



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM ADMINISTRAÇÃO



**CURSO DE EXTENSÃO  
ECONOMIA E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA CONTEMPORÂNEAS**

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:**  
Tratamento Conceitual e Abordagem Metodológica

Abel Craici Podusko

PORTO ALEGRE/RS

Maio de 2014



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
CENTRO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM ADMINISTRAÇÃO



**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:**  
Tratamento Conceitual e Abordagem Metodológica

**Autor:** Abel Craici Podusko

**Trabalho de Conclusão do Curso** apresentado ao Centro de Estudos e Pesquisas em Administração da ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO da UFRGS, referente ao curso de extensão **Economia e Administração Pública Contemporâneas**.

**Orientador:** Prof. Dr. Antonio Carlos Gastaud Maçada

PORTO ALEGRE/RS

Maio de 2014

**Resumo:**

A implantação de sistema de informação de custos no setor público entrou na ordem do dia da administração pública brasileira por conta, principalmente, de dois movimentos: a Reforma do Aparelho do Estado e o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Entretanto, as inovações propostas por esses movimentos devem ser cotejadas com a natureza do setor público, a fim de que “custos no setor público” receba tratamento conceitual consistente e abordagem metodológica adequada e, com isso, consiga atingir plenamente seus objetivos e atender seus usuário. Este artigo abordará por meio de revisão bibliográfica e análise documental os seguintes tópicos: i) custos em debate no âmbito da administração pública brasileira; ii) natureza do setor público e contabilidade governamental; e iii) estruturação de sistema de informação de custos aplicado ao setor público. Recomenda-se que sejam aprofundados estudos prescritivos e descritivos de sistemas de custos aplicado ao setor público, a partir de conceitos e metodologias que considerem as especificidades da administração pública brasileira.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Sistema de Custos. Objetos de Custos.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>CUSTOS EM DEBATE NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>NATUREZA DO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>7</b>
<b>4</b>	<b>SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>11</b>
<b>4.1</b>	<b>O Sistema de Custos como um dos Sistemas de Informações Gerenciais.....</b>	<b>11</b>
<b>4.2</b>	<b>Custos no Setor Público: Definição, Objetivos e Objetos .....</b>	<b>11</b>
<b>4.3</b>	<b>Custos no Setor Público: Método e Sistema de Custeio .....</b>	<b>14</b>
<b>4.4</b>	<b>Custos no Setor Público: Elementos de Custos.....</b>	<b>14</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>15</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>16</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos 20 anos, esforços têm sido empreendidos para que a apuração, mensuração, análise e gestão de custos sejam efetivamente inseridas na cultura organizacional do setor público.

Tendo como tema “custos no setor público”, este artigo abordará por meio de revisão bibliográfica e análise documental: como “custos” entrou em debate no âmbito da administração pública brasileira; a natureza do setor público e contabilidade governamental; e aspectos conceituais e metodológicos que norteiam a estruturação de sistema de informação de custos aplicado ao setor público.

A revisão bibliográfica indica que - a despeito de já haver previsões normativas e iniciativas práticas anteriores aos anos 2000 – custos no setor público brasileiro passou a ser intensamente debatido, estudado e perseguido em decorrência de dois movimentos: Reforma do Aparelho do Estado (RAE) e Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (Convergência Contábil).

A RAE foi concebida com o objetivo de dotar a administração pública de um modelo gerencial e, em seu bojo, o princípio da eficiência ganhou relevo, sendo expressamente previsto na Constituição Federal (CF/88) e contemplado na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Como a análise da eficiência pressupõe o conhecimento dos custos incorridos, a informação de custos passou a ser condição imprescindível para o atendimento do princípio da eficiência administrativa.

Em momento posterior, o processo de Convergência Contábil levou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a publicar o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), em consonância com as diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Dentre outras alterações, esse conjunto normativo inseriu o subsistema de custos no sistema contábil do setor público.

Tanto o modelo gerencial preconizado pela RAE quanto a processo de Convergência Contábil reconheceram e levaram em consideração a natureza do setor público em suas proposições, aproximando-a do setor privado quando possível e distinguindo-a naquilo que lhe é peculiar.

Com isso, para que um sistema de informação de custos aplicado ao setor público atinja seus objetivos e satisfaça às necessidades de seus diversos usuários, sua estruturação

requer abordagens conceituais e metodológicas que vão além das aplicadas tradicionalmente em custos.

## **2 CUSTOS EM DEBATE NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

A despeito de já haver legislação anterior prescrevendo a apuração de custos para as entidades governamentais (SILVA, 2012), dois marcos regulatórios colocaram o tema “custos no setor público” definitivamente na pauta da administração pública nacional: o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP).

O novo paradigma da gerência pública surgiu para fazer frente ao “[...] problema fundamental do último quartel deste século: a crise do Estado” (BRESSER PEREIRA, 2001a, p.4). Ainda segundo o mesmo autor, “[...] Crise que se define, fundamentalmente, pela crise fiscal do Estado, pela crise do modo de intervenção da economia e do social, e pela crise do aparelho do Estado”. Bresser Pereira (Ibid., p. 5) ainda destacou sobre essa última crise – a do aparelho do Estado – que:

É a crise do aparelho estatal, que já sofria cronicamente do clientelismo e da profissionalização incompleta, mas que a partir da Constituição de 1988 vai sofrer do mal oposto: do enrijecimento burocrático extremo. A consequência dos dois males é a ineficiência e a má qualidade da administração pública central e dos serviços sociais do Estado. (grifo nosso)

Para enfrentar a ineficiência e a má qualidade da gestão foi elaborado em 1995 o PDRAE, “[...] cuja proposta básica é a de transformar a administração pública brasileira, de burocrática em administração pública gerencial”. (BRESSER PEREIRA, 2001b, p. 5).

Entende-se por aparelho do Estado a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, em seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e três níveis (União, Estados-membros e Municípios) (PDRAE, 1995, p. 12).

O Plano propunha uma “transição programada de um tipo de administração pública burocrática, rígida e ineficiente, voltada para si própria e para o controle interno, para uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento do cidadão” (PDRE, 1995, p. 13).

A busca pela eficiência administrativa ganhou destaque nesse cenário de reforma; no entanto, ficou constatada a falta de um elemento essencial de aferição: a informação de custos. Ribeiro Filho (1998), ao enfatizar a necessidade de construção de um “Estado

Gerencial” como “novo paradigma” da gestão pública, destacou a urgência da “mensuração e avaliação de desempenho”. Para Alonso (1999) esse novo modelo de gestão deveria buscar a “melhora do desempenho” e que “sem avaliação de resultados e de custos” ineficiências poderiam não ser evidenciadas. Coutinho (2000) caracterizou esse novo modelo como “administração pública voltada para o cidadão”, que deve nortear-se pela eficiência. Machado (2005), na mesma linha, preconizou que a reforma proposta buscou “a mudança do padrão burocrático de gestão para um padrão gerencial proativo”, em que os administradores necessitarão de “informações gerenciais” e que será imperioso o uso de “sistema de informação de custos” para auxiliar o processo decisório.

Ao mesmo tempo em que “eficiência” e “custos no setor público” fomentavam o debate no ambiente acadêmico, também ganhavam destaque no arcabouço jurídico. Por meio da Emenda Constitucional nº 19 de 1998 a eficiência passou a ser um dos princípios constitucionais da administração pública (MAUSS e SOUZA, 2008; p. 4). Logo depois, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) criou as condições objetivas para a persecução desse indicador, ao determinar a estruturação de sistema de custos, como se observa no trecho a seguir:

[...] a LRF estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Art. 50, § 3º in KHAIR, 2000: p. 105) e que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (Art. 4, Inciso I, letra “e” in KHAIR, 2000, p. 79 apud MACHADO, 2002, p. 14).

Dessa forma, a RAE, ao preconizar a eficiência como uma das condições norteadoras da atuação da administração pública, acabou por ser um dos movimentos a colocar “custos” incisivamente na pauta do setor público.

Por outro lado, em diversos países a contabilidade vem passando por um processo de convergência aos padrões internacionais. À frente desse processo está o *International Accounting Standards Board* (IASB) que emite as IFRS – *International Financial Reporting Standards*, cujo objetivo é “desenvolver, com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente” (IFRS, 2011 apud FREIRE et al., 2012). No Brasil, segundo Feijó e Bugarim (2008 apud VICENTE, MORAIS e PLATT NETO, 2012, p.2), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) “deflagrou o chamado processo de convergência no setor público ao instituir, por meio da Portaria CFC n.º 37/2004, o Grupo de Estudos voltado para a área pública brasileira”.

No âmbito do setor público, ficou estabelecido pela Portaria MF nº 184/2008 e pelo Decreto nº 6.976/2009 que a Secretaria do Tesouro Nacional - STN deve “promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente” (BRASIL, 2012, p.11). Com esse propósito a STN publicou, e vem atualizando, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, que pode ser descrito da seguinte maneira:

[...] O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, é alinhado às diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e está de acordo com a legislação que dá embasamento à contabilidade patrimonial no setor público e à normatização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade, conforme o Anexo I desta instrução. (BRASIL, 2013, p.4).

Entre as diversas alterações na contabilidade pública contidas no MCASP está a inclusão do subsistema de custos no sistema contábil do setor público conforme a “NBC T 16.2, em sintonia com o comando previsto no § 3º, inciso V, do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal [...]” (VICENTE, MORAIS e PLATT NETO, 2012, p.11).

Dessa forma, percebe-se que - se no final do século passado a temática “custos no setor público” havia sido colocado na pauta da administração pública nacional como condição de aferição da eficiência pública, preconizada pelo PDRAE – no final da primeira década deste novo século esse tema entrou definitiva e obrigatoriamente na ordem do dia do setor público com a edição das NBC T 16 e do MCASP.

### **3 NATUREZA DO SETOR PÚBLICO**

Como visto nos tópicos anteriores, há mais de duas décadas vem-se empreendendo ações para inserir e fomentar a mensuração e análise sistematizada de custos no setor público. Essas ações foram desencadeadas, principalmente, por dois movimentos: a RAE e a Convergência Contábil. Entretanto, a doutrina aponta que esses dois movimentos reconhecem a natureza precípua do setor público e levam em consideram suas características específicas nas inovações por eles propostas, à luz das Ciências da administração e Contábil.



### 3.1 A Ciência da Administração e o Setor Público

No contexto da Ciência da Administração - a despeito de haver tendência de aproximá-la da administração privada -, não se ignora que há na administração públicas características marcantes, indissociáveis e exclusivas. Isso fica evidenciado no PDRAE (BRASIL, 1995, p.14), ao alertar que os “os princípios e características [da administração pública] não devem ser confundidos com os da administração das empresas privadas” e que a “administração pública gerencial inspira-se na administração de empresa, mas não pode ser confundida com esta última” (Ibid., p.16). Osborne & Gaebler (1994, p. 21-23 apud ABRUCIO, 1997, p. 31) corroboram esse entendimento porque “A atividade governamental é entendida como algo com uma natureza específica, que não pode ser reduzida ao padrão de atuação do setor privado”; e para Motta (2013, p. 85) “As empresas privadas e as organizações públicas possuem características bastante distintas em termos de dinâmicas ou finalidades”.

### 3.2 A Ciência Contábil e o Setor Público

Já na Ciência Contábil, autores reconhecem não haver um padrão único que consiga conjugar teoria, regras e práticas contábeis universais, aplicadas indistintamente a todos os países e setores da economia, pois “a contabilidade [...] é reflexo do ambiente em que atua, estando vinculada a valores, sistemas políticos, econômicos e jurídicos do seu local de origem” (IKUNO et al., 2012, p. 144). Niyama (2005 apud NIYAMA et al., 2008, p.101) elenca que “a natureza da atividade econômica, o grau de sofisticação da sociedade e dos negócios, o estágio de desenvolvimento econômico, o padrão e a velocidade do crescimento econômico e a natureza do sistema legal de um país” contribuem para a “variedade de padrões contábeis existentes”.

Nessa mesma linha, Afonso (1999, p.7) constata que os “sistemas contábeis e orçamentários tradicionais têm-se tornado inadequados diante de tão drásticas mudanças no ambiente dos negócios públicos e privados”. Sobre as “divergências entre os modelos contábeis”, Nobes (1998 apud FREIRE et al., 2012, p.5) conclui que as variações dos modelos ocorrem no “nível das entidades”, podendo “ocorrer dentro de um mesmo país”.

Especificamente sobre contabilidade aplicada ao setor público, as MCASP além de considerar a delimitação territorial “internacional-nacional” no processo de convergência, também leva em conta a delimitação setorial “privado-pública”, pois essas normas:

[...] têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais. (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2009, p. 18).

Com efeito, o MCASP (BRASIL, 2012, p.11) ao se alinhar às diretrizes da NBC T SP e das IPSAS reconhece que o “processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas do País”. Isso está em conformidade com Machado (2005, p. 82) - pois para esse autor a “prática da contabilidade governamental é fortemente determinada pelas legislações econômica e financeira do setor público” -, e com Reis et al. (2007, p. 92), que revisando diversos autores conclui:

[...] a Contabilidade Pública é tida como o ramo da ciência contábil aplicado à Administração Pública, tendo como instrumento para a execução de seus fins as técnicas de registro e apuração contábeis geralmente aceitas, os princípios e as normas que lhe são pertinentes, de acordo com as normas gerais do Direito Financeiro, acrescido daqueles estabelecidos para que possa atingir os objetivos da gestão fiscal responsável. [...] Pode-se observar, de acordo com as explicações realizadas pelos autores citados [COSTA, 2000; SILVA, 2003; KAHOMA, 2003; AZEVEDO, 2004; BEZERRA FILHO; SLOMSKI, 2005] que a Contabilidade Pública constitui-se em um campo específico da Contabilidade Geral, sujeito a normas peculiares e com um tratamento diferenciado, em relação aos demais ramos da Ciência Contábil.

Corroborando esses autores, Carvalho e Slomski (2006, p. 2) assentam que:

Tanto os ativos como os demais elementos contábeis do setor governamental são, ao mesmo tempo, semelhantes em determinadas características e diferentes em outras, com relação aos elementos contábeis das organizações voltados para fins lucrativos. Isso não é de se estranhar, uma vez que as naturezas das atividades dos dois setores são distintas entre si.

Dessa forma, a bibliografia e os documentos pesquisados sinalizam que: (i) a administração pública possui características intrínsecas que a difere da administração das empresas privadas; (ii) os modelos contábeis são influenciados pelo ambiente em que são aplicados; e, por conta disso, (iii) a contabilidade aplicada ao setor público possui características específicas, que a promovem a um ramo distinto da contabilidade geral, pois - além de aplicar os Princípios de Contabilidade – também:

[...] esta sujeita ainda ao cumprimento de normas legais que contemplam exigências destinadas à efetuação de controle também sobre o orçamento público e sobre os atos praticados pelos administradores que possam apresentar reflexos no patrimônio. Nesse cenário se enquadram os Princípios de Direito Financeiro. (MOTA, 2009, p. 11).

Em conformidade com isso, o CFC reconhece que “O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público.” (CFC, 2008a, p. 3) e, indo além, a STN,

complementa que “é extremamente importante compreender os diferentes aspectos [contábil, patrimonial e fiscal] da contabilidade aplicada ao setor público” (BRASIL, 2012a, p. 4) e que:

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade (BRASIL, 2012b, p. 31).

Esse entrelaçamento entre contabilidade e orçamento encontra respaldo na doutrina contábil-pública. Silva (2000, p.176) enxerga que “a contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, [...]”. Machado (2005, p.86) - citando os autores Lima (2000), Slomski (2001) e Machado Jr (1995) - conclui que as posições aparentemente divergentes sobre os “aspectos” da contabilidade pública espelham a “complexidade do objeto e da técnica de escrituração da contabilidade governamental brasileira”. Já Mota (2009, p. 226) afirma que “a Contabilidade Pública deve assumir outras funções de controle que extrapolam o universo patrimonial, alcançando outros objetos: orçamento e atos administrativos” e Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p.8) reconhecem que “há uma estreita relação entre os sistemas de orçamentação e de Contabilidade”.

De mais a mais, diversos autores apontam que o próprio conceito de patrimônio requer adequação quando aplicado ao setor público, pois sua composição, mensuração e revelação contábil dependerão do tipo do bem, segundo classificação do novo Código Civil – se bens de uso comum, bens de uso especial ou bens dominicais - (MOTA, 2009, p. 273). Nesse sentido, Kashiwakura (1997, p. 4) alerta para “uma distinção relevante a ser feita entre patrimônio público e patrimônio contábil dos órgãos das Entidades da Administração Pública” quanto aos bens de uso comum. Segundo a NBC T 16.10 (CFC, 2008b, p. 5), os bens de uso comum “que absorveram ou absorvem recursos públicos” devem ser revelados contabilmente; já o MCASP, em seus Procedimentos Contábeis Patrimoniais, (BRASIL, 2012b) assevera que, dentre os bens de uso comum, os Ativos de Infraestrutura devem ser reconhecidos e mensurados pela contabilidade e que os Bens do Patrimônio Cultural tem o reconhecimento e a mensuração facultada. Diversos autores (CARVALHO e SLOMSKI, 2006; LIMA et al., 2011; SOUZA e SILVA, 2012) reconhecem o caráter controverso, apontam para a escassez de estudos e recomendam mais pesquisas sobre o reconhecimento e mensuração contábil de bens de uso comum.

As citações arroladas até aqui sinalizam que contabilidade do setor público apresenta componentes próprios que a distinguem como um ramo à parte da contabilidade geral, principalmente, nos seguintes pontos: (i) além dos princípios contábeis, também segue as

normas de direito financeiro; (ii) além do patrimônio, também faz registros do orçamento e de atos administrativos potenciais; e (iii) fazer distinção entre “patrimônio público” e o “patrimônio contábil das entidades da Administração Pública”.

#### **4 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

A estruturação de Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) - em bases contábeis e como premissa para a adoção de um modelo gerencial para a administração pública - requer “tratamento conceitual” (CFC, 2011, p. 2) e abordagem metodológica adequados, que se conformem à natureza do setor público, de forma a atingir os seus objetivos.

##### **4.1 O Sistema de Custos como um dos Sistemas de Informações Gerenciais**

Modernamente o sistema custos se insere no contexto de sistema de informações gerenciais (MARTINS, 1982; LEONE, 1994; KASHIWAKURA, 1997; SILVA, 1997; AFONSO, 1998; CREPALDI, 1998; ALONSO, 1999; MAUSS e SOUZA, 2008). Nesse contexto, Leone (1994, p. 27-28) destaca que “todo sistema de informação deve ter destinação certa” porque as informações são “criadas, montadas e endereçadas exclusivamente para atender às diferentes necessidades gerenciais” e sobre sistema de custos diz que “se estabelecem custos diferentes para atender a finalidades diferentes”. Especificamente sobre setor público, o CFC (2011, p. 3) “destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais”.

##### **4.2 Custos no Setor Público: Definição, Objetivos e Objetos**

Sobre a conceituação de custos, Matz apud Leone (1994, p. 47) diz que “não é fácil encontrar uma definição ou explicação que não deixe dúvida quanto a seu significado”. Para Klauser (1976, p. 20 apud LEONE, Ibid., p. 48) “custos é o consumo de valores para determinados fins”. Já para Leone (Ibid., p. 50) custos “é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”; Atkinson et al. (2000, p. 125 apud SANTOS 2011, p. 3) “conceitua custos como sendo ‘o valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros’”. Martins (1982, p. 20), ressaltando não ter a “pretensão de

resolver o impasse ou conseguir generalizar a terminologia de Custos”, propõe a seguinte definição de custos:

Custo – Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.

O conceito apresentado por Martins é citado por diversos autores que abordaram custos no setor público, dentre eles: Alonso (1999, p. 56); Machado (2005, p. 130); Mauss e Souza (2008, p. 24); Pigatto et al. (2010, p. 10); Machado e Holanda (2010, p. 10). Entretanto, esse conceito se origina e remete aos “custos industriais” (MARTIS, *ibid.*, p. 23), cuja aplicação primeira era a “avaliação de estoque e apuração do resultado” (MARTINS, *ibid.*, p. 17; CREPALDI, 1998). Porém, Machado (*Ibid.*, p. 73 e 121) aponta a “inexistência das medidas de lucro no setor público” e que “o pressuposto é a inexistência de estoques de serviços ou produtos em processamento e/ou acabados”.

Diante disso, acabe refletir sobre a pertinência da aplicação desses conceitos de custos (originariamente privados, industriais e com foco na avaliação de estoque e apuração de resultado) no setor público, pois, segundo Carvalho e Slomski (2006, p. 2):

Tal observação [de que o setor público tem natureza distinta do setor privado] tem levado pesquisadores como Lapsley (1988) e Pallot (1992) a se manifestarem em favor do desenvolvimento de conceitos, definições, classificações e de significados apropriados para os elementos da contabilidade governamental. Em outras palavras, esses autores têm advogado contra a importação, por parte do setor governamental, de teorias construídas para o setor privado.

Nessa linha, Santos (2011, p. 3) – partindo do conceito de Atkinson e de Martins – define custos como “medida do esforço da entidade na geração de bens ou serviços”; e o MCASP – Parte II, como “o consumo de recursos” (BRASIL, 2012b, p. 108).

A definição de custos para o setor público deve levar em conta os objetivos de sua apuração. Esses objetivos são trazidos pela NBC T 16.11 (CFC, 2011, p. 3):

a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Percebe-se que esses objetivos voltam-se menos para a “mensuração de estoques e resultados” e mais para o “controle e tomada de decisão”, para “missão gerencial” de um sistema de custos (MARTINS, 1982, p. 17; CREPALDI, 1998, p. 18; MAUSS e SOUZA,

2008, p. 19). Essa constatação é fundamental para o correto tratamento conceitual e para a adequada abordagem metodológica de custos no setor público. Com efeito, Martins (Ibid., 17) aponta que “as regras e os princípios geralmente aceitos para a Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para o fornecimento de dados para a administração” e que “são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver esse outro potencial [gerencial]”, chegando a utilizar “outros dados não compatíveis com os princípios adotados pela Contabilidade Geral” (Ibid., 246).

Em consonância com esse entendimento, Afonso (1998, p. 27) esquematizando o sistema de contabilidade de custos o divide em dois subsistemas: um de contabilidade de custos, cuja finalidade é a “geração de relatórios baseados nos princípios contábeis”; outro, de contabilidade gerencial – de planejamento e controle -, que tem como finalidade a “geração de relatórios baseados na tomada de decisão”. Da mesma forma, Mauss e Souza (2008, p. 16), apresentando sistema de informação contábil aplicado a entidades públicas, propõe a subdivisão em contabilidade financeira - que “segue os princípios fundamentais, normas profissionais e legalidade” - e contabilidade gerencial – que é pautado pela “relevância da informação para tomar decisão”.

Dos objetivos do SICSP, relacionados anteriormente, surgem os objetos de custos: “produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade” (CFC, 2011, p. 3).

O MCASP – Parte II (BRASIL, 2012b, p. 107) prescreve que “conforme a legislação define, a informação de custos deve subsidiar os gestores tendo como objeto de custo os programas e as unidades da Administração”. Se se considerar que os objetivos principais do sistema de custos no setor público são “o controle e a tomada de decisão”, o MCASP acerta ao evidenciar como objetos primários as unidades administrativas e os programas de governo, pois: de acordo com Martins (1982, p. 290), “já que o objetivo em mira é o Controle, não seria mais lógico fazermos as análises por Departamento, já que sobre estes a identificação das pessoas responsáveis é imediata, [...]?”; o próprio autor responde: “De fato, essa ideia de se trabalhar com Departamentos é realmente mais válida para essa finalidade [controle]”; por outro lado Martins (Ibid., p. 303) destaca “que o Orçamento é a grande arma global de controle”; nesse sentido, Machado (2005, p. 207) - após evidenciar que “o programa é o elemento que liga o plano de governo ao sistema orçamentário, sendo também o principal foco de atenção quando se trata de avaliar o impacto das ações governamentais” – conclui que “o programa (e seu detalhamento: projeto e atividade) converte-se, então, no principal objeto de custo do sistema aqui proposto”.

### 4.3 Custos no Setor Público: Método e Sistema de Custeio

Ainda sobre o viés gerencial, Leone (1994, p. 35) destaca que “se a administração estiver interessada em obter melhores informações de custos para o planejamento e tomada de decisão, terá de adotar o critério de custeamento direto”. Na mesma linha, Silva (2011, p. 37) - defendendo a adoção do método de custos diretos pela administração pública – justifica:

A aplicação do método dos custos diretos tanto na administração pública, como na área empresarial decorre da deficiência do método dos custos completos para auxiliar o processo decisório. Este aspecto foi defendido por GILBERT<sup>1</sup> depois de anotar que ‘a precisão dos valores obtidos é falaciosa, já que a confiabilidade das regras de repartição dos custos é limitada’, e apresentar uma crítica severa ao método dos custos completos que apresentam resultados de difícil utilização gerencial.

Sobre o sistema de custeio, Machado (2005, p. 147), em seu modelo proposto, assenta que “custo histórico é elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública”.

Para fazer frente aos dois objetos primários e gerais (unidades administrativas e programas governamentais) a estruturação de sistema de informação de custos aplicado ao setor público exigirá sistemas de acumulação diferenciados. Machado e Holanda (2010, p. 809), discorrendo sobre programas de governos, apontam que “tendo presente a conceituação de projeto e atividade no setor público, pode-se concluir que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem, e o custo da atividade, acumulado por processo”. Já para as unidades administrativas, é natural que a acumulação se dê por processo.

Tendo em vista esses dois objetos, cabe definir quais são os menores componentes de acumulação de custos. Para as unidades administrativas, “a criação de Centros de Custos [...] permite dividir a Entidade ou Departamento em unidades de mensuração de custos [...]” (SILVA, 2011, p. 65); quanto aos programas de governo, os menores componentes de mensuração são o projeto e a atividade.

### 4.4 Custos no Setor Público: Elementos de Custos

Cabe, então, analisar quais são os elementos de custos a integrar esses componentes de acumulação. Segundo a NBC T 16.11 (CFC, 2011, p. 8), o “SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado”. Desta forma, percebe que haverá: (i) elementos comuns, integrantes de todos os

três componentes de acumulação (centro de custos, atividade e projeto), por exemplo: mão-de-obra e insumos; e (ii) elementos específicos de alguns componentes de acumulação, por exemplo: depreciação (elemento de custo dos centros de custos); obras e equipamentos (elementos de custos exclusivos dos projetos).

Sobre obras e equipamentos cabem as seguintes considerações: Como citado anteriormente, o sistema de acumulação proposto por Machado (2005, p. 207) para projetos é o “por ordem”. Essa posição encontra respaldo em Leone (1994, p. 251), que – ao elencar os tipos de ordem de produção – cita a ordem de obras para “[...] executar uma obra como um armazém, um galpão ou equipamento, uma máquina [...]” em que “[...] serão acumulados todos os custos necessários para a realização da obra [...]” e “[...] uma vez terminado o trabalho, os custos são analisados e transferidos no total para uma conta do Ativo Imobilizado, pois o produto final será um item permanente”. Dessa forma, será possível “conhecer o custo do metro da linha” de um projeto de metrô exemplificado por Alonso (1998, p. 8); Mauss e Souza (2008, p. 42) também compartilham desse entendimento ao escrever que “para o custeio de projetos como a construção de uma rede de água potável ou de uma estrada [...] deve ser utilizado o sistema por ordem de serviço”; nessa linha também se posicionaram Machado e Holanda (2011, p. 810), citando que “[...] o setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada.” e que “os custos relativos a essa obra devem ser acumulados [...] até que a obra termine”; e para Silva (2011, p. 33):

Os custos de investimentos e os custos operacionais devem ser claramente separados, porque eles são administrados de modo fundamentalmente diferente. Os custos de investimentos, uma vez acumulados, dão origem a um ativo gerador de benefícios efetivos ou potenciais futuros indicando sua disponibilidade para serem utilizados em mais de um ciclo produtivo. [...] Assim todos os custos associados com a aquisição de equipamentos e instalações devem ser apropriados em contas do ativo. São custos dos quais resultam ativos cujos benefícios serão acumulados para utilização e consumo em mais de um ciclo de produção de bens e serviços.

## 5 CONCLUSÃO

O ponto central na estruturação de sistema de informação de custos aplicado ao setor público passa pelo atendimento de seus objetivos, propostos na NBC T 16.11. Esse sistema desempenhará um duplo papel, atendendo a usuários distintos e operando de forma diferente e complementar: primeiramente, alimentará - via variação patrimonial diminutiva - o subsistema de custos integrante do sistema contábil público e, nesse papel, estará alinhado aos princípios contábeis; numa outra atuação mais ampla, será fornecedor de informações



gerenciais, que se presta a subsidiar o controle e a tomada de decisão e que poderá alimentar o subsistema patrimonial do sistema contábil público - com o fornecimento do valor de ativos a serem imobilizados. Diante disso, resta o desafio posto aos estudiosos e operadores das finanças públicas de desenvolver estudos prescritivo-descritivos de estruturação de sistema informacional integrado ao sistema contábil público, cujo tratamento conceitual e abordagem metodológica considerem a natureza do setor público e o entrelaçamento entre contabilidade e orçamento imposto pelas normas de Direito Financeiro.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente.** Cadernos ENAP, Brasília, n. 10, p. 52, 1997.

AFONSO, R. A. E. **A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público.** III Prêmio STN de Monografia. Brasília, 1998.

ALONSO, M. **Custos no Serviço Público.** Revista do Serviço Público, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado.** Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1995.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público.** Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova a Parte Geral. 2012a.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público.** Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova a Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 2012b.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução de Procedimentos Contábeis.** IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade. 2013

BRESSER PEREIRA, L. C. **A reforma do aparelho do Estado e a Constituição brasileira.** Texto para Discussão, n.1, Brasília. ENAP, 2001a.

\_\_\_\_\_. **A administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado.** Texto para Discussão, n.9, Brasília. ENAP, 2001b.

CARVALHO, E. M.; SLOMSKI, V. **Bens Públicos de Infraestrutura: um estudo crítico-dialético das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil.** In: 30º ENCONTRO ANPAD, 2006, Salvador. Anais eletrônicos... Salvador: ANPAD, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Resolução CFC Nº. 1.128/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. 2008a.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Resolução CFC Nº. 1.137/08, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.11 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. 2008b.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Resolução CFC Nº. 1.366/11, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.10 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011.

COUTINHO, M. J. V. **Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico conceitual.** Revista do Setor Público, Brasília, ano 51, n. 3, jul./set. 2000.

CREPALDI, S. A. **Custos: Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, D. V. et al. **Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum.** Revista Ambiente Contábil, Natal, v. 3, n. 2, p. 34-44, jul./dez. 2011.

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

REIS, L. G. et al. **A pesquisa brasileira em Contabilidade do Setor Público: uma análise após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Revista de Informação Contábil, Ribeirão Preto, vol. 1, n. 1, p. 89-101, set. 2008.

FREIRE M. D. M. et al. **Aderência às Normas Internacionais de Contabilidade pelas empresas brasileiras.** Revista Contabilidade e Organização, Ribeirão Preto, vol. 6, n. 15, p.4-22, mai./ago. 2012.

IKUNO, L. M. et al. **Contabilidade internacional: uma análise da produção científica nos principais periódicos internacionais da área - 2000 a 2009.** Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, v. 6, n. 15, p. 143-163, mai./ago. 2012.

KASHIWAKURA, H. K. **A contabilidade gerencial aplicada ao orçamento-programa como instrumento de avaliação de desempenho.** II Prêmio STN de Monografia: Brasília, 1997.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** Brasília: ENAP, 2005.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1982.

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

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

MOTTA, P. R. M. **O Estado da arte da Gestão Pública**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 53, n. 1, jan./fev. 2013.

NIYAMA, J. K. et al. **Conhecimento de Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: estudo da oferta nas Instituições de Ensino Superior das capitais brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações, Ribeirão Preto, vol. 2, n. 2, p.100-117 jan./abr. 2008.

PIGATTO, J. A. M. et al. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p. 821-837, jul./ago. 2010.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Controle Gerencial para entidades da administração pública**. II Prêmio STN de Monografia: Brasília, 1998.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Brasília. 2011.

SOUZA, F. J. V; SILVA, M. C. **Bens públicos: análises de registros contábeis dos bens de uso comum**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Salvador, v. 2, n. 3, p. 73-85, set./dez. 2012.

SOUZA, W. V. **Sistema de informação de custos do governo federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema**. In: IV CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2011, Brasília. Anais eletrônicos... Brasília: CONSAD, 2011.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. **A reforma na Contabilidade Pública brasileira e o processo de Convergência: implicações e perspectivas**. Revista de Informação Contábil, Recife, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun. 2012.