 18 de Out. 2022;