



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA - CAMPUS I
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CHRISTOFFER WILDER FERREIRA DE OLIVEIRA

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE ACERCA DA NBC TSP 34

**CAMPINA GRANDE-PB
2022**

CHRISTOFFER WILDER FERREIRA DE OLIVEIRA

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE ACERCA DA NBC TSP 34

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Orientador: Prof. Me. José Luís de Souza.

**Campina Grande-PB
2022**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

O48c Oliveira, Christoffer Wilder Ferreira de.

Custos no setor público [manuscrito] : uma análise acerca da NBC TSP 34 / Christoffer Wilder Ferreira de Oliveira. - 2022.

19 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas , 2022.

"Orientação : Prof. Me. José Luís de Souza , Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."

1. Custos. 2. Setor público brasileiro. 3. Contabilidade de custos. 4. Sistema de custos. 5. Métodos de custeio. I. Título

21. ed. CDD 657.61

CHRISTOFFER WILDER FERREIRA DE OLIVEIRA

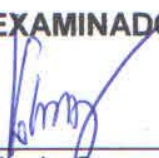
CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE ACERCA DA NBC TSP 34

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

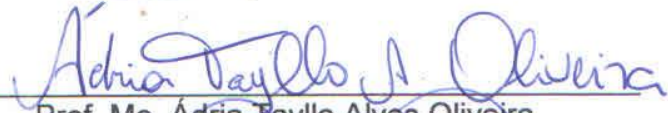
Área de concentração: Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em: 23/11/2022.

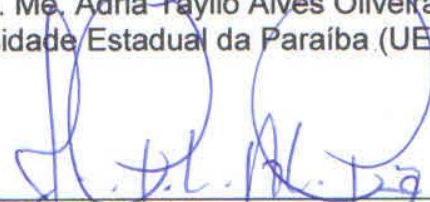
BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. José Luís de Souza (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Adria Tayllo Alves Oliveira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. José Péricles Alves Pereira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Aos meus pais, Rodrigo e Noelia pela dedicação, incentivo e amor em toda minha vida. Aos meus irmãos, tios e tias, presentes, com grande carinho. À minha noiva, Vitória, pelo companheirismo, amor e incentivo. Aos meus avós, por todos os ensinamentos, conselhos e cuidados, DEDICO.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 –	Usuários da informação de custos.....	11
------------	---------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características das informações de custos	10
Quadro 2 – Restrições às características das informações de custos.....	12
Quadro 3 – Terminologias nas informações de custos.....	12
Quadro 4 – Métodos de Custeio.....	15

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
LOA	Lei Orgânica Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MIC	Manual de Informações de Custos do Governo Federal
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
RCPGs	Relatório Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
SIC	Sistema de Informação de Custos do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1	O Conceito de Contabilidade de Custos e Suas Características Qualitativas.....	10
2.1.1	<i>As Restrições da Informação de Custos.....</i>	11
2.2	Terminologias e Princípios da Contabilidade de Custos.....	12
3	METODOLOGIA	13
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	14
4.1	O Sistema de Custos no Setor Público de Acordo com a NBC TSP 34.....	14
4.2	Objetivos e Métodos de Custeio do Sistema de Custos no Setor Público.....	14
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	16
	REFERÊNCIAS	18
	AGRADECIMENTOS.....	19

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE ACERCA DA NBC TSP 34

COSTS IN THE PUBLIC SECTOR: AN ANALYSIS OF NBC TSP 34

Christoffer Wilder Ferreira de Oliveira *

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo geral apresentar o sistema de custos no setor público brasileiro a partir da NBC TSP 34. Para tanto, o estudo utilizou a pesquisa bibliográfica acerca do tema, e ao final, espera-se trazer a formatação do sistema de custos no setor público e das normas do CFC. Observou-se que as características qualitativas são imprescindíveis para que se registrem as informações essenciais de custo no setor público, sendo assim, decisivas para a tomada de decisão no setor público. Ademais, é de extrema importância que os gestores apliquem o método de custeio mais eficaz, de modo a evitar a mensuração errônea do bem, poupando a desvalorização do mesmo. A NBC procura melhorar os relatórios gerados para os usuários das informações e monitorar como a administração se utilizará dos métodos de custeio aplicados para a melhoria do gasto público, entre esses métodos de custeio temos o Custeio Variável, Absorção parcial e integral, além do Custeio Baseado em Atividades. Observou que a NBC TSP 34 se preocupa com a prestação de contas de custos no setor público e como os usuários da informação interpretam essa geração de informação, assim verifica a necessidade da utilização de sistemas auxiliares para o setor público e que seus administradores trabalhem as informações da melhor forma para trazer uma melhor transparência em seus resultados.

Palavras-chave: Custos. Setor Público Brasileiro. NBC TSP 34.

ABSTRACT

The present research had as its general objective to show the cost system in the Brazilian public sector from the NBC TSP 34. For this, it is intended to develop a bibliographical research on the subject, and in the end, it is expected to bring the formatting of the cost system in the public sector and the rules of the CFC. Through the study, it was possible to observe that the qualitative characteristics are fundamental for registering the essential cost information in the public sector, it being decisive for decision-making in this area. In addition, it is extremely important that managers apply the most effective costing method, in order to avoid the erroneous measurement of the asset, saving its devaluation. NBC looks to improve the reports generated for information users and monitor how the administration will use the costing methods applied to improve public spending, among these costing methods we have Variable Costing, Partial and Full Absorption, in addition to Based Costing in Activities. It has been observed that NBC TSP 34 is concerned with the accountability of costs in the public sector and how information users interpret this generation of information, thus verifying the need for the use of auxiliary systems for the public sector and that its administrators work with the information in the best way to bring better transparency in your results.

*Concluinte do Curso de Ciências Contábeis-UEPB/Campus-I, e-mail: christoffer.oliveira@aluno.uepb.edu.br

Keywords: Costs. Brazilian public sector. NBC TSP 34

1 INTRODUÇÃO

A previsão de um sistema de custos no setor público brasileiro remonta à Lei nº 4.320/1964, que já previa a determinação dos custos dos serviços industriais, a manutenção de contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. Além disso, a referida Lei determinou que a avaliação dos elementos patrimoniais dos bens móveis e imóveis fosse registrada pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção. Entretanto, não houve regulamentação de como se daria a implementação desse sistema de custos. Essa demanda sai da condição de reprimida, a partir da Lei nº 10.180/2001 e do Decreto nº 6.976/2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. A partir daí, a STN edita a Portaria STN nº 157/2011, criando o Sistema de Custos do Governo Federal, e a Portaria STN nº 716/2011, que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Apenas depois dessas mudanças, foi possível a primeira experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), apresentando os conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, abordando aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC e descrevendo etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão. O resultado dessas ações foi a elaboração de um Manual de Informações de Custos (MIC) do Governo Federal.

Nesse ínterim, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, em 2011, a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, descrevendo-o como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Porém, esta Norma foi revogada pela TSP 34, a partir de 1º/01/2024. Diante disso, surge o seguinte questionamento: **Como a NBC TSP 34 formata o sistema de custos no setor público brasileiro?**

Para responder a essa questão, a presente pesquisa teve o seguinte objetivo geral: apresentar o sistema de custos no setor público brasileiro a partir da NBC TSP 34. Para tanto, especificamente, o estudo buscou demonstrar as características qualitativas e as restrições da informação de custos no setor público e apresentar o método de custeio e geração de custos e das informações de custos no setor público.

O artigo justificou-se pela necessidade de uma análise sobre a forma como o setor público deve se adequar às mudanças que vão ocorrer na substituição das NBCs. Além disso, demonstrou que existem diversos usuários da informação para cobrar que os representantes eleitos por todos consolidem os relatórios de forma clara e idônea, com a finalidade de fazer uma boa utilização dos recursos públicos, de modo a conduzir resultados favoráveis à população. Por fim, esta pesquisa se fez relevante por mostrar o método que os representantes possuem para mensurar os custos no setor público.

Ademais, ressalta que a população, em geral, não possui a compreensão técnica acerca dos métodos aplicados pelos gestores, o que dificulta a possibilidade de analisar o exercício. Assim, fez-se necessário atender às características

qualitativas para um bom entendimento e, conseqüentemente, para a contribuição no aumento do interesse público à análise dos custos disseminados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O conceito de Contabilidade de Custos e suas características qualitativas

A Contabilidade de Custos constitui-se enquanto uma área relevante na constituição do conhecimento contábil, por auxiliar na mensuração de gastos e operação das empresas e entidades que, porventura, venham a controlá-los. Tal área possui atuação facilitadora e imprescindível em tomadas de decisão, produzindo resultados mais efetivos tanto para as empresas como para a sociedade em geral, principalmente quando trata-se dos entes públicos.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (2000 *apud* SANTOS, 2018, p. 17), “a contabilidade de custo mensura e demonstra informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”. Nesse sentido, é importante salientar que o consumo de recursos por uma entidade pública resultará em um bem à sociedade, como no caso do consumo de um recurso para transformação em um programa produtor de benefícios para o público. Pode-se citar como exemplo o Auxílio Emergencial, desenvolvido para oferecer à população maneiras de se recompor financeiramente no período da pandemia de Covid-19, em 2020.

Além disso, é importante considerar que a contabilidade de custos possui valor social a partir do momento em que se constitui enquanto ferramenta de prestação de contas entre o governo federal e a sociedade, tornando visível o benefício da aplicação do programa público, bem como a transparência da origem e aplicação do recurso.

No que concerne às características qualitativas do sistema de custos no setor público, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP 34, 2021) afirma que as informações de custos devem ser relevantes, possuir representação fidedigna, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e verificabilidade. Esses atributos são informações úteis e compreensíveis para os usuários da informação, e podem ser entendidos da seguinte forma:

Quadro 1 - Características das informações de custos

CONCEITO	DEFINIÇÃO
Relevância	O fato deve ser de importância significativa como, demonstrar a importância do programa para prosseguir com o investimento que dê prejuízo afim de benefício futuro.
Representação fidedigna	Os dados devem ser demonstrados na sua mais pura forma, assim registradas sem erro.
Tempestividade	A informação deve estar disponível em tempo hábil para a tomada de decisão, deve ser registrado o mais rápido possível.
Compreensibilidade	A informação deve ser clara para todos os usuários da informação.
Comparabilidade	A informação deve possuir formas de ser comparada com dados anteriores para autenticidade dos dados. É importante que contemplem dados de um tempo mínimo de 5 anos, para que possa haver o comparativo.
Verificabilidade	Os dados devem ser passíveis de verificação.

Fonte: Adaptado do CFC (2021).

Podemos verificar que as características qualitativas utilizadas no setor público são as mesmas utilizadas pelo setor privado, assim podemos afirmar que a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL e PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00 mantêm o padrão de divulgação entre os usuários que utilizam e necessitam dessas informações para a tomada de decisão.

Os usuários da informação podem ser definidos a partir de dois subtipos: internos e externos. Os usuários internos são aqueles que se utilizam da informação para planejar e facilitar a tomada de decisão, com maior controle de gastos e permitindo avaliar eventuais riscos, sendo esses o próprio governo, visando cumprir com as leis do orçamento público. Por outro lado, os usuários externos têm como função a prestação de contas, bem como verificar o nível de transparência da informação para controlar os bens e gastos públicos efetuados, sendo o próprio governo em esfera de fiscalização ou o próprio cidadão (TESOURO NACIONAL, 2018).

Figura 1 - Usuários da informação de custos



Fonte: Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Diante do exposto, verifica-se que os usuários da informação necessitam dos atributos supracitados para a obtenção das informações de forma correta, o que contribui para uma tomada de decisão mais responsável, bem como uma fiscalização eficaz dos órgãos federais. Devido a isso, uma contabilidade de custos eficaz poderá fornecer bons resultados para todos os usuários que necessitam da informação.

2.1.1 As restrições da informação de custos

As restrições das características qualitativas da informação de custos no setor público podem ser definidas em três, que são: *Materialidade*, *custo-benefício* e *o equilíbrio entre características qualitativas*.

Tais características visam demonstrar ao usuário da informação as lacunas de informações que possam encontrar maior consistência para ser útil e compreensível, e podem ser conceituadas a seguir:

Quadro 2 - Restrições às características das informações de custos

CONCEITO	DEFINIÇÃO
Materialidade	Diz respeito ao dever de revelar informações que, se forem omitidas ou distorcidas, podem levar à prestação de contas ou à tomada de decisões erradas por parte dos usuários, com base nos relatórios contábeis. Para o exercício, influenciam diretamente, como no caso de uma informação fora do tempo ou não representada fidedignamente.
Custo-benefício	A informação de custos deve justificar os benefícios, assim podendo julgar o bem pelo valor justo, pois não teria como identificar todos os custos e benefícios gerados. Portanto pode se deixar de divulgar alguma característica qualitativa devido seu custo.
Equilíbrio entre as características qualitativas	As características qualitativas funcionam em conjunto para representar da melhor maneira a informação dada, por exemplo, quando há um evento registrado, esse deve ser fidedigno, mas só deve-se registrar o evento caso ele seja relevante. Além disso, caso um fato não seja registrado a tempo, a informação pode não ser compreensível ao usuário. Entretanto não necessariamente precise de todas as outras características para atingir o nível de informação desejado, sendo assim uma compensação de uma característica com outra.

Fonte: Adaptado de CFC (2016).

Os usuários da informação se embasam, nos Relatórios Contábeis Elaborados para Atender às Necessidades dos Usuários, em geral (RCPGs). Como essas necessidades das características qualitativas não estão registradas conforme a sua tecnicidade, podem prejudicar as tomadas de decisões do Governo, assim, fazendo com que seus gastos não sejam efetivos à população.

Desse modo, as restrições têm a função de fiscalizar as características qualitativas, de modo a garantir que a prestação de contas seja correspondente à realidade e que se tenha um bom desempenho no futuro.

2.2 Terminologias e princípios da Contabilidade de Custos

Na Contabilidade de Custos existem conceitos específicos que indicam a necessidade de composição ou não de determinado programa, como no caso do já citado do Governo Federal. Tais conceitos serão listados abaixo e ajudam a compreender o modelo estratégico então adotado.

Quadro 3 - Terminologias nas informações de custos

CONCEITO	DEFINIÇÃO
Gasto	Saída financeira para obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	Pagamento para adquirir um bem ou serviço.
Investimento	Desembolso para que seja possível adquirir um ativo que possa trazer retorno.
Custos	Gasto para que se possa produzir bens ou serviços que tragam resultados.
Despesa	Saída de recursos que tragam (ou não) resultados sem acréscimos no valor do custo.
Perda	Despesa não programada que não tenha resultado positivo.

Fonte: Adaptado do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Os conceitos apresentados possuem, em certa medida, uma interdependência entre si, e, portanto, podem ser visualizados como um ciclo. O desembolso é o ponto de partida para que se tenha um gasto. O gasto poderá se tornar um custo ou investimento, dependendo da forma de alocação do recurso ou utilização dele. O

gasto se transformará em custo quando for utilizado para formação de um produto ou serviço e, durante seu consumo, torna-se uma despesa, ao atingir a fase final. Já o gasto será transformado em investimento quando o fim for adquirir o mesmo, visando atender uma necessidade que traga retorno. Já a perda resulta em uma despesa não esperada, a fim de reduzir o valor patrimonial - no caso do investimento - ou aumento do custo não esperado, produzindo um resultado negativo.

Na Contabilidade Pública, para promover os estágios listados no quadro, deve-se seguir o orçamento realizado de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) de 2021. Para que os estágios se apresentem, é necessária a fixação da despesa através da Lei Orçamentária Anual (LOA), a qual dispõe no Art. 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Dando continuidade à Lei supracitada, a Lei de Orçamento nº 4.320/1964 é responsável pela execução orçamentária, que pode ser entendida através de seus três estágios: Empenho, Liquidação e Pagamento.

A fixação da despesa é realizada com base na previsão da receita, assim estabelecendo somente o gasto público quanto à sua previsão de receita, e não proibindo a suplementação do gasto através de créditos suplementares, além da contratação de operações financeiras. Portanto, é necessário que tal fixação seja cumprida em conformidade com a previsão da receita, não sendo permitido que se extrapole o gasto sem que possua essa suplementação, cumprindo com a Constituição Federal de 1988. Desse modo, tem-se a sua execução.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada refere-se à revisão bibliográfica que, conforme Gil (2014, p. 50), corresponde a uma pesquisa “desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Vale salientar a importância da pesquisa bibliográfica por permitir que sejam observadas evoluções a respeito da temática proposta, bem como o surgimento de novas produções científicas acerca do assunto.

Para a construção do trabalho, foram utilizados artigos e livros que contemplassem a temática da Contabilidade de Custos no setor público, bem como conceitos introdutórios acerca do tema supracitado. Como bibliografia de base, foram utilizados o Manual de Informação de Custos, publicados pelo Governo Federal, e as normas NBC T 16.11 e NBC TSP 34, publicadas pelo CFC.

A NBC TSP 34 é aplicada ao setor público conforme a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, visando melhorar a gestão de custos no setor público, assim ela trata dos conceitos a geração da informação de custo, o objetivo da NBC TSP 34 é melhorar a governança pública e apontar aos gestores da administração pública os modelos de gerenciamento de custos. Assim com a implementação deste modelo alcançar as informações necessárias para a melhora do gasto público, através de uma melhor tomada de decisão baseado nos relatórios gerados, dando melhor transparência, prestação de contas e responsabilização aos gestores.

A NBC trata sobre os usuários da informação que utilizaram das informações geradas através das características qualitativas e suas restrições de informações de custos, dando melhor confiabilidade em métodos de custeio a serem aplicados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 O Sistema de Custos no setor público de acordo com a NBC TSP 34

O SIC tem como finalidade facilitar a tomada de decisão, fornecendo dados fundamentais sobre a gestão de custos no setor público, constituindo-se enquanto ferramenta primordial para administração eficiente dos gastos públicos. De acordo com o Tesouro Nacional (2019, p. 01), o SIC pode ser assim entendido:

Um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE (Sistema Integrado de Administração de Pessoa), SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) e SIGPlan (Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento), para a geração de informações para subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. Seu principal objetivo é fomentar a prática da gestão de custos no setor público brasileiro, buscando consolidar a utilização dessas informações nos seus processos decisórios, contribuindo para a melhoria da qualidade do gasto público.

O sistema de custos no setor público visa mensurar o impacto causado pelo bem, assim como a prestação de serviços à sociedade e a quantidade de atendimento aos cidadãos. O bem pode ser medido por meio da quantidade de produtos e materiais utilizados para atender à necessidade da população. Desse modo, o valor deve ser incorporado ao custo durante a prestação dos bens para que evidencie o valor correto durante sua utilização.

O Governo deve oferecer à população o Ensino Superior, cumprindo o dever com a sociedade de oferecer uma formação social que insira pessoas com conhecimento especializado no mercado de trabalho. O Estado presta esse serviço sem contraprestação da sociedade, mas tendo que apurar os custos, a fim de gerenciar melhor o custo público para atingir as características de uma boa prática pública.

4.2 Objetivos e métodos de custeio do Sistema de Custos no Setor Público

Os objetivos do Sistema de Custos no Setor Público são de organizar e verificar a utilização dos bens e serviços prestados à sociedade, assim norteando as entidades controladoras do bem, fazendo com que esses durem o tempo necessário para que a população possa utilizá-los durante maior tempo e se beneficie desses ativos. Ademais, possibilita a aquisição do conhecimento do seu fim, como no caso de um programa de auxílio, que possui o intuito de reestruturar financeiramente a família ao assegurar um recurso para atender às necessidades básicas dela, durante um período de vulnerabilidade.

Segundo a NBC TSP 34 (2021, p. 05), de forma mais específica, os objetivos do sistema de custos no setor públicos são:

(a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;

- (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
- (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
- (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;
- (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
- (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.

No que concerne aos métodos de custeio, a contabilidade classifica-os entre: variável, por absorção parcial e por absorção integral e para alocar corretamente este deve-se saber definir os custos sendo eles os custos fixos, custos variáveis, custos diretos e custos indiretos. Os Custos Diretos correspondem aos custos diretamente envolvidos na fabricação do produto, tal como a própria matéria-prima e a mão de obra. São facilmente visíveis e identificáveis. Os Custos Indiretos são aqueles que não são diretamente aplicados no produto, mas compõem o custo do produto, por exemplo, energia elétrica para fabricação do produto. Custos Fixos podem ser definidos como aqueles que não se alteram, independente do volume de produção, tal como o aluguel de uma fábrica. Por fim, Custos Variáveis são aqueles que variam de acordo com a quantidade produzida (RIBEIRO, 2018).

Quadro 4 – Métodos de Custeio

CONCEITO	DEFINIÇÃO
VARIÁVEL	O custeio variável também conhecido como custeio direto não é aceito pela legislação em empresa privada, entretanto é aceito como método de custeio para o setor público. Esse método de custeio visa desconsiderar os custos fixos e atribuir todos outros custos ao produto afim de facilitar o método de custeio.
ABSORÇÃO PARCIAL	Esse método é aceito pela legislação como método de custeio no setor privado. O método de custeio parcial atribui aos produtos os custos fixos e variáveis e rateia os demais custos ao produto.
ABSORÇÃO INTEGRAL	Esse método é aceito pela legislação como método de custeio no setor privado. O método é um dos mais indicados a ser feito, entretanto o custo de sua informação é mais elevado e mais demorado, esse método atribui todos os custos aos bens produzidos e todos os gastos necessários destinando aos produtos.
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE	O ABC é um método mais gerencial, porém que auxilia nas tomadas de decisão é de grande importância sua utilização nos sistemas de custo, esse método é o mais completo em informações pois ele relaciona o consumo dos recursos e atividades para direcionar os custos ao produto, minimizando o rateio arbitrário como nos outros métodos.

Fonte: Adaptado do CFC (2021).

No setor público, assim como no setor privado, são identificados os custos diretos e indiretos, então aplicados de forma consistente. As boas práticas em outras entidades são aplicadas com modelo de gerenciamento de custos, já que é facultativo, no setor público, a escolha do método. A administração avalia constantemente as

alternativas e, depois que escolhem o método, o mesmo deverá ser utilizado durante todas as avaliações, a fim de atender a comparabilidade do bem ou recurso aplicado, refinando e melhorando o gerenciamento de custos públicos.

Dentre os métodos disponíveis, o mais utilizado é o de custeio direto, o qual considera apenas os custos diretos utilizados no bem; isso quando o custo indireto do bem for irrelevante. Porém, quando o custo indireto for significativo, é recomendado que as administrações se utilizem do custeio por absorção, sendo ele parcial ou integral. O rastreamento feito para averiguar a utilização do custeio é o baseado em atividades (ABC). Vale ressaltar que a NBC TSP 34 apenas mostra como as entidades do setor público podem evidenciar, com maior grau de maturidade para o rastreamento dos custos, mas não os obriga a praticar tais formas de custeio, de modo a aplicar os custos indiretos, sendo, portanto, desnecessário quando o valor dos indiretos são irrelevantes.

A geração da informação de custo é de atribuição de registro do contador, entretanto, para a integridade da informação e sua fidedignidade, é de responsabilidade do gestor que o mesmo tenha registrado nos sistemas auxiliares a informação correta dos custos, pois, de fato, o contador registra por meio de documentos ou de bancos de dados.

Ademais, é relevante que o fato seja registrado na competência correta ao regime, pois poderá influenciar na tomada de decisão. As diferentes bases de mensurar o custo devem ser rastreáveis para que se possa identificar as informações que originaram o banco de dados ao registrar o custo originado. Assim, as informações de custo devem considerar o objetivo de custo, que é destinar e alocar o recurso em seu devido fim.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da NBC TSP 34 mostrou a importância do gerenciamento de custos públicos no setor público, conceituando a forma de se empregar o custo e de como analisar o gasto público. Assim, fica demonstrado a importância de os gestores empregarem a correta mensuração dos custos e da forma em que são registradas através dos documentos e bancos de dados.

Através do estudo da NBC, foi possível visualizar a importância de apresentar as características qualitativas de melhorias e de restrições nos custos públicos, a fim de motivar os leitores a facilitar as análises no setor público, tendo em vista que não são somente pessoas especialistas que se utilizam dos RCPGs para a tomada de decisão no setor público. Outrossim, é de suma importância aos gestores analisar os dados gerados para uma tomada de decisão que compreenda a necessidade da população, bem como os órgãos que os fiscalizam entenderem e rastrearem seus registros de custo.

Pode-se verificar, ainda, que nem sempre a informação é completa e livre de erros, mas com as restrições pode-se demonstrar que caso uma informação seja registrada de forma incorreta devido a erros, isso levaria o usuário da informação a tomada de decisão errada. Assim, cabe aos administradores responsáveis e aos contadores a verificação do registro desses custos para saber se o bem ou o gasto está beneficiando a população.

Por último, verificou-se quais métodos poderiam ser utilizados pela administração pública e como fazer o registro desses métodos de forma eficaz. Diante disso, é possível analisar que para que se registre a informação; é necessário que

primeiro os administradores mensurem o método que será utilizado, e após essa definição, utilizem-se do mesmo em análise contínua do custo, registrando-a de forma idônea.

Assim, faz-se a correta análise dos custos de forma a não superestimar o bem ou serviço prestado, e muito menos subestimá-lo. É de extrema importância que esses registros ocorram dentro do período correto para que atendam à necessidade da informação. Ante o exposto, pode-se definir que a contabilidade de custos no setor público é de extremo interesse a todos os usuários da informação, devido ao seu impacto no bem-estar do público, em geral.

Não foi possível comparar os modelos utilizados atualmente pelo setor público com o que está sendo desenvolvido pela administração, que estará vigente em 2024. Entretanto, foi possível verificar os modelos a serem desenvolvidos para atender às necessidades da administração pública, não tendo sido possível também identificar os direcionadores de custo aplicados pela administração pública

Portanto, sugere-se que em eventuais pesquisas sejam verificadas a forma e em que nível de informação estão sendo registrados os gastos públicos, bem como sua rastreabilidade e os demais aspectos citados acima.

REFERÊNCIAS

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **NBC TSP 34: Custos no setor público**. Brasília: CFC, 2021. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fcfc.org.br%2Fwp-content%2Fuploads%2F2021%2F04%2FNBC%2FTSP34-Custos.docx&wdOrigin=BROWSELINK> . Acesso em: 11 nov. 2022.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília: CFC, 2016.

RIBEIRO, Moura Osni. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de custos**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018. E-book ISBN: 978-85-8292-163-0. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/28063/1/Contabilidade%20de%20Custos.pdf> Acesso em: 10 out. 2022.

TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**, 9ª ed. Brasília (DF), 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943 . Acesso em: 21 out. 2022.

TESOURO NACIONAL. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC**, 2018, Brasília (DF), Edição 2018: Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26> . Acesso em: 12 nov. 2022.

TESOURO NACIONAL. **Portal de Custos do Governo Federal**, 2ª ed. Brasília (DF), 2019. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>. Acesso em: 17 out. 2022.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, pela sua presença constante e por tudo que me foi proporcionado ao longo da minha caminhada.

A minha mãe, Luzia Noelia Ferreira de Oliveira; ao meu pai, Rodrigo Gomes de Oliveira Neto, e aos meus irmãos Chrystian Sales Ferreira de Oliveira e Maria Vitória Ferreira Interaminense, agradeço por sempre acreditarem em mim, pelo apoio incondicional e por serem o meu verdadeiro porto seguro, presente, incentivo, acalento e amor.

À minha noiva, Vitória Guimarães Vasconcelos, por todo amor, confiança, paciência, apoio e por sempre acreditar na minha capacidade, meu grande apoio, agradeço.

Aos meus avós, Idelcer Ferreira, Sales Ferreira e Dália Oliveira, por todo o carinho, dedicação e por serem o meu refúgio, pelo amor e aprendizado.

Aos meus tios, primos e amigos, em especial, Matheus Costa, Lays Almeida, Tiago Almeida, Roseane Oliveira, Rodrigo Belo e Vanessa Pereira, pelo carinho, cuidado, compreensão, motivação e por tornarem a minha formação e a minha vida mais leves e divertidas.

Ao Professor Me. José Luís de Souza, pela orientação, apoio, paciência e confiança na elaboração desse trabalho e ao longo da minha formação acadêmica.

Aos professores Me. José Péricles e Me. Ádria Tayllo, por aceitarem fazer parte da banca e por todas as contribuições nessa investigação e no decorrer do curso.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) e a todos que direta ou indiretamente fizeram parte de minha formação, o meu muito obrigado!