

ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS

ANALYSIS OF THE SCIENTIFIC PRODUCTION ABOUT COSTS OF PUBLIC SECTOR IN THE BRAZILIAN CONGRESS OF COSTS

Geórgia Marcelly Gomes Matias

Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Estadual Paulista
Júlio de Mesquita Filho (UNESP)
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima (IFRR)
georgiamsg@gmail.com

Jose Roberto Dale Luche

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR)
Professor da Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP)
dluche@gmail.com

Vagner Cavenaghi

Doutor em Engenharia pela Universidade de São Paulo (USP)
Professor do Programa de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade
Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP)
vcabenaghi@uol.com.br

RESUMO

Com a exigência da legislação na implantação de sistema de informação de custos no setor público, especificamente a NBC T 16.11, a presente pesquisa teve como objetivo realizar um levantamento, referente ao período de 2011 a 2017, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”. O intuito foi verificar como está o estado da arte referente ao tema “Sistema de informação de custos no setor público”. A pesquisa se caracterizou como um estudo bibliométrico, classificando-se, quanto aos objetivos, como descritiva e, quanto à abordagem, como qualitativa. Após a análise dos artigos, registraram-se 16 pesquisas que tratam da implantação da proposta ou do modelo de apuração de custos no setor público, sendo oito publicações na esfera federal, quatro na municipal e quatro na estadual.

PALAVRAS-CHAVE:

Custos no setor público. Gestão de custos . Sistema de informação de custos.

ABSTRACT

With the requirement of legislation in the implementation of cost information system in the public sector, specifically the NBC T 16.11, the present research aims to carry out a survey in the period of 2011 to 2017 in the annals of the Brazilian Congress of Costs on the Applied Costs to the Public Sector to verify how is the state of the art referring to the topic "Information System of Costs in the Public Sector". The research is characterized as a bibliometric study, as for the objectives, it is classified as descriptive and concerning the approach it is a qualitative research. After analyzing the articles, the results presented 16 researches dealing with the implementation, proposal or costing model in the public sector, highlighting the federal sphere with 8 publications, followed by the municipal sphere with 4 publications and, finally, the state sphere with 4 publications.

KEYWORDS:

Costs on the Sector Public. Costs Management. Cost Information System.

INTRODUÇÃO

Considerando a legislação que trata de sistema de informação de custos na Administração Pública, a presente pesquisa teve como objetivo realizar um levantamento, referente ao período de 2011 a 2017, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”. O intuito foi verificar como está a produção científica referente ao tema “Sistema de informação de custos no setor público”. A finalidade também foi descobrir, nas esferas da Administração Pública, se as instituições usam sistema próprio de informação de custos, já que a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 16.11, aprovada pela Resolução 1366/11 do Conselho Federal de Contabilidade, aprova o Sistema de Informações de Custos no Setor Público. Essa norma tem como alcance,

conforme item 7, a obrigatoriedade do sistema em todas as entidades do setor público (federal, estadual e municipal).

Contudo, não há informação sobre qual método de custeio utilizar, deixando as organizações livres para escolher qual método de custeio se adapta melhor a sua área de atuação. Na esfera federal, tem-se o Sistema de Informação de Custos (SIC), mas limitado aos órgãos setoriais dos ministérios. O SIC foi criado por meio da Portaria 157 do Ministério da Fazenda, em 9 de março de 2011, atendendo ao Acórdão n.º 1078/2004 do Tribunal de Contas da União. Esse acórdão determinou à Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da Administração Pública, a adoção de providências para que a Administração Pública federal passasse a dispor, com a maior brevidade possível, de sistema de custos. Esse sistema deveria permitir, entre outros aspectos, 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, § 3.º), na LDO para 2003 (Lei n.º 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2.º).

Foi escolhido o Congresso Brasileiro de Custos porque é o principal evento ligado à área de custos empresariais no Brasil, além de principal divulgador da produção técnico-científica da especialidade e das áreas correlatas e proporcionador da interação de pesquisadores, professores e estudantes com empresários, consultores, contadores, administradores e demais profissionais atuantes na área da gestão estratégica de custos. O evento é coordenado pela Associação Brasileira de Custos, que foi fundada a partir do I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, realizado em 23 de novembro de 1994, sendo uma associação de caráter científico que agrupa docentes universitários e profissionais de diversas áreas do conhecimento, entre e las contabilidade, administração, economia, engenharia e qualidade. Entre os vários objetivos do Congresso Brasileiro de Custos, destacam-se dois como principais, na percepção da autora deste artigo:

- “Debater o grande desafio da área de custos: incorporar, aos relatórios gerados, informações que busquem conciliar crescimento econômico e bem estar social, tanto na esfera pública quanto na área privada; e
- Dar prosseguimento à sequência de encontros iniciada em 1994, fortalecendo a integração entre empresas e instituições de ensino e de pesquisa.”

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados os conceitos de custos na Administração Pública, sistema de informação de custos, gestão de custos, métodos de custeio, bem como os estudos anteriores relacionados ao tema.

Custos na Administração Pública

A Administração Pública é realizada por meio da contabilidade pública, adotando todos os princípios de contabilidade estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade. Assim, é importante apresentar os conceitos relativos à contabilidade pública e à contabilidade de custos:

A contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade (MOTA, 2009, p. 222).

Segundo Martins (2003), contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que auxilia no desempenho gerencial, no controle e ajuda nas tomadas de decisão. Define custos como gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Admitindo a relevância do acompanhamento e do controle dos gastos públicos, é de suma importância que os usuários internos e externos (sociedade, gestores, controle interno e externo) conheçam os custos dos

serviços prestados à sociedade, a fim de que os recursos aplicados nos programas do governo sejam eficientes, eficazes e efetivos.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) “registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública” (BRASIL, 2011, p. 2). Segundo Brasil (2011), a apuração de custos no setor público é determinada por lei e é um requisito de transparência e prestação de contas tanto para o controle interno quanto para o externo. A NBC T 16.11 destaca ainda a importância que o valor da informação de custos tem para fins gerenciais.

Gestão de Custos

A atividade de gestão em uma organização não é tarefa fácil, pois os gestores precisam ter um conhecimento generalizado para tomar decisões. Segundo Mauss e Sousa (2008), a gestão de custos é um instrumento de informação para controlar e avaliar o planejamento, tendo como resultado a realização de obras e prestação de serviços.

Métodos de Custeio

Custear significa classificar, apurar, apropriar e analisar os custos, possibilitando a gestão e a tomada decisão. Assim, dependendo da área em que empresa ou organização atua, existe um método de custeio a utilizar. Serão listados aqui os mais utilizados na contabilidade de custos.

Custeio Variável

Esse método, segundo Martins (2003), aloca aos produtos (ou a qualquer outra entidade objeto de custeio), somente os custos e as despesas variáveis, separando os custos e as despesas fixas, considerando-os como despesas do período em que ocorreram.

Custeio por Absorção

Esse tipo de custeio, segundo Martins (2003), atribui às entidades objeto de custeio todos os custos de produção, sejam fixos, sejam variáveis.

Custeio Pleno

Também conhecido por RKW (Reichskuratorim für Wirtschaftlichkeit), conforme Martins (2003), é uma técnica disseminada na Alemanha por um órgão que seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços (CIP), que existiu no Brasil, consistindo no rateio dos custos de produção (como no custeio por Absorção) e também de todas as despesas da empresa.

Custeio Baseado em Atividade (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é “um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2003, p. 87). Ainda segundo o autor, o ABC é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos, permitindo que os custos dos processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados por meio da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Estudos Anteriores Relacionados ao Tema

Relacionando estudos anteriores ao tema, destacaram-se Rosa Filho e Peixe (2015), tendo como objetivo dimensionar e avaliar, de forma descritiva e exploratória, a produção científica nos anais do Congresso Brasileiro de Custos aplicados à temática “Custos e avaliação de desempenho no setor público” no período de 1994 a 2014. Na mesma linha de pesquisa, mas em outra área temática, Ritta et al. (2015) apresentaram um estudo que teve como objetivo a análise da produção científica sobre “gestão estratégica de custos” no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. O que difere a presente pesquisa das citadas é o lapso temporal. Enquanto Rosa Filho e Peixe e Ritta et al. analisaram os artigos desde o I Congresso (1994), esta pesquisa teve como referência o período de 2011 a

2017, levando em consideração o ano em que a Norma Brasileira de Contabilidade 16.11 foi aprovada. Já Moraes Júnior et al. (2010) apresentaram um estudo bibliométrico que teve como objetivo fazer um levantamento, cobrindo o período de 2007 a 2009, da área “ensino e pesquisa na gestão de custos” integrante do Congresso Brasileiro de Custos.

METODOLOGIA

O método da pesquisa partiu de um estudo bibliométrico, que, segundo Moraes Junior et al. (2010, p. 3), “é um tipo de pesquisa geralmente utilizada para se fazer um levantamento da quantidade e qualidade de artigos sobre um tema que é considerado relevante para uma determinada área. Esse estudo é importante, pois mapeia os autores envolvidos que, por sua vez, são pesquisadores que contribuem para fomentar a ciência”. Assim, pode-se caracterizar a pesquisa como um estudo bibliométrico, classificando-a, quanto aos objetivos, como descritiva e, quanto à abordagem, como qualitativa, pois analisou quais artigos estavam alinhados como os objetivos dela.

A base para a escolha da pesquisa foi o Congresso Brasileiro de Custos, por causa da sua importância como evento que divulga as produções científicas na área de custos no Brasil. Decidiu-se trabalhar, naquele momento, apenas os anais do Congresso Brasileiro de Custos pela relevância de textos na base, embora tenha havido consultas em outras bases como periódicos (Gestão e Produção, Production, Revista ABCustos, Revista Contabilidade & Finanças da USP, Revista Brasileira de Contabilidade, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade) e o Enegep (Encontro Nacional de Engenharia da Produção). Para proceder ao estudo bibliométrico na área temática “Custos no setor público”, realizou-se uma pesquisa nos anais do Congresso referente ao período de 2011 a 2017, tendo como resultado 187 artigos, distribuídos conforme a tabela 1.

Tabela 1. Número de artigos publicados por ano, no período de 2011 a 2017, no Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”.

Anos	Artigos Apresentados
2011	31
2012	31
2013	23
2014	26
2015	31
2016	25
2017	20
TOTAL	187

Posteriormente, foram selecionados os artigos que apresentavam, em seus resumos e objetivos, associação com os seguintes temas:

1. “Sistema de informação de custos no setor público”;
2. “Contabilidade de custos no setor público”;
3. “Custos no setor público”;
4. “Gestão de custos no setor público”.

Com essa abordagem de análise, chegou-se ao número de 41 artigos que foram selecionados para a análise do conteúdo integral. O estudo se limitou a identificar o número de artigos publicados sobre a implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos no setor público após a publicação da NBC T 16.11, nas esferas federal, estadual e municipal, e o método de custeio utilizado.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

A pesquisa teve como objetivo realizar um levantamento, referente ao período de 2011 a 2017, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”. A finalidade foi verificar quais organizações (nas esferas federal, estadual ou municipal) estavam usando ou propondo um sistema de informação de custos e qual o método de custeio utilizado. Encerrada a pesquisa, foi levantado um total de 41 artigos publicados no período de 2011 a 2017. Realizada a classificação dos artigos por termos usados na contabilidade de custos e na contabilidade Pública, apresentou-se o resultado demonstrado na tabela 2.

Tabela 2. Número de artigos publicados, conforme a classificação de termos usados, no período de 2011 a 2017, no Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”.

Termos Usados	Artigos Apresentados
Sistema de Informação de Custos	20
Contabilidade de Custos	02
Custos no Setor Público	15
Gestão de Custos	04
TOTAL	41

Do total de artigos selecionados, foi identificado que 16 estavam alinhados com os objetivos do estudo, sendo a análise realizada a partir deles, conforme o quadro 1. Não houve artigos associados ao termo 2 por não estarem alinhados ao objetivo, ou seja, não tratarem de sistema de informação de custos no setor público.

Verificou-se que, do total de 41 artigos selecionados em um universo de 187 publicados sobre a área temática “Custos no setor público”, 16 estavam alinhados com os objetivos do estudo, referindo-se especificamente sobre a implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos ou modelo de apuração de custos, evidenciando que as pesquisas na área deveriam ser ampliadas.

No quadro 2, podem ser observados os artigos classificados por esfera de governo, área do setor público, método de custeio utilizado e ano em que foi apresentado no Congresso Brasileiro de Custos.

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos.

Termo Usado	Detalhamento
1 – Sistema de Informação de Custos	<p>Autor(es): Alves e Diehl (2011).</p> <p>Título: Proposta de um sistema de mensuração de custos para a educação pública de nível fundamental: um estudo no âmbito do município de Cachoeirinha/RS.</p> <p>Objetivo: Propor um sistema de mensuração de custos voltado à educação pública de nível fundamental usando o método de custeio ABC integrado ao custeio direto.</p> <p>Resultados: Propor um sistema de mensuração de custos voltado à educação pública de nível fundamental usando o método de custeio ABC integrado ao custeio direto. Em análise ao que foi proposto como mensuração de custos, os gestores constataram a viabilidade de implantação.</p>
	<p>Autor(es): Nascimento et al. (2015)</p> <p>Título: Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP).</p> <p>Objetivo: Analisar a oportunidade e a receptividade da implantação de um sistema de custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional, atendendo à tendência atual da modernização da gestão e ao cumprimento da legislação no controle dos custos e dos gastos públicos.</p> <p>Resultados: Os resultados apontaram que, conceitualmente, a implantação de sistema de custos é importante para o controle e a modernização dos serviços dos CFP. No entanto, houve pouca aderência de efetividade na implantação.</p>
	<p>Autor(es): Oliveira et al. (2015)</p> <p>Título: Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares.</p> <p>Objetivo: Apresentar o processo de implementação do sistema de custos no Hupaa (Ufal) pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares.</p> <p>Resultados: Descrição dos passos metodológicos para a implementação do sistema de custos com a geração do custo da diária de internação, que os gestores não dispunham na unidade. Esse custo foi comparado com a receita obtida da unidade.</p>

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos (Continuação).

Termo Usado	Detalhamento
1 – Sistema de Informação de Custos	<p>Autor(es): Andrade et al.(2015) Título: Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. Objetivo: Propor um sistema de informação de custos adequado à realidade do setor público municipal goiano usando o custeio por absorção. Resultados: Constatou-se que o modelo de custo denominado Casp, contemplado pelas normas exigíveis, poderia ser implantado no nível municipal e ampliado para as demais esferas de governo.</p>
	<p>Autor(es): Silva et al. (2016) Título: Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de Universidade Federal de MG. Objetivo: Demonstrar como são alocados os gastos da Universidade Federal de MG para alguns cursos usando o método de custeio baseado em atividades. Resultados: Concluiu-se que a demonstração dos gastos alocados se dera por meio de literatura sobre o assunto, parceria com o responsável da área contábil e coordenador do curso analisado, o que tornou possível o cálculo de custos mais preciso. Também se utilizou de sistemas financeiros do governo e informações internas do departamento para demonstração dos gastos alocados.</p>
	<p>Autor(es): Maia e Morgan (2016) Título: Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC. Objetivo: Verificar em qual estágio está o Sistema de Informação de Contabilidade de Custos no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). Resultados: Segundo os estágios descritos por Kaplan e Cooper (2000), o Serpro encontrava-se no estágio III. Nesse estágio, existem relatórios financeiros, a metodologia de custos já é aplicada, mas não existe a integração dos sistemas.</p>

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos (Continuação).

Termo Usado	Detalhamento
1 – Sistema de Informação de Custos	<p>Autor(es): Jaques; Simões e Santos (2017)</p> <p>Título: Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz.</p> <p>Objetivo: Fazer uma análise descritiva da experiência de implantação do sistema Apurusus nas duas unidades da Fiocruz. Tal implantação iniciou-se em 2016 e encontrava-se, no momento da pesquisa, em fase de finalização.</p> <p>Resultados: O processo de implementação do Apurusus na Fiocruz foi programado para ocorrer em nove fases. Até a finalização do artigo, encontrava-se na finalização da 6ª fase.</p>
	<p>Autor(es): Baiense e Rosa (2017)</p> <p>Título: O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil.</p> <p>Objetivo: Identificar a compreensão da gestão, bem como o uso de sistemas de custos nos Tribunais de Justiça dos estados e do DF, a partir do planejamento estratégico.</p> <p>Resultados: Verificou-se que a maioria dos tribunais não tinha compreensão clara quanto à gestão dos custos e que os planos de execução e acompanhamento indicavam que não estavam sendo realizadas ações efetivas de custos. Apenas três tribunais da Federação tratavam do assunto: o do Rio de Janeiro estava em fase de implantação de um sistema de custos, com base no ABC; o do Pará havia definido uma equipe como responsável pelo desenvolvimento desse sistema; e o do DF utilizava o SIC do governo federal.</p>
3 – Custos no Setor Público	<p>Autor(es): Costa; Raupp e Dias (2017)</p> <p>Título: Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação.</p> <p>Objetivo: Analisar a percepção dos responsáveis pelo sistema de informação de custos dos Poderes Executivos estaduais brasileiros, apresentando as principais dificuldades e contribuições resultantes desse processo de implantação.</p> <p>Resultados: Destacou-se que nenhum estado brasileiro dispunha de um sistema de informação de custos totalmente implantado. Entre as dificuldades mais citadas, a ênfase foi dada à carência do número de integrantes da equipe técnica e à necessidade relacionada aos recursos financeiros.</p>

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos (Continuação).

Termo Usado	Detalhamento
3 – Custos no Setor Público	<p>Autor(es): Maria e Oliveira, (2015) Título: Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais. Objetivo: Demonstrar que a utilização de controle de custos no setor municipal de saúde é desejável, fornecendo ao gestor informações para auxiliar no processo decisório. Resultados: O estudo explicou e demonstrou, por meio de um estudo de caso, como a gestão de custos pode subsidiar o gestor municipal na implementação de políticas públicas voltadas para a saúde, assim como auxiliá-lo na apuração de indicadores.</p>
	<p>Autor(es): Zamin et al. (2016) Título: A Modelagem do Processo de Custos: uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da apuração de custos no setor público. Objetivo: Desenvolver a modelagem do processo que possa auxiliar o setor público municipal na implantação de um sistema de custeio. Resultados: Foi construído um modelo conceitual de processo de custos divididos em etapas cujas fases são: 1. preparação dos dados; 2. coleta; e 3. análise de dados. Esse modelo pode servir de roteiro aos municípios que desejam implementar a apuração de custos.</p>
	<p>Autor(es): Gonçalves et al. (2016) Título: O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de Custos da Fundação Hospitalar do Estado de MG – FHEMIG. Objetivo: Apresentar a experiência da implantação do sistema de gestão de custos da Fundação Hospitalar do Estado de MG. Resultados: Destacou-se como resultado o uso das informações internamente e a disponibilização para os cidadãos. A disponibilização do relatório de prestação de contas ao paciente estava enaltecendo a gestão de custos na FHEMIG, validando o processo como instrumento de gestão e transparência do consumo dos recursos públicos.</p>

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos (Continuação).

Termo Usado	Detalhamento
3 – Custos no Setor Público	<p>Autor(es): Cordeiro e Alves (2016)</p> <p>Título: Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação na área de Ciências Sociais aplicadas em IFES.</p> <p>Objetivo: Propor um modelo para mensuração de custos para cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas a partir da análise de itens de despesa de um curso de graduação da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás.</p> <p>Resultados: Constatou-se a importância de um sistema de informações de execução orçamentária e financeira com detalhamento para calcular custos por unidade. É esperado que o modelo oriente o custo anual total e o custo-aluno-ano dos cursos de graduação de uma Ifes, uma vez que o conhecimento do valor do custo-aluno ano por curso nas Ifes é estratégico para a gestão financeira e para tomada de decisão sobre expansão da oferta de educação superior.</p>
	<p>Autor(es): Souza (2017)</p> <p>Título: Custos no Setor Público: Estruturação do Sistema de Custos no DNIT baseada na Modelagem do Sistema Alemão SAP R/3.</p> <p>Objetivo: Propor uma estruturação do Sistema de Custos no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) baseada na modelagem do SAP R/3, evidenciando três processos fundamentais: definição dos objetos de custos, hierarquização dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos.</p> <p>Resultados: Apresentou-se uma proposta de estruturação do Sistema de Custos no DNIT. Utilizando-se da metodologia de alocação dos custos do Sistema de Gestão Empresarial SAP R/3, o trabalho adotou três processos como estágios iniciais na estruturação: definição dos objetos de custos, hierarquização padronizada dos centros de custos e estabelecimento do critério de apropriação de gastos, incluindo os repasses de gastos entre os objetos de custos. Uma das prováveis contribuições desse estudo foi fomentar discussões sobre a mais adequada metodologia de apropriação de gastos nas entidades do setor público, incluindo a definição da política de critérios de repasse de gastos entre essas entidades.</p>

Quadro 1. Termos usados para classificação dos artigos (Continuação).

Termo Usado	Detalhamento
3 – Custos no Setor Público	<p>Autor(es): Batista et al (2017)</p> <p>Título: Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro</p> <p>Objetivo: Verificar o custo dos serviços oferecidos por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades.</p> <p>Resultados: Aplicação da metodologia de custeio ABC para apurar o custo de dois cursos oferecidos pelo Departamento de Ciências Contábeis da UFRJ: Graduação em Ciências Contábeis e Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. Os resultados mostraram a aplicabilidade do custeio ABC no contexto da unidade em estudo, revelando-se como ferramenta de apoio ao gestor e corroborando com a transparência na aplicação dos recursos.</p>
4 – Gestão de Custos	<p>Autor(es): Pacheco (2013)</p> <p>Título: Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT.</p> <p>Objetivo: Buscar informações sobre as limitações encontradas pelos gestores para gestão dos custos e implantação de sistema de custos e ainda propor um modelo de gestão de custos para a Unemat em atendimento à NBC T 16.11.</p> <p>Resultados: Identificaram-se as principais limitações dos gestores, tais como recursos humanos, pedagógicas e estruturais, legais, ausência de sistema de informação e modelo pra gestão de custos, dados de controles patrimoniais internos ineficazes, resistência à mudança, falta de conhecimento sobre o assunto e aspectos culturais para gestão de custos no setor público. Foi apresentada uma proposta de modelo para gestão de custos utilizando o método de custeio ABC por ser o mais indicado pelos autores pesquisados.</p>

Quadro 2. Implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos por esfera de governo, área do setor público, método de custeio e ano de apresentação do artigo.

Esfera de Governo	Área do Setor Público	Método de Custeio	Ano
Municipal	Educação de nível fundamental	Custeio ABC integrado ao Custeio Direto, conjugando os pontos fortes dos dois métodos: para os custos diretos, a alocação direta aos objetos de custo; para os custos indiretos, o rastreamento por meio do ABC, evitando-se rateios de teor arbitrário.	2011
Federal	Conselhos de Fiscalização Profissional	Não sugeriu o método de custeio.	2015
Federal	Saúde – Hospital Universitário	Custeio por Absorção porque o Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde adota o mesmo método.	2015
Municipal	Educação – Secretaria de Educação	Custeio por Absorção por ser considerado legal perante os órgãos fiscalizadores, não restando questionamento sobre sua aplicabilidade e eficiência.	2015
Federal	Educação de Nível Superior	Custeio ABC por possibilitar a melhor apuração dos custos envolvidos em cada uma das suas atividades, dada a complexidade das ações acadêmicas ou de gestão realizadas.	2016
Federal	Tecnologia da Informação	Custeio ABC.	2016
Federal	Saúde – Fiocruz	Custeio por Absorção.	2017
Estadual	Judiciário	Custeio Direto.	2017
Estadual	Administração Estadual	Não sugeriu o método de custeio	2017

Quadro 2. Implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos por esfera de governo, área do setor público, método de custeio e ano de apresentação do artigo (Continuação).

Esfera de Governo	Área do Setor Público	Método de Custeio	Ano
Municipal	Saúde – Unidade de Saúde	Custeio ABC, pelo fato de fornecer informações mais precisas que os outros métodos, principalmente em instituições que têm grande volume de custos indiretos.	2015
Municipal	Prefeituras	Não sugeriu o método de custeio, pois é apenas uma modelagem do processo de custos.	2016
Estadual	Saúde – Fundação Hospitalar do Estado de MG	Custeio por Absorção, por causa da complexidade da fundação	2016
Federal	Educação de Nível Superior – Ifes	Custeio ABC por entender que é o mais adequado para o caso de apuração de custos em Ifes. Não é um sistema, mas um modelo de apuração de custos por meio de quadro.	2016
Federal	Educação Superior – UFRJ	Custeio ABC.	2017

Ressalta-se que o quadro 2 segue a sequência do quadro 1 e que, após a análise dos resumos e dos objetivos dos artigos selecionados em relação à implantação ou proposta de implantação de sistema de custos, pode-se concluir que, na esfera municipal, Alves e Diehl (2011) e Andrade et al. (2015) trataram do assunto na área da educação; Maria e Oliveira (2015), na área da saúde; e Zamin et al. (2016), na área administrativa. Na esfera estadual, Pacheco (2013) tratou do tema na área da educação; Gonçalves et al. (2016), na área da saúde; Baiense e Rosa (2017), na área do Judiciário estadual; e Costa, Raupp e Dias (2017), na área do Executivo. Considerando a esfera federal, Silva et al. (2016), Cordeiro e Alves (2016) e Batista et al (2017) trataram do tema na área da educação. Nascimento et al. (2015) abordaram o tema na área da fiscalização profissional; Oliveira et al.

(2015), Jaques, Simões e Santos (2017), na área da saúde; Maia e Morgan (2016), na área de tecnologia da informação; e Souza (2017), na área do transporte.

Assim, ficou evidenciado que, em todas as esferas de governo, havia a preocupação com a implantação ou a proposta de implantação de sistema de custos nas áreas de educação e saúde. Considerando ainda que a esfera federal foi a que apresentou maior número de artigos, outras áreas também foram evidenciadas.

Na tabela 3, pode ser observado que a produção científica em relação ao tema “Implantação de sistema de informação de custos” está mais avançada na esfera de governo federal, o que corresponde a 50% do total da amostra, seguida da esfera estadual e da municipal, com 25% cada uma.

Tabela 3. Número de artigos publicados, conforme classificação por esfera de governo, no período de 2011 a 2017, no Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”.

Esfera de Governo	Artigos Apresentados	Porcentagem (%)
Federal	08	50
Estadual	04	25
Municipal	04	25
TOTAL	16	100

Considerando que a NBC T 16.11 foi criada em 2011, o número de publicações sobre o tema aumentou gradativamente no período de 2011 a 2017, mas ainda não é tão representativo em relação aos outros temas do setor público. É importante destacar ainda, conforme demonstra a tabela 4, que, em 2012 e 2014, não houve publicações científicas nos anais do Congresso Brasileiro de Custos sobre a implantação ou proposta de implantação de sistema de informações de custos no setor público.

Tabela 4. Número de artigos publicados, conforme classificação por ano de apresentação, no período de 2011 a 2017, no Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público”.

Ano de Apresentação	2011	2013	2015	2016	2017	TOTAL
Artigos Apresentados	01	01	04	05	05	16

Em análise às áreas do setor público, destacaram-se a educação, com 6 publicações, e a saúde, com 4 publicações, nas pesquisas que implantaram ou propuseram um modelo de sistema de informação de custos. A tabela 5 evidencia com clareza a distribuição das áreas do setor público por esfera de governo.

Tabela 5. Áreas do setor público por esfera de governo.

ÁREA	ESFERA			TOTAL
	Federal	Estadual	Municipal	
Educação	3	1	2	6
Saúde	2	1	1	4
Tecnologia da Informação	1	-	-	1
Transporte	1	-	-	1
Judiciário	-	1	-	1
Outras	1	1	1	3
TOTAL	8	4	4	16

Na área denominada como “Outras” foram aglutinadas as áreas de Fiscalização (Conselho de Fiscalização Profissional), Administrativa (prefeitura) e Executivo estadual.

Pelo resultado, percebeu-se que é reduzido o número de publicações científicas sobre o tema “Implantação de sistema de informação de custos”, especialmente nas esferas estadual e municipal.

Constatou-se que, entre os métodos de custeio utilizados em cada entidade, o ABC foi o mais recomendado, correspondendo a 43,75% das recomendações, sendo que uma destas foi a integração do método de custeio ABC com o Direto. Em seguida, foi recomendado o método de custeio por Absorção, correspondendo a 25% das recomendações. Considerando a utilização do SIC do governo federal, o método de custeio Direto foi representado uma vez, o que corresponde a 6,25%, e, por fim, 25% dos artigos não sugeriram o método de custeio, pois um trata da modelagem de um processo de apuração de custos para os municípios, outro analisou a oportunidade e a receptividade da implantação de um sistema de custos enfatizando apenas a importância de sua implantação, outro investigou como estava o processo de implantação de sistema de informação de custos nos

estados e outro sugeriu estruturar o sistema utilizando-se da metodologia de alocação dos custos do Sistema de Gestão Empresarial SAP R/3.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo realizar um levantamento, tomando como referência o período de 2011 a 2017, nos anais do Congresso Brasileiro de Custos, sobre a área temática “Custos aplicados ao setor público” para verificar como estavam se apresentando as publicações referentes ao tema “Sistema de informação de custos no setor público”.

Após a leitura dos 41 artigos selecionados, o resultado, em relação aos que tratavam de implantação, proposta de implantação ou modelo de apuração de custos no setor público, foi de 16 artigos, distribuídos nas esferas federal, estadual e municipal, o que corresponde a 39,02% do total selecionado de artigos para confirmação do objeto de pesquisa. As áreas de educação e saúde se destacaram com 6 e 4 publicações, respectivamente. Na esfera federal, houve a publicação de 3 artigos; na municipal, de 2; e na estadual, de 1 artigo na área de educação. Na área de saúde, houve a publicação de 2 artigos na esfera federal e pelo menos 1 nas esferas de governo estadual e municipal.

Considerando a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 16.11, que aprova o Sistema de Informações de Custos no Setor Público e que, conforme seu item 7, tem alcance em todas as entidades do setor público (federal, estadual e municipal), é importante que estas iniciem o processo de implantação do sistema. A implantação de um sistema de informação de custos no setor público, além de atender à legislação, servirá como ferramenta de apoio ao processo de tomada de decisão do controle e do acompanhamento dos serviços públicos prestados por cada ente da administração pública.

Sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas para a ampliação do conhecimento no meio acadêmico sobre o tema proposto. Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se ampliar a pesquisa para outros eventos, periódicos nacionais e internacionais com o intuito de verificar se as

organizações estão atentas ao processo de gestão de custos no setor público. Sugere-se também que sejam realizados estudos nas instituições federais de ensino superior (Ifes) para averiguar se existe sistema de informação de custos ou como está o processo de implantação.

REFERÊNCIAS

ALVES, L.J.F.; DIEHL, C.A. Proposta de um sistema de mensuração de custos para a educação pública de nível fundamental: um estudo no âmbito do município de Cachoeirinha/RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Custos**. Rio de Janeiro, 2011.

ANDRADE, M.H.; YOSHITAKE, M.; FRAGA, M.S.; TINOCO, J.E.P. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu, 2015.

BAIENSE, E.W.; ROSA, F.S. O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis, 2017.

BATISTA, A.P.; ASSIS, G.C.T.; CRUZ, C.F.; BUFONI, A.L. Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis, 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Portaria n. 157, de 09 de março de 2011**. Brasília, 2011. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/.../PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2011. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em: 21 mar. 2017.

_____. NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.11 aprovada pela Resolução CFC 1366/11 e alterada pela Resolução CFC 1437/13 do Conselho Federal de Contabilidade. Edição eletrônica - Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão** 1078/2004 – Sessão da 2ª Câmara do Colegiado do Tribunal de Contas da União. Lincoln Magalhães da Rocha, Brasília-DF, 24 de junho de 2004. Publicado no Diário Oficial da União em 05 de julho de 2004.

CORDEIRO, J.F.; ALVES, T. Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**. Porto de Galinhas, 2016.

COSTA, B.S.; RAUPP, F.M.; DIAS, J.S. Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis, 2017.

GONÇALVES, M.A.; FE, B.P.; ALEMÃO, M.M.; CUNHA, Y.F.F.; BRAGA, L.C. O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**. Porto de Galinhas, 2016.

JAQUES, N.D.; SIMOES, G.L.; SANTOS; M.S. Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**. Florianópolis, 2017.

MAIA, S.H.S.V.; MORGAN, B.F. Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE

CUSTOS, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**. Porto de Galinhas, 2016.

MARIA, C.J.; OLIVEIRA, J.A.L. Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, C.V.; SOUZA, M.A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES JÚNIOR, V.F.; ARAÚJO, A.O.; REZENDE, I.C.C. Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte, 2010.

MOTA, F.G.L. **Contabilidade aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Brasília, 2009.

NASCIMENTO, J.O.; SILVA, L.C.; ZITTEI, M.V.M.; ARNOSTI, J.C.M.; LUGOBONI, L.F. Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais do XXII congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu, 2015.

OLIVEIRA, D.F.; SILVA, R.A.G.; CAMPOS, A.; OLIVEIRA, E.C. Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares – EBSEH. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais do XXII congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu, 2015.

PACHECO, E.N. Gestão de Custos na Administração: Metodologia de Custeio Baseado em Atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia. **Anais do XX congresso Brasileiro de Custos**. Uberlândia, 2013.

RITTA, C.O.; CITTADIN, A.; PEREIRA, B.S. **Análise da produção científica sobre gestão estratégica de custos no Congresso Brasileiro de Custos.** Revista De Estudos Contábeis, Londrina, V. 6, N. 10, P. 76-95, Jan./Jun. 2015.

ROSA FILHO, C.; PEIXE, B.C.S. Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais do XXII congresso Brasileiro de Custos.** Foz do Iguaçu, 2015.

SILVA, E.R.S.; FRANCISCO, W.F.R.; CRUZ, D.B.; BUENO, B. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos.** Porto de Galinhas, 2016.

SOUZA, G.J. Custos no Setor Público: Estruturação do Sistema de Custos no DNIT baseada na Modelagem do Sistema Alemão SAP R/3. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos.** Florianópolis, 2017.

ZAMIN, L.M.; MAUSS, C.V.; BLEIL, C.; GIACOMIN, J. A Modelagem do Processo de Custos: Uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da Apuração de Custos no Setor Público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016, Porto de Galinhas. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos.** Porto de Galinhas, 2016.