

Evolução da Legislação para Apuração de Custos no Governo Federal: a Contabilidade de Custos como Aliada da Administração Pública Gerencial.

Irvia Johnson Vasconcelos Elias

Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares- EBSEH/HUB

Resumo

O objetivo desta pesquisa consiste-se em analisar a legislação referente à apuração de custos no Governo Federal, apresentar a evolução dessa legislação ao longo dos anos, bem como, discutir a importância desse processo para a Administração Pública, elencar pontos importantes da contabilidade de custos, e sua evolução, e da Administração Pública Gerencial. Dentre os autores pesquisados para a constituição conceitual deste trabalho, destacaram-se Bresser Pereira (2006), Eliseu Martins (2003), Keinert (2007), Anderson, Needles e Cadwell (1989) e Garner (1947). A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, quanto ao objetivo, e bibliográfica, quanto aos procedimentos técnicos. Pode-se concluir que a legislação para apuração de custos no Governo Federal evoluiu consideravelmente, desde 1960, e o advento do Sistema de Informação de Custos foi de extrema importância para devida mensuração de custos no âmbito do Governo Federal. Também pode-se destacar a necessidade da contabilidade de custos para obtenção dos resultados esperados da Administração Pública Gerencial, já que sem esse ramo da contabilidade a gestão dos recursos públicos fica prejudicada. A Contabilidade de Custos também é importante para obediência à Constituição Federal, com relação aos princípios da publicidade e economicidade, bem como no processo de responsabilidade e de prestação de contas (accountability).

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Administração Pública Gerencial. Transparência. Accountability. Governo Federal.

Método de Pesquisa: Met 5- Ensaio Teórico

Área do Conhecimento da Pesquisa: AT 7- Contabilidade e Setor Público

1 Introdução

A Administração Pública Gerencial surgiu na segunda metade do século XX, como resposta à grande crise do Estado, de maneira a enfrentar essa crise, principalmente no âmbito fiscal, com a estratégia de reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos recursos e serviços públicos que cabem ao Estado e também como forma de proteção ao patrimônio público contra a corrupção. O processo de insatisfação disseminada com relação à Administração Pública Burocrática auxiliou no processo de implantação da Administração Pública Gerencial. (BRESSER PEREIRA, 2006)

Como características básicas que definem a Administração Pública Gerencial pode-se destacar: é orientada para o cidadão e busca a obtenção de resultados; dá um grau limitado de confiança a políticos e funcionários públicos; tem a estratégia da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação; e, tem o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos. A Administração Pública Gerencial deixou o total controle de processos ineficientes da Administração Pública Burocrática, em troca utiliza um contrato de gestão onde são definidos metas e objetivos ao gestor público, que deve fazer a gestão dos recursos para utilizá-los de maneira eficiente e eficaz, ou seja, é orientada para resultados. (BRESSER PEREIRA, 2006)

O conceito da Administração Pública Gerencial surge, então, totalmente voltada para o cidadão como cliente dos serviços públicos e que busca padrões otimizados de eficácia e eficiência, como também de ética e transparência, na gestão de recursos públicos, com a devida responsabilidade fiscal. E se contrapõem também ao modelo burocrático com relação ao fato de este ser voltado para a mera conformidade com os custos orçados, sem a preocupação de quanto efetivamente custa um serviço público. (SILVA e DRUMOND, 2004)

Com o fortalecimento da contabilidade e controle orçamentário, que teve que acontecer para implantação do modelo gerencial, como auxiliar no processo de mensuração dos objetivos, metas e resultados alcançados, bem como a mensuração dos custos despendidos. Com isso a gestão de custos começou a ganhar destaque no setor público. (SILVA e DRUMOND, 2004)

O objeto da Contabilidade é o Patrimônio, com isso o objeto da Contabilidade Governamental é o patrimônio público. E a contabilidade de custos no setor público, então, é de suma importância para administração eficiente do patrimônio público. A contabilidade governamental é um ramo da contabilidade cuja função é estudar, orientar, controlar e demonstrar a movimentação dos recursos públicos que afetam e causam variações no Patrimônio Público. (MAUSS e SOUZA, 2008)

Partindo da ótica industrial Eliseu Martins (2003), conceitua Custo como “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. O referido autor ainda explica que:

O Custo é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

A Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução Industrial, no século XIII (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.

A Lei 4.320/1964 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. Foi na Lei nº 4.320/64 que se 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.

Como consta na Cartilha Sistema de Custos do Governo Federal (2013):

O Estado Brasileiro possui uma série de legislações específicas que tratam da necessidade de avaliação dos custos no Setor Público. Essas leis começaram a ser criadas na década de 1960 e vêm sendo aperfeiçoadas e alteradas até os dias de hoje. Uma das mais importantes é a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101), de 4 de maio de 2000. Essa lei é o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil. Seu objetivo é estabelecer metas, limites e condições para gestão das receitas e das despesas.

O presente estudo delimita-se a tratar da evolução da legislação para apuração de custos no Governo Federal, bem como expor sobre a contabilidade de custos e como esta auxilia a Administração Pública Gerencial.

O objetivo desta pesquisa consiste-se em analisar a legislação referente à apuração de custos no Governo Federal, apresentar a evolução dessa legislação ao longo dos anos, bem como, discutir a importância desse processo para a Administração Pública, elencar pontos importantes da contabilidade de custos, e sua evolução, e da Administração Pública Gerencial.

Esta pesquisa tem por justificativa a grande importância que a apuração de custos no setor público tem para toda a sociedade. Já que conforme Silva e Drumond (2004):

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

Dessa forma, entender a necessidade de uma gestão eficiente dos recursos públicos e que isso está totalmente atrelado a apuração de custos. De modo que o Governo Federal possa utilizar a Contabilidade de Custos não só para saber os custos de seus órgãos e entidades, ou de seus serviços, ou de suas políticas públicas, mas utilizar esse dado para fins gerenciais e de melhoria da gestão da coisa pública, como também publicar para que todos esses dados estejam transparentes, de forma que toda a sociedade esteja devidamente envolvida no processo.

Esta pesquisa se constituirá em exploratória, quanto ao objetivo, e em bibliográfica, quanto aos procedimentos técnicos, por intermédio de referências teóricas em doutrinas, artigos e periódicos científicos, legislações e cartilhas, publicados em meio impresso ou eletrônico, sendo utilizados os métodos histórico e dedutivo no estudo.

O artigo está estruturado em quatro tópicos em seu desenvolvimento, sendo eles: abordagem da evolução e conceitos da Administração Pública Gerencial; a evolução da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial; a evolução da Legislação Brasileira

para obrigatoriedade da apuração de Custos no Governo Federal; e, a Gestão de Custos, a Transparência e o processo de Accountability.

2 Desenvolvimento

2.1 Administração Pública Gerencial

Foi na década de 80, depois da expansão da crise de endividamento internacional que os políticos e formuladores de políticas públicas, em todo o mundo, começaram a se atentar para o tema do ajuste fiscal e estrutural, que orientavam para reformas no mercado (BRESSER PEREIRA, 2006). Resultado da chamada “Crise do Estado”: crise fiscal, crise do modo de intervenção na economia e do modelo de gestão burocrático (KEINERT, 2007). Decorrente da Nova Gestão Pública, em contrapartida a ultrapassada abordagem burocrática, surgiu o modelo de administração gerencial. (SARAVIA, 2010).

Como descrito por Keinert (2007), essa corrente denominada A Nova Gestão Pública, parte da modernização administrativa e institucional que surgiu a partir da década de 80 e teve seu início primeiramente em países europeus, como o Reino Unido e Suécia, sucedidos depois por países como o Japão, a Austrália, o Canadá, a Nova Zelândia e os Estados Unidos da América.

Segundo Bresser Pereira (2006), na década de 90, por mais de os ajustes fiscais continuarem sendo um dos principais objetivos, o tema que se tornou protagonistas foi a reforma do Estado, principalmente a reforma administrativa, de modo a levantar a grande questão: como reconstruir o Estado na atual conjuntura de um mundo globalizado?

Também no Brasil essa reforma foi trazida pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, com a criação do Ministério da Administração Pública e Reforma do Estado. O mencionado Ministério elaborou um documento sobre a reforma administrativa, o Plano Diretor de Reforma do Estado, que foi remetido ao Congresso Nacional em 1995, onde a proposta era da transformação da administração pública burocrática em gerencial. (BRESSER PEREIRA, 2006)

Com a tomada de consciência por parte dos cidadãos que a administração pública burocrática não atende as necessidades da sociedade capitalista, começam a surgir demandas por partes destes, que na realidade burocrática, esse Estado não pode atender (BRESSER PEREIRA, 2006). Como destacado por O'Connor (1973), esse problema não pode ser reparado apenas pela reforma política e/ou a reforma fiscal, e sim como descrita por Huntington (1968) também pela reforma administrativa. Já que essa reforma administrativa acaba por tornar o serviço público mais coerente com o capitalismo contemporâneo o que permite uma maior governabilidade. Além do fato que atende a ideia do Estado do Bem-Estar Social, onde o Estado tem papel preponderante para garantia dos direitos sociais. (BRESSER PEREIRA, 2006)

Ao passo que se tornava explícito que a proposta do neoliberalismo de atribuir ao mercado toda a regulação da economia e reduzir o Estado ao mínimo não era realista, não correspondendo nem aos anseios da sociedade nem às necessidades das economias, a questão da reforma estrutural do Estado tornou-se principal. (BRESSER PEREIRA, 2006)

A administração pública burocrática está focada em delinear processos, para assim prevenir a corrupção e o nepotismo, mesmo sem se dar conta da alta ineficiência desses processos. Por outro lado, a administração pública gerencial está focada em indicadores e

resultados, de modo que diminui a necessidade de procedimentos rígidos (BRESSER PEREIRA, 2006). Ou seja, o modelo burocrático se preocupa a priori, com a determinação dos métodos e processos, por outro lado, o modelo gerencial se preocupa a posteriori, com o estudo dos indicadores de desempenho.

Esses indicadores e resultados são prefixados em um contrato de gestão onde é designada a responsabilidade para um gestor público. Dessa forma, além de não serem mais necessários processos totalmente rígidos, já que cada órgão ou entidade pública tem seus objetivos e metas estabelecidas, pode-se também dar maior grau de confiança para os servidores públicos, de modo que o gestor escolha a melhor forma para atingir as metas pactuadas. (BRESSER PEREIRA, 2006)

Essa nova gestão pública estrutura-se na qualidade da prestação do serviço público aos cidadãos, na gestão de resultados, na remuneração baseada no desempenho de servidores e, sobretudo, na eficiência, eficácia e efetividade do aparelho do Estado. (COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL, 2008)

De modo que a administração pública burocrática se tornou atrasada e as burocracias públicas estão, cada vez mais, tendo que adotar uma abordagem gerencial, se baseando na descentralização, no controle social e no controle de resultados, e não no controle de procedimentos e processos. (BRESSER PEREIRA, 2006)

As características que definem o modelo de administração pública gerencial, são: obtenção de resultados; a descentralização dos serviços públicos; a clara definição dos objetivos organizacionais; maior consciência acerca do valor dos recursos públicos, de maneira a maximizar a relação que existe entre os recursos financeiros iniciais e os gastos realizados para a produção, com isso incorpora-se o valor da eficiência; a definição das responsabilidades de cada servidor, incentivo à inovação e à criatividade, dessa forma subentende-se que esses funcionários públicos merecem certo grau de confiança. (ROBIN BUTLER, 1993)

Segundo Prats Catalá (PEREIRA, 2006), pode-se apontar como pontos positivos do modelo gerencial: os sistemas de orçamento e de contabilidade mais fortalecidos, como apoios indispensáveis à eficiência; determinação de objetivos e apuração de resultados, como suporte à eficácia; maior discricionariedade aos administradores; a passagem de um método de responsabilidade normativa para um de responsabilidade por resultados; atendimento às necessidades dos cidadãos; divulgação e esclarecimento do público, em apoio à transparência; estabelecimento de remuneração por indicadores de desempenho aos servidores.

O ponto negativo do modelo é apontado por Pollitt (1990) que é a relação do prestador de serviço público com o consumidor é mais complexa e não tem obediência ao modelo de decisão vigente no mercado. Aliás, alguns serviços públicos são compulsórios, ou seja, não permitem ao consumidor a escolha. De modo, que deve haver uma substituição do conceito de consumidor pelo de cidadão. O conceito de cidadão é mais amplo do que o de consumidor, já que ao primeiro é implícita a ideia de direitos e deveres e não só a liberdade de escolher serviços públicos. (STEWART e WALSH, 1992).

O autor Pollitt (1990) classificou esse modelo gerencial como uma proposta firmada na busca da produtividade e na implantação, na administração pública, do modelo de gestão da iniciativa privada. Uns dos principais êxitos desse modelo, segundo o autor, são: à grande ênfase na questão financeira, que de fato trouxe uma consciência maior acerca dos custos das

políticas pública; a busca da eficiência governamental, embora em si não resolva todos os problemas da burocracia, é um legado positivo do modelo citado. Contudo, o referido autor foi um dos autores mais críticos ao modelo gerencial, porém, essas críticas não são no intuito de retornar ao modelo burocrático, e sim, a sua correção e aperfeiçoamento. (MATOS, NOLASCO e SILVA, 2012)

A reforma do Estado, não se trata apenas, de estender a competitividade ao setor público, com o objetivo de reduzir o déficit público e o custo Brasil, pela adoção de novos critérios de gestão, aproveitando as experiências já acumuladas da administração privada, tais como a minimização dos custos e dar maior ênfase à eficiência na prestação dos serviços e uma grande inserção na mentalidade da administração pública, por considerar o usuário do serviço prestado pelo Estado como o real dono do serviço, e não apenas a quem se destina (NETO, 1998). Importante destacar a frase de Gerald Caiden (1991): *“O governo não pode ser uma empresa, mas pode se tornar mais empresarial”*.

Ao que se refere à eficiência, deixa-se de lado a idéia embutida no modelo burocrático de que a gestão da coisa pública se limita a ser eficaz, ou seja, consiste apenas em produzir resultados. A administração pública gerencial dá maior importância aos processos e maior aos resultados, para que sejam produzidos com o menor custo, no menor espaço de tempo e com qualidade. (NETO, 1998)

2.2 Evolução da Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial

Segundo Garner (1947), a contabilidade de custos surgiu junto a Revolução Industrial no final do século XVIII. Essa revolução foi o advento do sistema produtivo e com isso as indústrias começaram a demandar uma prática diferente de contabilidade que era aplicada às empresas e aos bancos à época. Conforme o autor acima citado, após esse período até a virada do século, inicia-se um período muito fértil para os estudos da contabilidade de custos, com o surgimento de teorias, conceitos, técnicas e várias publicações de livros. Ou seja, até a Revolução Industrial praticamente só havia a Contabilidade Financeira, ou contabilidade geral, que foi desenvolvida na era mercantilista e foi muito bem estruturada para ser utilizada por empresas comerciais. (ELISEU MARTINS, 2003)

Antes do advento das indústrias, a função do contador era mais simples já que podia obter o valor dos estoques de maneira mais fácil, nas empresas comerciais, pois havia o controle da conta “Compras”, para elaboração do balanço e apuração do resultado. Contudo, essa conta “Compras” foi substituída por uma série de valores empregados aos fatores de produção, utilizados na indústria, o que tornou essa função mais complexa. (ELISEU MARTINS, 2003)

Com isso, era necessária a estruturação da contabilidade de custos de forma a resolver os problemas de mensuração dos estoques e auxiliar a apuração do resultado e essa estruturação foi a primeira preocupação de contadores, auditores e fiscais à época, que não deslumbraram nada além dessa resolução à contabilidade de custos. Por conta do desse fato, o potencial desse ramo da contabilidade ficou sendo subutilizado, com relação a parte gerencial e de controle, o que impediu de ter avanços por um longo período de tempo. (ELISEU MARTINS, 2003)

Porém, com os efeitos da globalização nas grandes empresas e o grande crescimento destas, o que propiciou uma distância entre quem administra e quem é administrado, a contabilidade de custos foi vista como grande e eficiente aliada na missão gerencial. Todavia,

essa visão é recente e não data mais que algumas poucas décadas, o que leva a concluir que ainda tem que ser muito desenvolvida. O grande auxílio é o avanço da Tecnologia da Informação, que possibilita soluções satisfatórias. (ELISEU MARTINS, 2003)

Com essa nova missão a Contabilidade de Custos passou a ter duas funções muito importantes, sendo elas a de auxílio ao controle e a de ajuda na tomada de decisão. Conclui-se, portanto, que a Contabilidade de Custos, nos últimos tempos, passou de auxiliar no processo de mensuração adequada dos estoques e apuração de lucros para importante arma de controle e suporte gerencial. E dessa forma, as empresas não industriais, tais como as empresas comerciais, os bancos, as prestadoras de serviços, entre outras, começaram a utilizar a Contabilidade de Custos com o intuito de explorar seu grande potencial gerencial e de controle e subsídio aos processos de tomada de decisões. (ELISEU MARTINS, 2003)

Desse processo surgiu a Contabilidade Gerencial que é definida por Anderson, Needles e Cadwell (1989), como:

Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (accountability) decorrente desse uso.

Diferente da Contabilidade Financeira que deve obediência a toda legislação e princípios normalmente aceitos no país, a contabilidade gerencial deve atender as demandas da instituição, embora que seja melhor que se aproxime dos princípios, ela não deve obediência total a esses, pois, as suas informações devem ser eficazes para tomada de decisão, conforme Anderson, Needles e Cadwell (1989). Eliseu Martins (2003) destaca que regras e princípios foram criados para devida avaliação dos estoques e não para fornecimento de dados à administração e que para serem utilizados para essa finalidade devem sofrer adaptações. Dessa forma, pode-se afirmar que enquanto as informações da contabilidade financeira são úteis para os usuários externos à empresa, a contabilidade gerencial fornece informações úteis para os gestores, ou seja, aos usuários internos. (ANTHONY e WELSCH, 1981)

Louderback et al. (2000) define a Contabilidade Gerencial como a ciência que tenta ser abrangente e concisa simultaneamente, adaptando-se a todo tempo às mudanças, sejam elas tecnológicas, nas necessidades dos gestores ou nas novas abordagens das outras áreas dos negócios que possam surgir. A contabilidade gerencial também é totalmente aplicável mesmo nas instituições que não tem por objetivo o lucro, já que essas precisam gerenciar o uso de recursos de modo a otimizar e controlar seus custos, para que assim possam atingir seus objetivos de maneira mais eficiente.

No Brasil, no início da década de 60, a iniciativa privada começou a demandar profissionais para assumir a função da contabilidade gerencial, contudo, não tinha ainda delineado quais habilidades seriam cobradas desses profissionais, mas com as mudanças do mercado, essas empresas, já sentiam a necessidade de profissionais para atividades como controle, apuração de custo, auxílio na gestão e tomadas de decisão. (SIQUEIRA e SOLTELINHO, 2001)

2.3 Evolução da Legislação Brasileira para obrigatoriedade da apuração de Custos no Governo Federal

Como descrito, pode-se notar que a contabilidade de custos tem passado por um processo de evolução histórica, no que se refere a sua aplicação como instrumento de gestão. Como já destacado, com o novo enfoque que se convencionou chamar de Nova

Administração Pública, ou a Administração Pública Gerencial, tende a privilegiar uma visão mais econômica e gerencial para a administração pública, com os contratos de gestão com objetivos e indicadores bem delimitados e com a responsabilidade de um gestor público, que deve se preocupar com a qualidade do gasto público, além de ter que ser eficiente para obtenção das suas metas impostas, com isso, deve utilizar a menor quantidade de recursos possíveis. Esse ramo da contabilidade vem se destacando no setor público, cada vez mais, como grande auxílio à gestão pública gerencial.

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). Ao que se refere à exigência da apuração, mensuração e controle de custos, a Lei nº 4.320/64 traz em seus artigos 85 e 99:

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.

Entretanto, tais dispositivos trouxeram somente a obrigatoriedade de apuração dos custos industriais, não envolvendo, assim, toda a administração pública. Mas foi com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que veio a implementação da Reforma Administrativa e esse Decreto apresentou em seu artigo 79: *“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”*.

Nesse mesmo sentido, o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, traz como redação de seu artigo 137: *“A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”*.

No que tange a auditoria, o Decreto acima supracitado no seu artigo 142, parágrafo 1º, institui que:

Art. 142 - § 1º O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.

Com isso, percebe-se que o Decreto-Lei nº 200/67 e o Decreto nº 93.872/86 trouxeram a obrigatoriedade da apuração de custos para toda administração pública, agora não só para que prestavam serviços públicos industriais, de modo que passa a utilizar a contabilidade de custos para evidenciar os resultados da gestão de recursos de todos os órgãos e entidades do setor público.

Só após a reforma do Estado com a implementação da Nova Administração Pública, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, institui a necessidade de sistema de custos no parágrafo 3º de seu artigo 50, a saber: *“A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”*.

E a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, atribui aos Sistemas de Contabilidade Federal a finalidade de demonstrar os custos dos programas de governo, conforme o inciso V de seu artigo 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;

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 T SP), com o intuito de atender a convergência para os padrões internacionais das IPSAS, com o acompanhamento da Secretaria do Tesouro Nacional.

Neste mesmo ano, o CFC instituiu umas das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a NBC T 16, alinhada às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público- IPSAS, com o objetivo de contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos da administração pública, de maneira a levar uma reflexão, por parte da Contabilidade Pública Brasileira, sobre a essência das transações do governo e seu impacto no patrimônio público, que é objeto da contabilidade governamental. As IPSAS 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, SANTANA e GUEDES, 2009)

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. 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 (SICSP).”*

A Secretaria do Tesouro Nacional- STN do Ministério da Fazenda, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme Lei nº 10.180/2001, em 21 de dezembro de 2012, emitiu a Portaria nº 753 que em seu artigo 2º institui:

Art. 2º- O art. 9º da Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º Visando apoiar o processo de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como a implantação dos procedimentos descritos no art. 6º, fica instituído o Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – SBCASP.

O Tribunal de Contas da União- TCU emitiu em 05 de julho de 2004 o Acórdão nº 1.078 que determina o seguinte:

1.1.2. Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º);

Em 26 de outubro de 2005, por intermédio da Portaria Interministerial nº 945, a Comissão Interministerial de Custos foi instituída com o objetivo de *“elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”*. (RELATÓRIO FINAL DA COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2005).

O Relatório Final da referida comissão traz como objetivos centrais da política de custos os seguintes:

1. Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
2. Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
3. Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal.

O mencionado Relatório também traz a ideia que a Gestão de Custos, usando por instrumentos os indicadores de custos e de resultados, tem a finalidade de otimizar o desempenho das instituições e dos programas públicos, desta forma, a gestão de custos deve estar alinhada a Gestão do Desempenho, de maneira a evitar que reduções unilaterais de custos propiciem um comprometimento da qualidade e da produção dos serviços públicos.

Dando continuidade ao trabalho da Comissão Interministerial, em 2008, foi instituída a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG) atrelada a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão- MPOG. Neste mesmo ano foi realizado o trabalho “Sistemas de Custos na Administração Pública: Modelo Conceitual e Estratégia de Implementação”, onde o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão que seria o responsável pela tarefa de gerar e implantar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, com a integração dos outros sistemas estruturantes já utilizados pelo governo. (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013)

A Lei nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, traz no inciso XIX do seu artigo 7º que compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal “*manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*”.

Em 2010, o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal começou a sua fase de homologação, e em março deste mesmo ano essa fase de homologação foi encerrada e iniciou-se a fase de treinamento e capacitação dos usuários. (MONTEIRO, PEREIRA, SANTOS e HOLANDA, 2010)

A STN, por meio da Portaria nº 157, de 09 de março de 2011, implanta o Sistema de Informação de Custos e traz na Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011, a definição desse sistema e as competências dos órgãos centrais e setoriais do Sistema de Custos.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal- SIC é um software que tem por capacidade a integração dos outros sistemas do Governo em uma base de dados, armazenando e reunindo as informações de custos. Esse sistema permite a mensuração de custos na ótica administrativa e tem por objetivo atender toda estrutura do Governo Federal. Ele unifica a base de dados de todos os sistemas estruturantes do Governo Federal, entre eles pode-se citar o SIAFI, SIAPE, SIOP, entre outros. (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013)

2.4 A gestão de custos, a transparência e o processo de accountability

A Gestão de Custos na Administração Pública Federal tem a base em uma série de medidas de reforma do Estado, que é uma tendência da Contabilidade Pública Internacionalmente. Especialistas apontam a importância administrativa e também política dessa gestão como parte de uma evolução histórica relacionada à eficiência e eficácia da administração pública. (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013)

O processo de criação do Sistema de Custos do Governo Federal e sua implementação é resultante de muitas mudanças históricas, econômicas, políticas e até mesmo culturas do Brasil. Isso melhora as ferramentas de gestão e de controle das informações. (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013)

A Gestão de Custos é um elemento crucial no processo denominado accountability, termo de língua inglesa que se refere à responsabilidade dos órgãos e entidades, públicas ou privadas, de prestar contas de suas decisões e suas aplicações de recursos. A melhoria do processo de accountability pela administração pública tem a finalidade de auxílio na tomada de decisão. (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013)

A melhoria da Gestão de Custos significa para a sociedade maior transparência e possibilita que esta tenha compreensão, com clareza, sobre a utilização dos recursos públicos. E essa melhoria também impacta no planejamento do orçamento, pois se passa a ter o conhecimento de onde o recurso público está sendo destinado e também significa o uso mais eficiente desses recursos, por consequência, pode-se haver uma melhora da avaliação das políticas públicas (CARTILHA SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL, 2013). Com isso pode-se dizer que a criação da cultura da gestão de custos no Governo Federal e a criação do Sistema de Informação de Custos serve muito mais do que apenas para cumprir a legislação, é essencial para o cidadão.

A transparência é um princípio da gestão fiscal, que é oriunda do princípio constitucional da publicidade. Porém, a transparência tem um conceito mais abrangente que a publicidade, isso se deve ao fato de que uma informação pode ser pública, mas não necessariamente será relevante, confiável, oportuna e compreensível. Os órgãos e entidades da administração pública brasileira estão, portanto, obrigadas a prestar contas do uso de recursos públicos. Esse tema ganhou grande destaque com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. (NETO, CRUZ, ENSSLIN e ENSSLIN, 2007)

A Lei de Responsabilidade Fiscal possui quatro eixos, que são essenciais para uma Administração Pública Gerencial, conforme consta na Cartilha Sistema de Custos do Governo Federal (2013), esses eixos são:

- **Planejamento** – é feito por intermédio de mecanismos, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos.
- **Transparência** – é a ampla divulgação dos relatórios nos meios de comunicação, inclusive na internet, para que todos tenham oportunidade de acompanhar como é aplicado o dinheiro público.
- **Controle** – é a ação fiscalizadora, aprimorada por maior transparência e pela qualidade das informações.
- **Responsabilização** – são sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos. Essas sanções estão previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal (Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000). (**Grifo do autor**)

Atualmente, o cenário nacional impõe um grande desafio aos gestores públicos que é a maximização da utilização dos recursos públicos, a sua disposição, com a finalidade de obter maiores resultados de maneira a propiciar a eficiência, a economicidade e também a eficácia de sua gestão, de modo a beneficiar toda sociedade brasileira. (NASCIMENTO, 2008)

3 Conclusão

Com todo o exposto, pode-se concluir que a legislação brasileira, desde 1960, evoluiu consideravelmente para obrigatoriedade da apuração de custos no Governo Federal. E que o Sistema de Informação de Custos foi a resposta para o atendimento da legislação, e que esse sistema pode ser considerado resultado de muito empenho por parte dos Órgãos envolvidos.

Também ficou claro como que com a reforma do Estado, que culminou na troca do modelo burocrático pelo modelo gerencial, auxiliou no avanço e consolidação da temática da contabilidade custos no setor público, já que esse ramo da contabilidade é grande aliado para obtenção dos resultados que se pressupõe da Administração Pública Gerencial.

Com o grande desafio dos gestores públicos de utilizar os recursos públicos com eficiência, na busca para obtenção de suas metas e objetivos, de modo a gerar resultados satisfatórios, já que esse é totalmente responsabilizado de seus atos e deve prestar contas à sociedade, sem a contabilidade de custos para o devido auxílio a essa gestão tudo fica prejudicado. Já que se não se sabe quanto custa determinado serviço e se não possui controles institucionais para a eficiente utilização dos recursos disponíveis, pode-se inferir que haverá desperdícios e a gestão, desses recursos, não conseguirá ser plena.

É importante que pesquisas futuras possam tratar mais profundamente do Sistema de Informação de Custos e como ele está auxiliando o Governo Federal, bem como a necessidade de haver mais discussões sobre a contabilidade de custos em meio a contabilidade pública brasileira, suas dificuldades e desafios a serem transpostos.

Referências

ANDERSON, Henry R.; NEEDLES, Belverd E.; CALDWELL, James C. **Managerial Accounting**. Boston: Houghton, 1989.

ANTHONY, R.N.; WELSCH, G. **Fundamentals of management accounting**. 13th edition, Homewood: Irwin, 1981.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF.

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.

BRASIL. **Decreto nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. *Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências*. Brasília, DF.

BRASIL. **Decreto nº 6.976**, de 07 de outubro de 2009. *Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências*. Brasília, DF.

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.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília, DF.

BRASIL. **Lei nº 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. *Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de*

Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF.

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.

BRASIL. **Portaria nº 753**, de 21 de dezembro de 2012. *Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências.* Brasília, DF: MF, STN.

BRASIL. **Portaria nº 157**, de 09 de março de 2011. *Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.* Brasília, DF: MF, STN.

BRASIL. **Portaria nº 716**, de 24 de outubro de 2011. *Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.* Brasília, DF: MF, STN.

BRASIL. **Portaria interministerial nº 945**, de 26 de outubro de 2005. *Constitui comissão elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.* Brasília, DF.

BRASIL. **Acórdão TCU nº 1.078 /2004.** Brasília, DF.

BRASIL. **Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos.** Brasília, 2005.

BRASIL. **Sistema de Custos do Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia?** Brasília: MF, STN, 2013.

BUTLER, Robin. **The evolution of the civil service: a progress report.** Public Administration, 1993.

CAIDEN, G. E. **Administrative reform comes of age.** New York, Walter de Gruyter, 1991.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.366/11, de 25 de novembro de 2011.** *Approva a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.* Brasília, DF.

COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL. **Nova Administração Pública: Gestão Municipal e tendências contemporâneas.** Brasília: CNM, 2008.

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

KEINERT, Tânia M. **Administração Pública no Brasil.** 2. ed. São Paulo: Fapesp, 2007.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. **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.

LOUDERBACK, J.G.; HOLMEN, J.; DOMINIAC, G... **Managerial accounting.** 9th edition, Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Janete da Costa; NOLASCO, Loreci Gottschall; SILVA, Débora dos Santos. **Administração Pública Gerencial**. ANAIS do 10º ENIC, 2012.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público**. Atlas, 2008.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; SANTOS, Welington Vitor dos; HOLANDA, Victor Branco de. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Brasília: MF, STN, 2010.

NASCIMENTO, Maria Luisa. **Sistema de Custos do Superior Tribunal de Justiça: uma abordagem para gestão estratégica de custos na Administração Pública**. 38f. Monografia (Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público). Centro Universitário do Distrito Federal - UDF. Orientador: Laércio Mendes Vieira. Brasília: 2008.

NETO, Augusto Platt; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. **Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira**. Contab. Vista & Ver., v.18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Administração Pública Gerencial**. Teresópolis, 1998.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser (org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

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

POLLITT, Christopher. **Managerialism and the public services**. Oxford: Basil Blackwell, 1990.

SARAVIA, Enrique J. **Administração Pública e Administração de Empresas**. Revista do Mestrado em Administração da Universidade Estácio de Sá - Rio de Janeiro, 2010, v.14, n.3.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no Setor Público**. Brasília: Editora UnB, 2004.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública**. Brasília, 2004.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado Brasileiro- do surgimento da profissão aos dias atuais**. Rev. contab. finanç., vol. 12, n. 27, São Paulo, Set./Dec. 2001.

STEWART, J.; WALSH, K. **Change in the public management of public services**. Public Administration, n. 7.