

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DOS ARTIGOS POSTERIORES A PUBLICAÇÃO ESTUDO N° 12 DO IFAC

| Autores | Filiação | Email |
|-----------------------|----------|----------------------------|
| Jorge Eduardo Scarpin | FURB | jscarpin@gmail.com |
| Ari Söthe | UFFS | ari.sothe@uffs.edu.br |
| Fernanda Kreuzberg | FURB | fernandakreuzberg@gmail.co |

Direitos de cópia - creative commons.

Recebido em: 10/10/2012

Aprovado em: 07/11/2012

Disponibilização no site 06/12/2012

Páginas: 186 - 201

ID do artigo 1535

Editor Científico: Prof. Dr. Osni Hoss, Ph.D.

RESUMO

O objetivo da pesquisa é avaliar os artigos publicados nos anais de congressos da área contábil quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC. A metodologia se delinea como descritiva, bibliográfica e qualitativa com utilização de pesquisa bibliométrico. Os dados foram coletados por meio da análise do conteúdo de todos os artigos dos anais do CBC, ANPCONT, ENANPAD, ENAPG, USP, ENEPG e ENEO no período de 2001 a 2010. Destacou-se o CBC com a maioria das publicações e com o maior número de laços entre seus autores. Prevaecem os estudos de custos nas áreas de saúde pública e educação, bem como, a metodologia do ABC. A tipologia do custo total é compreendida como mais adequada para o setor. Conclui-se que os artigos avaliados são aderentes as funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC.

Palavras-chave: Custos no setor público. Estudo n° 12 do IFAC. Congressos.

COSTS IN THE PUBLIC SECTOR: ANALYSIS OF ARTICLES SUBSEQUENT THE PUBLICATION OF THE STUDY NO. 12 IFAC

ABSTRACT

The objective of this research is to evaluate the articles published in the annals of the accounting area as to the inclusion of cost accounting in the public sector and its adherence to the directives of IFAC. The methodology is delineated as a descriptive, bibliographic and qualitative with using bibliometric research. Data were collected through content analysis of all items in the annals of the CBC, ANPCONT, ENANPAD, ENAPG, USP, and ENEPG ENEO the period 2001 to 2010. We emphasize the CBC with the most publications and the largest number of links

between their authors. Prevail cost studies in the areas of public health and education, as well as the methodology of ABC. The typology of the total cost is seen as more appropriate for the sector. It is concluded that the items are valued members of the managerial functions Study No. 12 of IFAC.

Keywords: Costs in the public sector. Study No. 12 of the IFAC. Congress.

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, iniciado em 2008, por meio da publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda e posterior publicação das primeiras NBCASP, inicia o processo de convergência aos padrões internacionais até 2012.

Diante deste processo, a implementação da contabilidade de custos para o setor público torna-se obrigatória, de acordo com a Resolução do Conselho Federal nº 1.129 que institui como novo sistema contábil o sistema de custos, bem como a Resolução do Conselho Federal nº 1.133 que cria a demonstração do resultado econômico que serve para evidenciar os resultados dos sistemas de custos. Este modelo de demonstração que evidencia os custos no setor público origina-se na demonstração elaborada por Slomski (2001).

A publicação das NBCASP normatiza por meio do Conselho Federal de Contabilidade o que foi estabelecido anteriormente pela Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Darós e Pereira (2009) explicam que a norma auxilia no atendimento ao pressuposto da transparência da gestão fiscal estabelecido pela Lei Complementar 101/2000, mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

Dessa forma, o Estudo nº 12 do *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores, por meio do *Public Sector Committee* (PSC), Comitê do Setor Público, apresenta um conjunto de diretrizes que orientam o processo de implementação da contabilidade de custos no setor público e fornecimento de informações importantes para melhorar as suas funções gerenciais dos governos.

A contabilidade de custos é uma ferramenta de auxílio e controle da administração pública e deveria ser utilizada pelos gestores de programas nas atividades diárias e pela alta administração gerencial em suas supervisões e avaliações.

Diante disso, Carvalho, Costa e Macedo (2007) ressaltam que ao implantar um sistema de contabilidade de custos tem-se por objetivos: a) justificar o valor das taxas e preços cobrados; b) facilitar a elaboração do orçamento; c) mensurar a eficiência, eficácia, economia e as atividades; d) apoiar as decisões sobre a responsabilidade das entidades por determinado serviço; e) oferecer informações as entidades financiadoras; f) comparar os custos entre entidades diferentes; g) comparar os custos entre exercícios diferentes; h) comparar os custos ocorridos com os previstos.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005) destacam que no setor público, o objetivo principal é a aplicação de um sistema de custos que teria como finalidade principal

de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados.

Diniz (2004) corrobora que “a elaboração do orçamento público se caracteriza como uma das principais atividades na gestão governamental, tendo em vista que sua estruturação deve ser calcada no sistema de controle de custo.” O autor complementa que para a elaboração do orçamento, utiliza-se ora de projetos, ora de atividades, ou ambos simultaneamente, que faz necessário o conhecimento prévio de custos.

Ching e Silveira (2008) destacam como fator motivador da implementação de um sistema de custos no setor público, é a adoção sempre maior dos princípios gerenciais da eficácia, eficiência e avaliação de resultados, advindos do setor privado e incorporados pelos gestores públicos, a fim de dotá-los de maior capacidade gerencial.

Ao contrário do setor privado, no setor público atualmente a utilização de sistemas de custos não representa uma prática comum, bem como a metodologia a ser utilizada nas diferentes esferas governamentais. No entanto, as recentes mudanças propostas e em implementação na contabilidade governamental, estabelecem a criação de um novo subsistema contábil, conforme o STN – Secretaria do Tesouro Nacional (2009d, p. 24)

c) Sistema de custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- I Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- II Bom uso dos recursos públicos; e
- III Custos das unidades contábeis.

Percebe-se que, a construção de uma plataforma teórica sobre o tema e a mudança nos dispositivos legais aproxima a implementação efetiva desta ferramenta gerencial no setor público.

Portanto, diante deste novo cenário para a contabilidade de custos no setor público brasileiro e das produções científicas elaboradas nos últimos anos, o presente estudo busca solucionar a seguinte questão de pesquisa: *Qual a inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC nos artigos dos anais de congressos na área contábil?* O estudo tem por objetivo avaliar os artigos publicados nos anais de congressos da área contábil quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC.

O estudo se justifica pela necessidade de avaliação das pesquisas científicas desenvolvidas sobre custos no setor público e se esta produção é aderente as diretrizes estabelecidas pelo Estudo n° 12 do IFAC. Destaca-se a importância do estudo, para que os pesquisadores e profissionais da contabilidade pública conheçam as principais diretrizes estabelecidas pelo IFAC, e se a estrutura conceitual atualmente construída vem ao encontro dessas diretrizes.

A definição dos congressos objetos de estudo se justifica, pois, concentram grande parte da produção científica no formato de artigos sobre contabilidade no Brasil. A definição do período de 2001 a 2010 se deve ao alcance dos eventos realizados nos anos posteriores a publicação a Lei Complementar n° 101/2000 e do Estudo n° 12 do IFAC (2000) que compreende a base desse estudo.

A pesquisa é formada por cinco seções, iniciando com essa introdução. Posteriormente é apresentada a fundamentação teórica que serve de base para a pesquisa empírica. Na seqüência são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para realizar a pesquisa. A seguir é realizada a análise e

interpretação dos dados coletados. Finalizando, apresenta as conclusões e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é apresentada inicialmente uma breve abordagem da gestão de custos no setor público nos últimos anos. Posteriormente são apresentados os aspectos fundamentais da proposta do Estudo nº 12 do IFAC para utilização da contabilidade de custos no setor público.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

No passado, a contabilidade de custos era vista como um método da contabilidade que usava várias técnicas para identificar os custos das empresas do setor privado, como, o custo de realizar uma atividade, produzir um produto ou serviço. Sob esta visão, serviu para implementar o regime de competência, que determina os valores que a contabilidade de custos utilizará para atingir seus objetivos (IFAC, 2000).

A Contabilidade de custos era vista como um processo mecânico relativamente simples e quase sempre era do domínio exclusivo do contador. Atualmente, além de ter as técnicas melhoradas, é vista mais do que uma atividade administrativa, onde os contadores desempenham um papel importante, mas não dominante (IFAC, 2000). Atualmente é vista como uma atividade que fornece informações sobre custos e resultados que permitem satisfazer uma variedade de necessidades da administração para a tomada de decisão. Está preocupada em identificar como a informação do custo é utilizada no processo de gestão e confronto das informações entre contabilidade financeira e de custos (IFAC, 2000).

Suzart (2010) ressalta que as técnicas da contabilidade de custos permitem identificar os custos relativos à realização de uma atividade, à produção de um bem ou à prestação de um serviço. Desta forma, o entendimento dos custos das ações estatais permite que a sociedade possa controlar os gastos públicos, avaliando o desempenho dos programas e das políticas governamentais.

Corroborando, Correia, *et al.* (2010, p. 3) destacam que “a tomada de decisão de um administrador, em relação ao gerenciamento dos gastos públicos, não pode mais prescindir de informações sobre os custos de produtos, processos, ações ou programas de governo”. É necessário que as sistemáticas de custos sejam observadas nos contratos, programas, projetos, ou atividade, bem como, os sistemas de custos, tanto na administração pública, de modo a indicar o custo de produtos e de atividades desenvolvidas (CORREIA *et al.*, 2010).

Neste sentido, no Brasil a administração pública gerencial, surgiu como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da eficiência e eficácia na aplicação regular dos recursos públicos, o que está associado à aquisição do melhor produto ou serviço, com um menor custo e com análise prévia de necessidade (DINIZ, 2008).

Para que a gestão pública possa ser eficiente, ferramentas gerenciais como a contabilidade de custos são necessárias, pois, suas informações servem para medir o desempenho das atividades, produtos e serviços públicos. Correia, *et al.* (2010, p. 3) reforçam que:

o sistema de custos surge como um instrumento necessário para atuar

como coadjuvante das mudanças governamentais, viabilizando mecanismos que possibilitem à máquina administrativa atingir suas metas traçadas nas ações do governo, de forma eficiente, econômica e eficaz.

Nos últimos anos, principalmente com o advento da LRF, diversos estudos foram elaborados, justificando a utilização de vários sistemas de custos para diferentes esferas e setores governamentais no Brasil. Entretanto, entre os sistemas tradicionais, prevalecem os estudos como de Struett e Souza (2002), Pessoa, *et al.* (2003), Ribeiro e Camacho (2006), Carbori, *et al.* (2007), Raupp (2008), Brandão (2009) que procuram validar a utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos objetos investigados.

2.1.1 IFAC N° 12 NA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O IFAC é um organismo internacional formado pelas entidades representantes dos contadores do setor público, privado e da academia. O PSC é um comitê que integra o IFAC e tem por objetivo desenvolver programas para melhorar a gestão financeira e contabilidade do setor público. Para isso, o PSC emite padrões, diretrizes, estudos e documentos oferecendo ao setor público informações financeiras, de auditoria, contabilidade ou mesmo estimulando a discussão de novos procedimentos (IFAC, 2000).

Em setembro de 2000 o IFAC apresentou o Estudo n° 12, objetivando estimular a implementação da contabilidade de custos no setor público e servir aos contadores como recurso de apoio e aprendizado sobre contabilidade de custos neste setor (IFAC, 2000).

Entre o conjunto de características e conceitos apresentados pelo Estudo n° 12 do IFAC para a contabilidade de custos no setor público, destacam-se, as suas características, as funções gerenciais e tipos de custos utilizados nos diferentes governos. No Quadro 1, são apresentados um conjunto de características e sua abrangência para a implementação da contabilidade de custos no setor público.

| Características | Descrição |
|------------------------|--|
| Necessidade de estudo | <ul style="list-style-type: none"> - Falta de material de referência aplicável em contabilidade de custos no setor público; e - A maioria dos gestores públicos tem pouco conhecimento sobre como usar contabilidade de custos para melhorar suas atividades. |
| Importância | <ul style="list-style-type: none"> - Como sistema de informação para gerar uma grande variedade de informações relacionadas a custo; - Para geração de relatórios de custo de acordo com as necessidades da administração; - Para minimizar as pressões sobre os governos na redução dos seus orçamentos, conhecer as demandas sociais e melhorar seus serviços; e - Para diminuir os custos adequadamente e buscar a melhoria dos serviços. |
| Escopo do Study n° 12 | <ul style="list-style-type: none"> - Descrever de como a contabilidade de custos pode ser usada para ajudar processos de administração dos governos; - Informar sobre o que está acontecendo em vários países e como a contabilidade de custos poderia ser adotada progressivamente em outros países; - Entender vários conceitos de custo que podem ser usados para satisfazer os objetivos de informação governamental e os processos relacionados a contabilidade de custos; - Discutir assuntos de contabilidade por competência que poderão afetar os valores dos custos totais; - Servir de guia para desenvolver sistemas de contabilidade de custos, destacando os principais aspectos que necessitam de resolução; |

| | |
|-----------------------------------|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - Discutir várias opções de relatórios de custo para os gestores públicos; e - Apresentar sugestões de encorajamento para envolvimento dos gestores em assuntos estruturais da contabilidade de custos. |
| Razões de limitação da utilização | <ul style="list-style-type: none"> - Todos os cidadãos são atendidos pelo governo sem custo e os bens e serviços fornecidos são funções essencialmente governamentais; - Muitos custos não podem ser calculados confiantemente, como exemplo os recursos naturais; - Os critérios para avaliação de desempenho dos governos não são conhecidos, mesmo quando se conhece os custos; - Programas governamentais e projetos são direcionados politicamente e o custo é irrelevante ou secundário; - Orçamentos dos governos são baseados no regime de caixa e o controle de fundos orçamentários, é o único ou principal interesse dos legisladores. |
| Razões do uso crescente | <ul style="list-style-type: none"> - Adoção do regime de competência para a contabilidade e orçamento; - Adoção do custo para o processo decisório administrativo proporciona decisões mais corretas; - A obtenção dos custos de produtos e serviços dos governos não é a princípio mais difícil que no setor privado; - Sucesso na adoção da contabilidade de custos em vários países; |

Quadro 1 – Características da contabilidade de custos para o setor público

Fonte: elaborado com base no Estudo nº 12 do IFAC.

Embora grandes semelhanças existam entre o setor público e privado, um número muito grande de assuntos da contabilidade não estão definidos com clareza na literatura existente. Um dos primeiros estudos relevantes que buscou suprir esta deficiência foi publicado pelo Fundo Monetário Internacional em 1995, com o título de Contabilidade Governamental Efetiva (IFAC, 2000).

Pela proximidade da contabilidade de custos as funções administrativas, o PSC acredita que nos governos os consultores e contadores têm um papel de liderança importante para desempenhar (IFAC, 2000). Assim, devem auxiliar no processo de disseminação dos conhecimentos necessários para desenvolver e implementar a contabilidade de custos. Eles podem auxiliar na integração dos trabalhos do pessoal técnico, com profissionais de sistemas de informação, bem como, servir de suporte a administração na resolução de problemas e se preocupar como a contabilidade de custos será desenvolvida e utilizada (IFAC, 2000).

Os consultores e contadores são provavelmente, dentro do governo, as pessoas que possuem maior conhecimento sobre a contabilidade de custos e como deve ser implantada. Se eles não tiverem conhecimentos suficientes, saberão como obter-los para auxiliar suas entidades (IFAC, 2000).

O nível de utilização da contabilidade de custos dentro dos governos varia entre os países, dependendo dos objetivos destes governos. Os governos que são avaliados por seus desempenhos e eficiência administrativa, freqüentemente utilizam-se da contabilidade de custos. Dentro destes destacam-se os governos que utilizam o regime de competência e a contabilidade de custos como base para os orçamentos (IFAC, 2000). No Quadro 2 são apresentadas as funções gerenciais da contabilidade de custos para o setor público.

| Funções Gerenciais | Descrição |
|---------------------------|---|
| Elaboração de orçamentos | <ul style="list-style-type: none"> - Serve como mecanismo de planejamento e controle; - Serve para comparação dos custos orçados e incorridos quando utilizado o regime de competência; - Quando utilizados orçamentos flexíveis, custos fixos e variáveis devem ser |

| | |
|---------------------------------|---|
| | determinados pelo orçamento; e - Custos de programas que incorreram no passado podem ser usados como base para estimativa dos custos para orçamentos futuros. |
| Control e e redução de custos | - Compara os custos identificados com os benefícios obtidos das atividades; - Identifica as atividades que possuem valor agregado e aquelas que não agregam valor; - Permite a tomada de decisões para reduzir os recursos destinados a atividades que não geram benefícios; - Identifica os custos de tempo excessivo, suas causas e ações apropriadas para melhorar a eficiência; - Identifica e reduz custos da capacidade excessiva; e - Compara os custos de atividades com similares, encontrando as causas para diferenças de custo, tomando ações apropriadas e melhorando os processos. |
| Fixação de preços e taxas | - Serve como elemento importante do processo de decisão por fixar preços e taxas; - Serve como base para estimativas dos preços de transferência entre unidades de governo. |
| Avaliação de desempenho | - Mede os custos dos recursos despendidos para produzir um serviço; - Mede os efeitos dos serviços produzidos ou resultados efetivos dos serviços gerados; - Mede e compara os custos dos produtos das diversas unidades da entidade. |
| Avaliação de programas | - Auxilia a sociedade e legisladores a avaliar os programas desenvolvidos; - É elemento fundamental na tomada de decisões em políticas de autorização, continuidade e modificação de políticas e programas; - Os programas podem ter custos imprevistos os quais podem refletir no seu desempenho; - Pode auxiliar os governos a reduzir tributos baseados em programas. |
| Auxílio nas decisões econômicas | - Auxilia na decisão entre alternativas de desenvolvimento de projetos com recursos internos ou privatizá-los, comparando os custos entre as alternativas; - Ajuda a decidir em aceitar ou rejeitar um projeto governamental importante; - Auxilia na decisão em continuar, eliminar ou contrair do setor privado o produto ou serviço público. |

Quadro 2 – Funções da contabilidade de custos para o setor público de acordo com o IFAC

Fonte: elaborado com base no Estudo n° 12 do IFAC

Quando a contabilidade de custos é utilizada nas atividades comerciais dos governos, suas aplicações na contabilidade financeira e funções administrativas não precisam ser diferentes do setor privado (IFAC, 2000).

Devido à ausência de indicadores de rentabilidade e retorno nos investimento nas atividades governamentais, as informações de custos servem de base para a tomada de decisões corretas. Quando as tomadas de decisões dos gestores públicos ocorrem sem o conhecimento das informações corretas de custos, podem surgir ineficiências que continuarão crescendo por um longo período, até que a necessidade de correção se torne óbvia (IFAC, 2000).

Em alguns governos a fixação de preços e taxas públicas são estipuladas de acordo com o mercado. Nos Estados Unidos, a menos que definido em lei, os preços estabelecidos ao usuário para bens e serviços do governo são baseados nos preços de mercado ou nos custos integrais. No Canadá o custo pleno é o ponto de partida por determinar taxas aos usuários. A Nova Zelândia ampliou o conceito de estimar os custos dos serviços realizados por todas as atividades governamentais, quando vendidos, transferidos entre as unidades de governo ou distribuídos livremente ao público. O Reino Unido recomenda a cobrança pelos serviços prestados entre departamentos (IFAC, 2000).

A avaliação de desempenho das operações é de grande complexidade, porque

os efeitos são difíceis de serem observados. Por exemplo, é possível calcular o custo de uma intervenção cirúrgica, mas não está claro como este custo poderia ser relacionado a diferentes resultados desta intervenção, como uma melhora na qualidade de vida, aumento da longevidade, redução de custos com medicamentos (IFAC, 2000). É o processo de gestão utilizado para construir, fixar e disseminar conhecimentos por meio da identificação, organização, mensuração e integração dos aspectos para que seja possível a avaliação das estratégias da organização a partir dos valores e preferências do gestor (VALMORBIDA *et al*, 2011).

Na avaliação de programas muitos países utilizam as informações sobre custos dos programas como base para avaliações dos seus custos/benefícios. Por exemplo, o Canadá por meio do conceito custo/benefício, analisa os departamentos individualmente, para melhorar a alocação eficiente de recursos e geração de competição entre programas de governo (IFAC, 2000).

O regime de competência evidencia os custos dos exercícios de forma mais precisa que o regime de caixa, por isso, países que utilizam o regime de competência na elaboração de seus orçamentos possuem maior tendência a implantação da contabilidade de custos, utilizando-se os conceitos de diversos tipos de custos. O Quadro 3 apresenta um conjunto de tipos de custos que podem ser utilizados de acordo com o modelo a ser adotado em cada país.

| Tipos de Custos | Descrição |
|------------------------|--|
| Custo total | Compreende a apuração dos custos dos produtos ou serviços públicos com base em todas as informações disponíveis; |
| Custos controláveis | A avaliação do desempenho dos gestores é baseada nos custos que estão sob sua responsabilidade, por isso, são separados por centros de responsabilidade. |
| Custos marginais | Possui seu foco nos custos variáveis, ou seja, como os custos de produção mudarão se um nível específico de atividades aumenta ou diminui. |
| Custos diferenciais | Representa o montante da alteração dos custos gerados exclusivamente pelo incremento de novo produto ou serviço. Serve de base para decidir em produzir ou privatizar. |
| Custo de oportunidade | Compara o valor atual do investimento com o valor presente dos benefícios futuros a serem obtidos. |
| Custos de contrato | Estabelece os custos que devem ser registrados de cada contrato, onde existe fixação dos preços ou reembolsos com base nos custos. |

Quadro 3 – Tipos de custos utilizados no setor público de acordo com o IFAC

Fonte: elaborado com base no Estudo n° 12 do IFAC.

O tipo de custo a ser utilizado, está diretamente relacionado com as necessidades a serem satisfeitas e as informações que precisam ser geradas. Portanto, a utilização de diferentes tipos de custos está ligada a metodologia de custos e as funções gerenciais a serem atendidas. Podendo, portanto, ser utilizados diferentes tipos de custos simultaneamente de acordo com sua necessidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo é classificado, como descritivo, bibliográfico e qualitativo. No levantamento dos dados foi utilizada a pesquisa bibliométrica. Os dados foram coletados por meio da análise do conteúdo de todos os artigos dos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), Encontro da

Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD), Encontro de Administração Pública e Governança (ENAPG), Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (USP), Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade (ENEPG) e Encontro de Estudos Organizacionais (ENEO) no período de 2001 a 2010.

Os congressos foram selecionados pela sua classificação como congressos nacionais da área contábil e com classificação E1 de acordo com o sistema Qualis/Capes, pela sua abrangência e importância.

Inicialmente foram analisados os artigos identificando-se aqueles que estavam relacionados a custos no setor público. Para essa identificação, foram lidos os títulos, resumos e as conclusões dos artigos. Quando as informações obtidas não eram suficientes procedeu-se a leitura integral do artigo.

Na coleta dos dados, no primeiro momento buscou-se identificar o número de artigos publicados sobre custos no setor público em cada congresso. Em seguida, foram identificadas as publicações por áreas do setor público, bem como as metodologias de custos utilizadas nos estudos. Posteriormente, foram selecionados os artigos que apontavam as funções gerenciais da contabilidade de custos para o setor público de acordo com o IFAC. Por último foram identificados os artigos que utilizam os tipos de custos para o setor público de acordo com o IFAC. Na sequência utilizou-se a análise de redes efetuada pelo *software* UCINET para a identificação das redes de relacionamento entre autores.

O estudo se limitou a identificar o número de artigos publicados sobre custos no setor público e sua aderência ao Estudo n° 12 do IFAC, não se preocupando em identificar se os estudos estão apresentando metodologias de custos adequadas para cada área do setor público.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Nessa seção apresenta-se inicialmente o número de artigos sobre custos no setor público em cada ano, dos congressos objetos de pesquisa, as áreas de inserção e as metodologias de custos utilizados. Na sequência são analisados os artigos de acordo com sua aderência ao Estudo n° 12 do IFAC.

4.1 Inserção dos artigos por congresso, área e metodologia de custo

Inicialmente, foi verificada a quantidade de artigos publicados anualmente sobre custos no setor público em cada congresso nos últimos dez anos, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Artigos de cada congresso com inserção de custos no setor público

| Congres so | Total de Artigos Por Ano | | | | | | | | | | T |
|---------------|--------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|---|
| | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | |
| ANPCON | | | | | | | | | | 0 | 1 |
| ENANPA | 0 | 1 | 2 | | 2 | 2 | | | | 0 | 7 |
| ENAPG | | | | | | 2 | | | | 0 | 5 |
| ENEPG | | | | | | | | | | | 0 |
| ENEO | | 0 | | | | 0 | | | | 0 | 0 |
| USP | 1 | 0 | 4 | | 2 | 0 | | | | 2 | 7 |

| | | | | | | | | |
|--------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| CBC | 4 | 7 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| TOTAL | 5 | 8 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 |

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1 é possível verificar inicialmente que vários congressos foram realizados com edições bienais, como o ENAPG, ENEPG e ENEO, ou iniciaram somente nos últimos anos, como o ENAPG em 2004, ANPCONT e ENEPG em 2007.

Percebe-se que no período analisado, foram identificados 165 artigos que abordam a contabilidade custos no setor público. Destaca-se o CBC com a maioria dos artigos publicados sobre o tema (127). De outro modo, no ENEPG e ENEO, não foram publicados artigos sobre custos no setor público, e outros importantes congressos com poucos artigos publicados como o ANPCONT (1) e ENAPG (5).

Identificou-se que o maior número de publicações ocorreu nos anos posteriores a 2003, ou seja, a partir do terceiro ano de publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC (2000). Percebe-se que os pesquisadores da área pública se demonstram preocupados sobre o tema desde o advento da LRF e do estudo do IFAC.

4.2 Configuração estrutural dos relacionamentos entre autores e eventos

Neste tópico é apresentada a análise efetuada pela técnica de redes sociais. Para Carington e Scott (2005, p. 9) o estudo de redes “examina a interrelação histórica dos objetos ou atores”. A Figura 1 apresenta a configuração de redes entre os autores e os eventos de publicação das pesquisas.

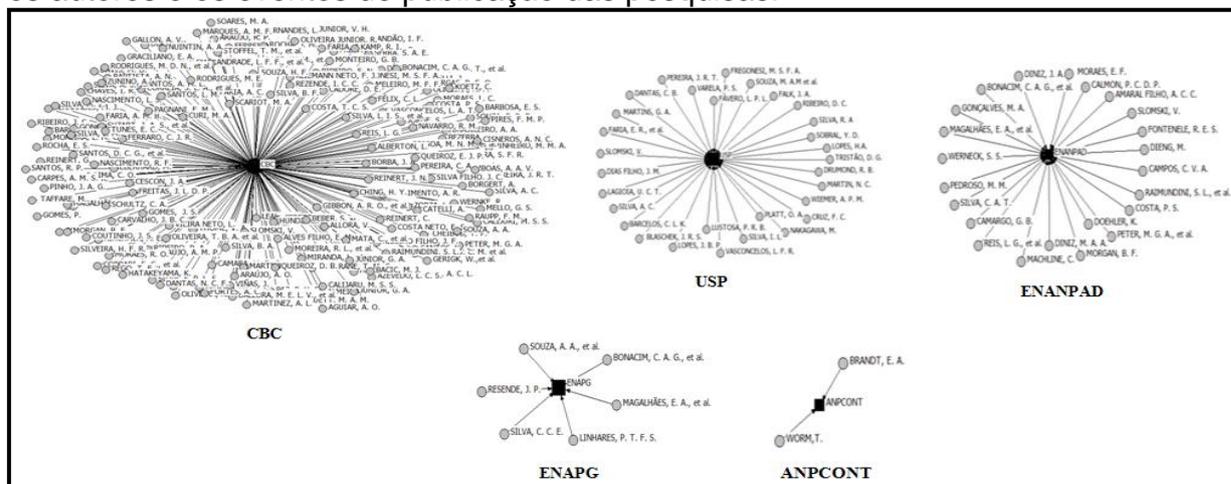


Figura 1 - Redes sociais dos autores com publicações nos congressos brasileiros analisados.

Fonte: Dados da pesquisa.

Denota-se na Figura 1 que o CBC apresentou o maior número de autores da amostra analisada. No que se refere a autoria dos artigos, foram identificados 244 autores dos 165 artigos analisados. Sendo que somente no CBC foram identificados 229 laços, entre os 183 autores. De forma oposta no ANPCONT apresentou apenas 2 autores, e no ENAPG, 6 autores. No Congresso USP dos 30 autores analisados, obtivemos 33 laços entre os autores analisados.

Dessa forma, é visível que o Congresso USP apresentou proporcionalmente ao número de autores uma maior ligação entre os autores, ou seja, respeitando as proporções de autores e artigos, ocorreu uma maior produção entre os seus autores. Adicionalmente a essa análise, destaca-se na Tabela 2 a quantidade de laços dos autores que apresentaram publicações nos diferentes congressos.

Tabela 2 – Quantidade de laços dos autores nos congressos brasileiros

| CONGRESSO | AUTOR | Nº DE LAÇOS |
|-----------|---------------------------|-------------|
| CBC | ALMEIDA, A. G. | 7 |
| | ALVES FILHO, E. M. | 4 |
| | BORBA, J. A. | 3 |
| | REIS, L. G. | 3 |
| | SLOMSKI, V. | 3 |
| | COSTA, T. C. S. | 3 |
| USP | SLOMSKI, V. | 2 |
| | VARELA, P. S. | 2 |
| | FÁVERO, L. P. L. | 2 |
| ENANPAD | RAIMUNDINI, S. L., et al. | 2 |
| | DINIZ, J. A. | 2 |
| | DIENG, M. | 2 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 2 percebe-se que apenas um autor apresentou a maior quantidade de laços no que tange aos relacionamentos com os demais autores. O autor Almeida, A. G. foi o autor que apresentou o maior número de laços (7), no CBC, seguido por Alves Filho, E. M. com 4 laços. Os demais autores, com artigos publicados no CBC apresentaram apenas 3 laços (BORBA, J. A.; REIS, L. G.; SLOMSKI, V.; COSTA, T. C. S). No Congresso USP os autores que mais se destacaram foram Slomski, V.; Varela, P. S.; e Favero, L. P. L, cada um com 2 laços. Repetindo-se o resultado do número de laços entre autores (2 cada) no ENANPAD, com destaque para Raimundini, S. L. et al.; Diniz, J.A. e Dieng, M.

4.3 Áreas do setor público e metodologias de custos inseridos nos artigos

Na Tabela 3 são apresentados os artigos publicados anualmente por área com inserção da contabilidade de custos no setor público.

Tabela 3 – Artigos por área com inserção de custos no setor público

| Área do Setor Público | Total de Artigos Por Ano | | | | | | | | | | TOTAL |
|-------------------------|--------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|-----------|
| | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | |
| Saúde/Saneamento/Ass | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 11 |
| Educação Pública | | | | | | | | | | | 2 |
| Energia/Comunicação | | | | | | | | | | | 2 |
| Transporte e Limpeza | | | | | | | | | | | 1 |
| Segurança/Forças | | | | | | | | | | | 6 |
| Poder Legislativo | | | | | | | | | | | 3 |
| Administração Federal | | | | | | | | | | | 1 |
| Administração Estadual | | | | | | | | | | | 1 |
| Administração Municipal | | | | | | | | | | | 2 |
| Outras Áreas | | | | | | | | | | | 2 |
| TOTAL | | | | | | | | | | | 11 |

Fonte: dados da pesquisa.

Destaca-se na Tabela 3, a grande presença das publicações na área da saúde/saneamento/assistência, incluindo-se nesta área os estudos de custos

hospitalares, laboratoriais, postos, secretarias, programas públicos de saúde, captação e tratamento de água esgoto, programas de assistência, entre outros. Da mesma forma as publicações na área da educação, foram expressivas, compreendendo estudos de identificação de custos por aluno, gestão de custos em universidades, escolas públicas, cursos, departamentos, etc.

Dos estudos realizados nas esferas de governo, estão presentes significativamente os voltados a administração municipal, incluindo estudo sobre a gestão dos governos municipais, viabilidade de implantação de diferentes métodos nessa esfera de governo e com destaque a importância da utilização da gestão de custos.

Por outro lado, percebe-se que um conjunto de áreas do setor público foram pouco pesquisadas como energia/comunicação e poder legislativo, ou não apresentam nenhum tipo de pesquisa sobre o tema, como as áreas de esporte/lazer, habitação, justiça, trabalho, etc.

Vale ressaltar que diversos artigos não evidenciam nenhuma área específica do setor público ou método de mensuração de custos, apresentando somente uma reflexão sobre a importância da utilização da contabilidade de custos no setor público.

Na Tabela 4 são apresentadas as publicações anuais por método de custeio, compreendido como mais adequado na área de estudo de cada artigo.

Tabela 4 – Artigos com inserção do método de mensuração dos custos no setor público

| Método de | Total de Artigos Por Ano | | | | | | | | | | | T |
|-------------------|--------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------|-----------|
| | 001 | 002 | 003 | 004 | 005 | 006 | 007 | 008 | 009 | 010 | OTAL | |
| ABC | | | | | | | | | | | | 36 |
| Custeio Direto ou | | | | | | | | | | | | 5 |
| Custeio por | | | | | | | | | | | | 11 |
| Custeio Pleno - | | | | | | | | | | | | 0 |
| Custeio Padrão | | | | | | | | | | | | 1 |
| GECON | | | | | | | | | | | | 6 |
| Teoria das | | | | | | | | | | | | 1 |
| TOTAL | | | | | | | | | | | | 60 |

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 4 demonstram a predominância dos artigos voltados a utilização da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC). No entendimento dos autores o ABC compreende ao método mais adequado para utilização no setor público.

No entanto, um conjunto de estudos apresentou o custeio por absorção como mais adequado em algumas áreas do setor público, pela sua facilidade de implantação e simplicidade de utilização. Outras metodologias como o custeio variável, GECON, custeio padrão e teoria das restrições foram citadas pelos autores.

4.4 Aderência dos artigos ao Estudo nº 12 do IFAC

Nesse tópico são apresentados os resultados da aderência das funções gerenciais e tipos de custos apresentados pelo Estudo nº 12 do IFAC nos artigos dos congressos analisados.

Na Tabela 5 são demonstrados os resultados da análise dos artigos quanto a

sua aderência as funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC.

Tabela 5 – Aderência dos artigos as funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC

| Funções Gerenciais | Total de Artigos Por Ano | | | | | | | | | | TO TAL | |
|------------------------------|--------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|--------|----|
| | 001 | 002 | 003 | 004 | 005 | 006 | 007 | 008 | 009 | 010 | | |
| Elaboração de orçamentos | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 19 |
| Controle e Redução de custos | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 44 |
| Fixação de preços e taxas | - | - | - | 1 | 1 | - | - | - | 1 | 1 | - | 6 |
| Avaliação de desempenho | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 47 |
| Avaliação de programas | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 36 |
| Auxílio nas decisões | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 31 |
| Total | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 16 |

Fonte: dados da pesquisa.

Identifica-se na Tabela 5, que os artigos selecionados convergem as funções gerenciais elencadas pelo Estudo n° 12 do IFAC, destacando que na média cada artigo evidencia uma função gerencial.

A função gerencial de avaliação de desempenho que mensura os custos, os resultados e compara os custos dos produtos das entidades, foi a função mais destacada nos artigos, demonstrando a necessidade de implementação da contabilidade de custos para que essas deficiências sejam eliminadas.

A segunda função gerencial mais destacada foi a de controle e redução de custos, compreendida como responsável pela comparação dos custos/benefícios, identificação das atividades com maior valor agregado, identificação de tempo e capacidade excessiva para melhorar a eficiência, e comparação dos custos de atividades similares. Percebe-se que esta função abrange a maioria dos objetivos da contabilidade de custos de outros setores. Portanto, a identificação desta função gerencial nos artigos de contabilidade de custos do setor público, aproxima ainda mais as funções gerenciais da contabilidade de custos do setor público com o setor privado.

A avaliação de desempenho, avaliação de programas e a função de auxílio nas decisões econômicas, também foram destacadas significativamente nos artigos, o que permite inferir que estas três funções gerenciais da contabilidade de custos no setor público são compreendidas nos estudos como relevantes e necessitam ser atendidas.

Distante da função tradicional da contabilidade pública voltada ao orçamento e controle patrimonial, percebe-se que os estudos analisados ainda apresentam uma visão limitada da importância da contabilidade de custos para atender a função gerencial de elaboração de orçamentos para estimativa de custos, planejamento e controle, comparação de custos orçados e incorridos, e identificação dos custos fixos e variáveis.

Adiante disso, a função gerencial de fixação de preços e taxas é pouco aderente aos estudos selecionados, demonstrando que as pesquisas não

vislumbram a importância da contabilidade de custos para atender esta função. Presume-se que a pouca importância atribuída a essa função gerencial, se deve a cobrança de taxas somente em algumas áreas do setor público brasileiro.

Na Tabela 6 são evidenciados os resultados da análise dos artigos quanto a sua aderência aos tipos de custos do Estudo nº 12 do IFAC.

Tabela 6 – Aderência dos artigos aos tipos de custos do Estudo nº 12 do IFAC

| Tipos de Custos | Total de Artigos Por Ano | | | | | | | | | | | TO |
|-----------------------|--------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|-----|-----------|
| | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | TAL | |
| Custo total | 2 | 2 | 5 | 4 | 2 | 5 | 5 | 7 | 4 | 5 | | 48 |
| Custos controláveis | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 2 | 4 |
| Custos marginais | - | - | - | - | 5 | - | - | - | - | - | 2 | 8 |
| Custos diferenciais | - | 2 | - | - | - | - | - | - | - | - | 2 | 10 |
| Custo de oportunidade | - | - | - | - | - | - | 2 | 4 | - | - | - | 12 |
| Custos de contrato | - | - | - | - | 2 | - | - | - | - | - | 2 | 6 |
| Total | 2 | 2 | 5 | 4 | 2 | 5 | 5 | 7 | 4 | 5 | 7 | 88 |

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 6 destacam que, a maioria dos artigos selecionados utiliza o conceito do custo total como tipo de custo para o setor público. Por outro lado, poucos artigos utilizam os conceitos de custos controláveis, marginais, diferenciais, de oportunidade e de contrato. Isso demonstra inicialmente que as publicações estão pouco aderentes a estes conceitos considerados importantes para uma análise efetiva dos custos identificados no setor público.

5 CONCLUSÕES

O estudo teve como objetivo geral avaliar os artigos publicados nos anais de congressos da área contábil quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC.

Para atingir o objetivo geral proposto no estudo foi aplicada a metodologia descritiva, com coleta de dados bibliográficos, de abordagem qualitativa e de levantamento bibliométrico.

Os dados foram coletados por meio da análise de conteúdo, identificando-se as publicações relacionadas a custos no setor público, a quantidade de artigos publicados sobre o tema em cada congresso, por áreas do setor público e metodologias de custos utilizadas. Foram identificados nos artigos a aderência as funções gerenciais e tipos de custos para o setor público de acordo com o IFAC. Por meio das redes, buscou-se identificar as redes de relacionamento entre os autores.

Inicialmente foi identificado que os artigos sobre custos no setor público se concentram em alguns congressos, com destaque ao CBC que concentra 127 dos 165 artigos publicados sobre o tema. Destaca-se que ocorreu um significativo aumento das publicações sobre o tema a partir de 2003, demonstrando uma preocupação crescente sobre o tema por parte dos autores, a partir do advento da LRF e do estudo do IFAC.

No que se refere ao número de autores, o CBC é destacado com 229 laços entre os 183 autores. Respeitando as proporções de autores e artigos, o Congresso USP apresentou maior produção entre seus autores. Quanto ao número de laços de

cada autor por congresso, Almeida, A.G. apresentou o maior número de laços (7), nas dez edições do CBC.

Entre as áreas do setor público com maior número de publicações, merecem destaque as áreas da saúde/saneamento/assistência, educação pública e administração municipal, demonstrando-se os artigos voltados a esfera municipal de governo.

Quanto à inserção das metodologias de custos nos artigos, é notável a predominância dos artigos voltados a utilização da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Os estudos selecionados são aderentes as funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC, com destaque as funções de avaliação de desempenho, controle e redução de custos, avaliação de programas e auxílio nas decisões econômicas. A maioria dos artigos ressalta o conceito do custo total como tipologia de custos para o setor público.

Diante das limitações do presente estudo, recomenda-se para futuras pesquisas, a identificação da aderência as diretrizes do IFAC dos estudos publicados nos periódicos da área, bem como, as metodologias defendidas com adequadas para cada área do setor público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei Complementar nº 101/2000*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 05 jul. 2008.

_____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. 2. ed. 1. reimpr. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009d. 260 p. v.4

CARINGTON; Peter J.; SCOTT, John. *Models and Methods in Social Network Analysis*. New York: Cambridge University Press, 2005.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa C.; MACEDO, Natália. A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007. Anais... 13 a 15 de junho, Lyon, França.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129. Acesso em: 05 mai. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133. Acesso em: 05 mai. 2009.

CHING, Hong Y.; SILVEIRA, Henrique F. R. Gestão de custos na administração pública: estudos de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. 2008, Anais... 12 a 14 de novembro. Curitiba, PR.

CORREIA, Sílvia L., et al. Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos –ACP. . In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, Anais... 03 a 05 de novembro. Belo Horizonte, MG.

DARÓS, L. L; PEREIRA, A. de S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: IX Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. 2009, Anais...09., 2009, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2009. 1 CD-ROM.

DINIZ, Josedilton A. Percepções de gestores e assessores contábeis da administração pública sobre

aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do estado da Paraíba, 2004. 133 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2004.

_____; DIENG, Mamadou; MORAES, Edson F. de. A Utilização de Sistemas de Custos na Administração Pública Municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. In: XXXII Encontro da Anpad. 2008, Anais... 06 a 10 de setembro. Rio de Janeiro, RJ.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspectives on Cost

Accounting for Government. New York: IFAC, Set. 2000. (IFAC Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto 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. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2008.

REIS, Luciano G. dos; RIBEIRO, Priscila A. Ribeiro; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Anais... 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SUZART, Janilson A. da S. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, Anais... 03 a 05 de novembro. Belo Horizonte, MG.

VALMORBIDA, Sandra M. Iesbik. Gestão Pública com Foco em Resultados: Evidenciação de Oportunidades de Pesquisa. Revista CAP – Accounting And Management. v.5, n. 5, Ano. 5, p. 126-136, 2011.