

Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público Brasileiro

Conceptual Model of Costs Information System Applied to the Brazilian Public Sector

Artigo recebido em : 02/09/20 e aceito em: 08/07/21

Isac de Freitas Brandão

Baturité – CE
Doutor Administração e Controladoria pela UFC¹
Professor do IFCE²
isac.freitas@ifce.edu.br

RESUMO

Sistemas de informação de custos são instrumentos importantes na busca por maior eficiência e economicidade na administração pública, pois medem os custos de produtos e serviços disponibilizados à sociedade e fornecem a medição de indicadores de eficiência para o uso de recursos públicos. No entanto, a falta de uniformidade entre os sistemas implementados no Brasil dificulta a comparabilidade entre entidades, um dos atributos necessários para a informação de custos do setor público. Este trabalho propõe um modelo conceitual de sistema de informações de custos que pode ser aplicado ao setor público brasileiro. Com base nas experiências do Banco Central do Brasil, da Secretaria de Finanças do Rio Grande do Sul e do Governo Federal do Brasil, o modelo proposto foi construído seguindo a metodologia do custeio baseado em atividades. Esse modelo mede os recursos consumidos por cada setor da estrutura organizacional da entidade, os custos das atividades realizadas em cada setor e os objetos de custo finais (produtos e serviços), além de indicadores de eficiência no uso de recursos públicos. O uso de sistemas de informação de custos com modelos conceituais padronizados, como o proposto neste estudo, favorece a comparabilidade do desempenho das diversas entidades do setor público, contribuindo para a transparência, o controle externo e a tomada de decisões gerenciais.

Palavras-chave: Sistema de informação de custos. Contabilidade aplicada ao setor público. Custeio baseado em atividades.

ABSTRACT

Cost information systems are important instruments in the pursuit for greater efficiency and economy in the public administration, as they measure the costs of products and services made available to society and provide the measurement of efficiency indicators for the use of public resources. However, the lack of uniformity between the systems implemented in Brazil difficult the comparability between entities, one of the necessary attributes for public

sector cost information. This work proposes a conceptual model of cost information system that can be applied to the Brazilian public sector. Based on the experiences of the Central Bank of Brazil, the Secretariat of Finance of Rio Grande do Sul and the Federal Government of Brazil, the proposed model was built following the methodology of activity-based costing. This model measure the resources consumed by each sector of the organizational structure of the entity, the costs of the activities carried out in each sector and the final cost objects (products and services), in addition to indicators of efficiency in the use of public resources. The use of cost information systems with standardized conceptual models, such as the one proposed in this study, favors the comparability of the performance of the various public sector entities, contributing to transparency, external control and managerial decision-making.

Keywords: Cost information system. Accounting applied to the public sector. Activity-based costing.

1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº. 19/1998 acrescentou ao rol dos princípios constitucionais da Administração Pública o princípio da eficiência. A inclusão deste princípio no texto constitucional veio ressaltar a importância da eficiência dos atos dos agentes públicos, inclusive daqueles que implicam em gasto de dinheiro público. Mas, como medir esta eficiência se, ao contrário do setor privado, a contabilidade da maior parte dos entes do setor público não mede nem sequer os custos dos produtos e serviços públicos? Alonso (1999) destaca que a falta de um sistema de avaliação de resultados e de custos abre margem para a administração pública encobrir ineficiência. Neste sentido, a contabilidade de custos auxilia o gestor público na busca por eficiência e economicidade (CHAN, 2003; VERBEETEN, 2011). Ademais, a adoção de um sistema de informação de custos pela administração pública favorece a transparência do gasto público e evita o descontrole das finanças públicas (RESENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

No Brasil, o uso da contabilidade de custos por entidades governamentais ainda não está consolidado. Somente em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº. 16.11 (NBC T 16.11), que versa sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público. O Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), segundo o CFC (2018), deve processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade, devendo ser adotado por todas as entidades públicas. O SICSP deve ter um tratamento conceitual que atue com múltiplas dimensões, permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do

¹ UFC - Universidade Federal do Ceará - Fortaleza - CEP. 60020-181

² IFCE - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará - Fortaleza - CE, 60040-531

setor público (CFC, 2018). Ademais, a informação que deve ser gerada pelo SICSP deve apresentar os atributos: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade (CFC, 2018).

Nas últimas décadas tem-se observado crescimento no número de experiências de implantação de sistemas de informação de custos em entidades do setor público brasileiro, sejam elas da administração direta, autárquica ou fundacional. São exemplos autarquias, como o Banco Central do Brasil (BCB), empresas públicas, como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios), entidades da administração direta, como a Prefeitura do Rio de Janeiro, ou apenas órgãos dessas entidades, como a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ – RS).

Dentre os sistemas de informação de custos, implantados na administração pública brasileira, talvez o mais abrangente seja o Sistema Integrado de Custos do Governo Federal, que interliga as informações dos sistemas estruturantes aos sistemas de cada órgão por meio de custeio direto, sem a alocação de custos indiretos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Embora este sistema represente um avanço nas discussões sobre custos no setor público brasileiro, o montante de custos indiretos no setor público é um aspecto que dificulta a real mensuração dos custos de produtos e serviços prestados à população.

A falta de uniformidade no tratamento dos custos entre os órgãos é outro ponto que merece análise. Entre os órgãos que já implantaram sistemas de gestão de custos verifica-se que há uma diversidade de métodos e modelos de sistemas aplicados, vendo-se em alguns o uso do orçamento como base de dados, em outros os sistemas gerenciais ou patrimoniais; umas entidades utilizam o custeamento por absorção, outras o custeio direto ou o Activity-Based Costing (ABC). Não existe uma unidade nem mesmo entre os objetos de custo, que chegam a ser diferentes mesmo em entidades que prestem os mesmos serviços.

Para Cardoso, Aquino e Bitti (2011), deve haver uma regulação sobre os procedimentos para a mensuração dos custos de objetos semelhantes, ainda que produzidos por entidades distintas, para fins de comparabilidade, sem prejuízo da flexibilização e granularidade, necessárias para atender às necessidades informacionais peculiares de cada órgão/entidade. Em Portugal, por exemplo, já existem desde o início do século modelos prontos para serem aplicados em diversas entidades, como escolas e hospitais (CARVALHO, COSTA; MACEDO, 2008).

Dentro desta problemática, o presente trabalho tem por objetivo propor um modelo conceitual de sistema de custos que possa ser aplicado às diversas entidades governamentais, capaz de atender às recomendações da NBCT 16.11.

Para tanto, se realizou uma pesquisa de cunho documental e bibliográfico em estudos anteriores que desenvolveram modelos e sistemas de custos aplicados a entidades governamentais, bem como em experiências relatadas através de sítios eletrônicos destas entidades. Com base nas recomendações da NBC T 16.11 e nos modelos do Banco Central do Brasil [BCB] (BCB, 2004; FARIA, 2012), da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (BEULKE; BERTÓ, 2005) e do Governo Federal (MACHADO; HOLANDA, 2010; STN, 2017, 2018) elaborou-se um modelo conceitual de sistemas de custos, considerando o regime de competência e utilizando o método de custeio ABC.

2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A inclusão da eficiência entre os princípios constitucionais a serem seguidos por União, Estados e Municípios criou um novo paradigma para a administração pública brasileira: por não haver critérios objetivos de mensuração dos preços e custos dos serviços públicos, não é tão fácil de avaliar a eficiência nas entidades governamentais como é feita no setor privado (SLOMSKI, 2007). Para melhorar desempenho das entidades governamentais são necessários sistemas gerenciais que contemplem medidas de custos e resultados (ALONSO, 1999).

Dentre os motivos que podem ser citados para a implantação da contabilidade e gestão de custos nas entidades governamentais, o fato de a apuração e divulgação dos custos dos serviços públicos propiciar aos gestores, tribunais de contas e à sociedade em geral medidas de desempenho do uso dos recursos públicos constitui-se o mais relevante. Como afirma Alonso (1999): “A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados”.

Silva (2002) aponta também que a falta de um sistema de custos e de indicadores que avaliem os resultados dificulta a fiscalização operacional da administração pública. Para Piscitelli (1988), a ausência de sistemas de custos prejudica o planejamento governamental, uma vez que dificulta a fixação de medidas de desempenho. A tomada de decisão com base na contabilidade de custos é outro fator que justifica sua implementação no setor público (LOVATO et al., 2016; OLIVEIRA; SILVA; BRUNI, 2012). Para Giacomoni (2002), o sistema de mensuração de insumos e produtos realiza comparações e cria medidas que favorecem a tomada de decisões no processo orçamentário. Neste sentido, além da transparência, o uso da contabilidade de custos facilita o processo de planejamento interno das entidades públicas, na sua busca pela eficiência, eficácia e efetividade (RESENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010).

Internacionalmente, uma série de reformas políticas e administrativas na administração pública de vários países, associadas à *accountability* e melhores práticas organizacionais, denominada de Nova Administração Pública, ou *New Public Management* (NPM) (HOOD, 1995; GROOT; BUDDING, 2008), vêm contribuindo para a disseminação do uso da contabilidade de custos por entidades governamentais (SILVA, 2007). Hood (1991) elenca entre as dimensões da NPM os padrões explícitos de mensuração do desempenho, o que está diretamente relacionado à contabilidade de custos (STEINER, 2000). Segundo Silva (2007), a NPM procura reduzir as diferenças de desempenho entre o setor público e privado, através da substituição da ênfase atual, voltada para a responsabilidade do processo (eficiência), por uma ênfase em termos de resultado (eficácia). Para tanto, a contabilidade torna-se peça fundamental para medir este desempenho e o uso da contabilidade de custos aliada à adoção do regime de competência pode reduzir as diferenças gerenciais existentes entre o setor público e privado.

Muitos países já se utilizam de filosofias pregadas pela NPM, como Nova Zelândia, Alemanha, Holanda e Reino Unido (GROOT; BUDDING, 2008). Nesses países, o regime de caixa deu lugar ao regime de competência em grande

parte das entidades governamentais, além de disporem de sistemas de informação e controle de custos (SILVA, 2007). No Brasil, embora tenha se buscado implementar desde 1995 os princípios da NPM, ainda existem práticas patrimonialistas e burocráticas (LEÃO FILHO; NASCIMENTO, 2010).

Legalmente a apuração de custos por entidades governamentais já é prevista em vários dispositivos da legislação brasileira. A Lei nº. 4320, de 1964, em seu artigo 99, já destacava a obrigatoriedade da manutenção de uma contabilidade que determinasse os custos dos serviços públicos industriais. Esta norma, entretanto, restringia a apuração dos custos aos serviços de natureza industrial. Tal inadequação foi retificada através do Decreto-Lei nº. 200, de 1967, que expandiu esta obrigação a todos os serviços públicos.

A Constituição Federal de 1988 veio trazer avanços no que tange à preocupação com a eficiência e eficácia da gestão pública. A existência de controles internos e externos e a maior preocupação com o planejamento orçamentário são exemplos destes avanços. Mas não houve nenhuma menção à apuração dos custos dos serviços públicos.

Da promulgação da Constituição Federal de 1988 até o fim da década de 90 não houve novos dispositivos legais que impusessem à administração pública o uso da contabilidade de custos. Apenas em 2000, com a publicação da Lei Complementar nº. 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ficou mais clara esta exigência. Franco et al. (2013) elencam os dispositivos da LRF que dispõem sobre esta matéria:

a) A alínea “e” do inciso I de seu artigo 4º, que determina a existência de normas relativas ao controle de custos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento do planejamento orçamentário que orienta a elaboração do orçamento anual;

b) O parágrafo 3º do artigo 50, que determina o uso de um sistema de custos pela administração pública capaz de acompanhar a gestão dos sistemas orçamentário, patrimonial e financeiro;

c) E o inciso V do parágrafo 3º do artigo 59, que versa sobre a necessidade de os Tribunais de Contas alertarem aos Poderes públicos acerca de “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas”.

Além dos citados, outros dispositivos legais já preveem a utilização da contabilidade de custos na administração pública brasileira. O que falta são decretos que regulamentem estes dispositivos, capazes de explicar como deve ser a implantação dos sistemas de custos nas entidades governamentais.

No âmbito profissional, o CFC regulamentou o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, com aplicação a partir do exercício de 2012, através da NBC T 16.11. A norma destaca a necessidade de alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços disponibilizados pelas entidades governamentais, a utilização do regime de competência na apuração dos custos para subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico e a uniformidade no registro dos custos, a fim de se facilitar a comparabilidade entre as distintas instituições com características diferentes. A norma indica que as informações de custos no setor público devem ter os atributos: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade.

No meio acadêmico, os estudos sobre custos no serviço público, no Brasil, têm focado em estudos de caso

ou propõem modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos, diferentemente da literatura internacional, que vem buscando, prioritariamente, as causas e as consequências da adoção de sistemas de custos por entidades governamentais (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011). Prevaecem na literatura nacional estudos de custos nas áreas de saúde pública e educação, utilizando o método de custeio ABC (SCARPIN; SÖTHE; KREUZBERG, 2012; CARNEIRO et al., 2014).

Dentre os trabalhos em que se discute a utilização de modelos gerais de sistemas de informação de custos para o setor público, Luque et al. (2008) apresentam uma sistemática de análise e apuração de custos dos serviços públicos adaptada ao sistema orçamentário, de acordo com as óticas do nível administrativo, da classificação funcional-programática da despesa e inter-relação dessas duas categorias, por meio de custeio variável. Alves e Francez (2005) também sugerem que a apuração dos custos públicos seja direcionada para complementar o sistema orçamentário, mensurando custos dos programas e ações do governo, além de outras informações adicionais, como custos de serviços e departamentos específicos. Entretanto, os autores argumentam que as características do custeio ABC apresentam melhor adequação ao setor público (ALVES; FRANCEZ, 2005).

Pigatto et al. (2010), por outro lado, defendem a utilização da contabilidade por competência no sistema de custos do setor público brasileiro, arguindo que o regime financeiro e o regime de caixa podem gerar informações distorcidas. Nesta linha de pensamento, Fernandes e Bezerra Filho (2016) propuseram diretrizes para a implementação de um modelo de mensuração e acumulação de custos com base no regime de competência, utilizando informações do subsistema patrimonial e obedecendo aos princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

Machado e Holanda (2010), ao explanarem o SIC do Governo Federal, argumentam que a fase de liquidação da despesa deve ser o ponto de partida para a inserção da variável no sistema de custos, diferentemente do sistema de contabilidade misto aplicado até então no setor público brasileiro, que reconhece a despesa no momento do empenho. Ademais, os autores sugerem a realização de ajustes contábeis orçamentários e patrimoniais, para a correta identificação dos custos do período (MACHADO; HOLANDA; 2010).

É perceptível a necessidade da implantação de sistemas de custos em toda a administração pública brasileira, para medir a eficiência dos serviços prestados, dar maior transparência ao uso dos recursos públicos, cumprir dispositivos infraconstitucionais da legislação brasileira e otimizar o processo de tomada de decisão de gestores públicos. Entretanto, o que se vê são experiências isoladas, com diferentes metodologias de custeamento, que se baseiam, muitas vezes, na execução orçamentária, que não evidenciam o real consumo dos recursos empregados.

Diversos fatores dificultam a implementação do sistema de informação de custos no setor público. Em pesquisa com especialistas brasileiros, Monteiro e Pinho (2016) identificaram como barreiras a esta implementação: falta de vontade política, falta de treinamento dos servidores públicos, remuneração e rotatividade dos profissionais do setor, o sistema de informática utilizado, despreparo dos municípios e suas dificuldades, falta de cultura de controle de custos, falta de cobrança de exigência dos órgãos de controle e carência de uma contabilidade patrimonial

adequada. Internacionalmente, Messias, Ferreira e Soutes (2018) analisaram estudos realizados em diferentes países e identificaram quatro fatores que dificultam esta implementação: não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico; escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos; alta burocratização e normatização características do setor público; e, busca por legitimação social por parte dos gestores, o que desvia o objetivo do sistema de gestão de custos.

Por estes e outros motivos a implementação de sistemas de custos no serviço público é dificultada, principalmente quando se pensa em um único modelo conceitual, visto que a natureza das atividades desenvolvidas e dos serviços prestados pelas diversas entidades que compõe o setor público brasileiro são bastante singulares, existindo, por exemplo, dentro da mesma prefeitura, políticas de saúde, educação, transporte, cultura etc. O objetivo do presente trabalho não é apresentar um modelo conceitual pronto, mas que possa servir de parâmetro e, adaptado às necessidades de cada entidade, servir de base para a formulação de sistemas de custos padronizados.

3 METODOLOGIA

Segundo a tipologia preconizada por Collis e Hussey (2005), este estudo se enquadra como uma pesquisa descritiva, qualitativa, básica e indutiva. Embora tenha objetivo de relatar o resultado de uma investigação científica, o caráter crítico e subjetivo deste trabalho permite classificá-lo também como um ensaio teórico (BRITTO, 2011). Partindo-se da problemática da falta de um padrão das informações de custos nas diversas entidades da administração pública, o que dificulta a comparabilidade, buscou-se desenhar um modelo conceitual genérico que pudesse ser adaptado às necessidades peculiares de cada órgão/entidade, sem perder a uniformidade e capacidade de comparabilidade.

Inicialmente realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental, analisando diversas experiências de implantação de sistemas de custos em entidades governamentais, em casos relatados por meio de artigos científicos e sítios eletrônicos dos órgãos que têm sistemas de gestão de custos implementados. Desta pesquisa foram selecionados três modelos que serviram de base para a construção do modelo conceitual proposto neste trabalho. Em seguida, procedeu-se à construção do modelo conceitual de custos aplicado ao setor público brasileiro, observando as diretrizes constantes na NBC T 16.11.

4 RESULTADOS DA PESQUISA BIBLIOGRÁFICA E DOCUMENTAL

Durante a pesquisa bibliográfica realizada, vários foram os modelos de sistemas de custos estudados. Dentre eles, três experiências foram escolhidas para servir de base para a construção do modelo conceitual desta pesquisa, pelas características de seus modelos conceituais e aplicabilidade a outros órgãos/entidades: a do Banco Central do Brasil (BCB), da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ-RS) e do Governo Federal. A seguir

serão descritas as principais características destes três sistemas de informação de custos.

4.1 Banco Central do Brasil

As informações relatadas neste item foram extraídas de documento oficial disponível no site do BCB, elaborado pela equipe de Consultoria de Custos e Informações Gerenciais do Departamento de Planejamento e Orçamento do BCB, em 2004. Também foi consultado o trabalho de Faria (2012), em que se estudou o sistema de custos do BCB.

O projeto desenvolvimento e implementação do sistema de custos do BCB foi iniciado em 2000, com a criação de um grupo de estudos encarregado de indicar a metodologia a ser aplicada. Ao final dos estudos, concluiu-se que a metodologia do ABC seria a mais adequada às necessidades da entidade. A implementação do sistema aconteceu entre abril de 2002 e março de 2003. O modelo conceitual do sistema de custos do BCB apresenta três módulos: o módulo de recursos, o módulo de atividades e o módulo de objetos de custo.

O módulo de recursos recebe informações de vários sistemas da contabilidade do BCB e agregadas em níveis diferenciados. Estes recursos, por sua vez, são apropriados até o nível de subunidade da estrutura hierárquica do BCB por meio de direcionadores de custo adequados, para depois serem apropriados às atividades. Além destes, ainda existem outros recursos que não são identificados com nenhuma atividade desenvolvida pelas unidades, e são apropriados a objetos de custo específicos.

O módulo de atividades recebe os recursos e se divide em dois grupos: o primeiro se refere às atividades desenvolvidas pelas unidades, que recebem os recursos das unidades; e o segundo aos recursos específicos que não são identificados com nenhuma atividade desenvolvida pelas unidades, já comentado.

O módulo de objetos de custo foi estruturado em quatro níveis, com o propósito de refletir os processos desempenhados pelas unidades administrativas. Os objetos de custo de uma unidade são os produtos e serviços resultantes de suas atividades. Dessa forma, os custos das atividades passam por quatro níveis de objetos de custo.

Entre os objetos de custo de nível 1 estão os três macroprocessos institucionais do BCB: Formulação e gestão das políticas monetária e cambial; Regulamentação e supervisão do Sistema Financeiro Nacional; e, Administração do sistema de pagamentos brasileiro e do meio circulante. Além destes objetos existem outros cinco que geram informações importantes e não podem ser confundidos com os macroprocessos. Entre esses está o objeto de custo Institucional, que recebe custos gerais. Os outros objetos de custos são: atendimento ao Tesouro Nacional; administração de fundos e programas; aposentadoria; e, afastados.

4.2 Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul

Os dados relatados foram baseados em Beulke e Bertó (2005), que fizeram parte da elaboração do projeto de implantação do sistema de custos da SEFAZ – RS. Segundo estes autores, “o mesmo projeto pode ser aplicável em qualquer Órgão, Autarquia ou Poder

constituído na Administração Pública, com suas devidas adequações”. O desenvolvimento e a implantação do projeto podem ser divididos em três macrofases (MF): setorização dos gastos/custos; repasse dos custos de apoio sobre as atividades-fim; e apuração dos custos dos serviços, bens e produtos.

A MF I compreende a setorização de todos os gastos por níveis da estrutura organizacional e por classificação orçamentária da despesa. Dessa forma, podem-se visualizar várias combinações entre as linhas da estrutura organizacional com o grau de abertura da despesa. Os gastos são apropriados aos centros de custos (CC), de acordo com a classificação orçamentária da despesa, podendo ter identificação direta com um CC ou serem apropriados por meio de rastreamento, no caso de custos comuns a mais de um CC.

Na MF II os custos dos CC que executam atividades de apoio, como as do grupo de supervisão, são apropriados aos CC que desenvolvem as atividades-fim, do grupo de execução, por meio de rastreamento. Um exemplo dado por Beulke e Bertó (2005) é o Setor de Controle de Transportes, que pode ter seus custos apropriados aos setores beneficiados pela quilometragem percorrida.

Na MF III é calculado o custo unitário de cada serviço prestado por CC de execução, como, por exemplo, no caso de uma escola, o custo de um aluno. Para a apuração desse custo os autores não mencionam a forma de cálculo, mas pressupõe-se ser a de divisão simples do montante de custos do CC pela quantidade de serviços/produtos que efetivamente foram prestados/produzidos no período.

4.3 Governo Federal

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) foi criado e implantado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em 2011 (STN, 2018). A nomenclatura dos itens de custos utilizada pelo Governo Federal é a mesma da natureza da despesa detalhada, do subsistema orçamentário (STN, 2019). Custos decorrentes de fatos extraorçamentários foram classificados de acordo com as situações do SIAFI WEB e o movimento líquido de contas contábeis. Os dados referentes ao consumo de custos são extraídos dos principais sistemas estruturantes do Governo Federal (como SIGEPE, SIOP, SIORG e SIAFI).

O modelo conceitual do SIC é baseado em três pilares (STN, 2018): sistema de acumulação, sistema de custeio e o método de custeio. De acordo com a classificação programática da despesa, os itens de custo podem ser acumulados por processos ou por ordem: custos dos serviços públicos em geral, classificados como atividades, devem ser acumulados por processos; para projetos, como a construção de uma escola, é utilizado o sistema de acumulação por ordem (MACHADO; HOLANDA, 2010). O sistema de custeio adotado é o custo histórico, tendo por base a fase de liquidação despesa orçamentária (STN, 2018). Deste valor inicial são feitos ajustes orçamentários e patrimoniais para se aproximar do regime de competência. O método de custeio utilizado predominantemente é o direto, segundo Machado e Holanda (2010), por não conter qualquer tipo de rateio e por facilitar a implantação de um sistema de custos integrado ao subsistema orçamentário.

O modelo conceitual do SIC foi desenvolvido em duas etapas (STN, 2018). Na primeira etapa, os objetos de custo adotados são as unidades administrativas, denominadas

organizações (STN, 2019). O custo de pessoal ativo é alocado diretamente em todos os níveis da estrutura organizacional (quatro níveis), enquanto os demais custos também são alocados diretamente, mas apenas no primeiro nível das organizações (STN, 2019). Na segunda etapa cada unidade administrativa pode refinar sua informação de custos, alocando-a a seus objetos de custos específicos, de acordo com suas necessidades informacionais (STN, 2019).

5 PROPOSIÇÃO DO MODELO CONCEITUAL DE SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Com base nas recomendações da NBCT 16.11 e nos modelos analisados na pesquisa bibliográfica e documental (em especial do BCB, SEFAZ – RS e Governo Federal) foi desenvolvido um modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público. Inicialmente serão apresentadas as características gerais do modelo. Em seguida, serão descritas as etapas de apropriação dos custos.

5.1 Características gerais do modelo

O regime de contabilidade adotado é o regime de competência, seguindo a NBC T 16.11. Os recursos não devem ser considerados como custo quando ocorre a liquidação da despesa orçamentária, mas deve entrar no sistema apenas quando efetivamente consumido, de forma semelhante ao SIC do Governo Federal. Caso o controle interno seja deficitário ou o custo-benefício de manter o controle de custos ao menor nível da estrutura organizacional seja alto, os recursos tangíveis, como material de escritório, devem ser considerados consumidos quando saírem do almoxarifado para o setor que irá utilizá-los. Podem ser fonte de dados para alimentação do sistema de custos subsistemas gerenciais e patrimoniais da entidade. Ajustes orçamentários e patrimoniais devem ser realizados para a inclusão de custos extraorçamentários, como depreciação, amortização e exaustão.

Os custos devem ser acumulados da mesma forma que o SIC do Governo Federal (MACHADO; HOLANDA, 2010): custos dos serviços públicos em geral devem ser acumulados por processos, enquanto para projetos pode-se utilizar o sistema de acumulação por ordem. O sistema de custeio é o custo histórico, também utilizado pelo Governo Federal (MACHADO; HOLANDA, 2010).

O método de custeio escolhido, seguindo o modelo do BCB (2004) e outras experiências pesquisadas, é o ABC. Este método foi escolhido por reduzir as distorções causadas pelo rateio nos métodos tradicionais e por ser baseado nas atividades desenvolvidas, o que gera informações mais acuradas e úteis à tomada de decisão (MACHADO et al., 2018). Em todas as etapas a apropriação direta dos custos deve ser priorizada como direcionador de custos/atividades, seguindo por rastreamento e, em último caso, rateio.

Por ter objetivos gerenciais e de controle, utiliza-se neste esquema de contabilidade de custos o conceito de custo integral ou pleno, onde todos os recursos consumidos são considerados custos, não havendo diferenciação entre custos e despesas (LEONE; PEDROSA JUNIOR; PAULO,

2014). Para fins de padronização, a nomenclatura dos itens de custos recomendada é a da natureza da despesa detalhada, utilizada no SIC do Governo Federal. Custos relativos a despesas extraorçamentárias e ajustes patrimoniais podem ser agregados em itens de custos específicos, de acordo com a nomenclatura adotada por cada entidade.

As principais atividades executadas em cada unidade da estrutura organizacional da entidade devem ser mapeadas, considerando a relevância destas atividades para os objetos de custo da entidade e o custo-benefício de informações sobre seus custos. Todas estas atividades devem ser enquadradas em um dos três grupos descritos a seguir, de acordo com sua finalidade:

■ **Atividades-meio:** são atividades que não têm por finalidade atingir os objetivos da entidade, mas prestar serviços para outros setores. Como exemplo tem-se as atividades do setor de limpeza de um hospital, cujo objetivo principal é prestar atendimento médico. Embora não esteja intimamente ligado a tal objetivo, a limpeza do ambiente hospitalar é importante para que seja atingido;

■ **Atividades institucionais:** são atividades que não têm relação com os objetivos finais da entidade, mas com sua manutenção, como as executadas pelo setor de pessoal ou de licitação de uma prefeitura, que atendem a todos os outros setores de forma indireta. O que também

caracteriza as atividades institucionais é a dificuldade de apropriação direta ou rastreamento a objetos de custo;

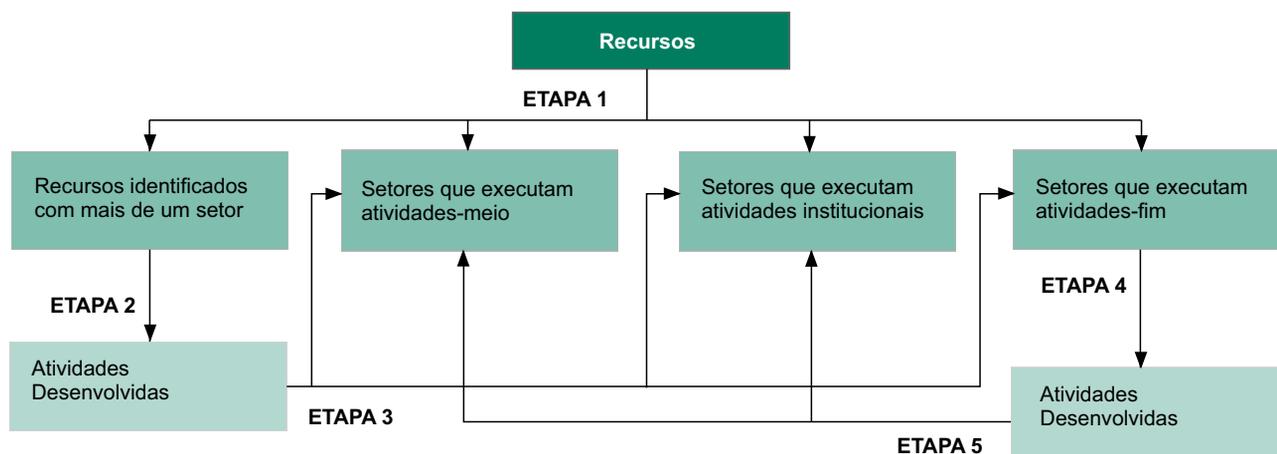
■ **Atividades-fim:** são atividades que têm relação direta com os objetivos da entidade, como o atendimento ao público ou fiscalização realizados por uma secretaria da fazenda estadual.

Da mesma forma que o modelo da SEFAZ-RS, a apropriação dos custos é dividida em macrofases. Na Macrofase I (MF I) os recursos consumidos são apropriados aos setores da estrutura organizacional da entidade; na Macrofase II (MF II) os custos atribuídos aos setores são apropriados aos objetos de custo propriamente ditos e são calculados indicadores de eficiência do uso dos recursos, comparando os custos e os resultados de cada objeto de custo.

5.2 Macrofase I

Na MF I deverão ser considerados objetos de custo (ou centros de custos) as menores divisões setoriais da estrutura organizacional da entidade, observando o custo-benefício da informação gerada. Os recursos são apropriados aos setores por meio de cinco etapas, conforme mostra a **Figura 1**.

Figura 1: Esquema da Macrofase I



Na primeira etapa todos os recursos da entidade são classificados em custos diretos e indiretos em relação ao setor que o utilizou. Os custos diretamente identificados são apropriados aos seus respectivos setores por alocação direta, como o material de escritório consumido pelo setor de transportes de uma secretaria municipal. Os custos considerados indiretos (identificados com mais de um setor) são agrupados à parte. Ressalte-se que o grau de detalhamento depende do controle interno da entidade. Assim, o mesmo material de escritório pode ser apropriado em nível de secretaria, se a mesma não tiver um controle de quanto desse material é consumido por cada setor. Neste caso, os objetos de custo poderiam ser as secretarias da prefeitura, em vez dos setores que as compõe, ou o material de escritório ser considerado custo indireto com relação aos setores.

A segunda etapa consiste em identificar as atividades

que consomem os custos considerados indiretos na primeira etapa. Um exemplo deste caso é um faxineiro de uma repartição pública onde funcionem três setores. Os custos referentes à faxina realizada nesta repartição são comuns aos três setores e devem ser apropriados à atividade de fazer faxina.

Na terceira etapa, os custos indiretos das atividades mencionadas na segunda etapa são apropriados aos setores que delas se beneficiam. Para isso devem ser encontrados direcionadores que mais representem o real consumo dos recursos dessas atividades. No exemplo do faxineiro, a área ocupada por cada setor pode um direcionador, pois indica o espaço a ser limpo.

Tendo todos os recursos sido apropriados aos setores, o próximo passo é apropriar os custos dos setores que executam atividades-meio para aqueles que executam as atividades-fim e institucionais. Para tanto, é preciso

primeiro identificar quais são os recursos consumidos por cada atividade-meio executada. E é nisto que consiste a quarta etapa: apropriar os recursos dos setores que executam atividades-meio para tais atividades. Um exemplo são os custos de um setor de transportes de uma secretaria de educação, em que os setores que prestam as atividades-fim são as escolas e creches. Os custos deste setor de transportes devem ser apropriados para as atividades realizadas, tais como: manutenção da frota, transporte de alunos, transporte de professores, administração do setor etc.

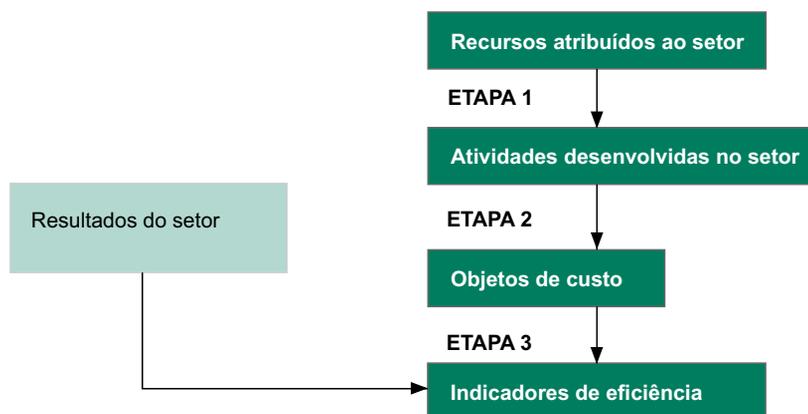
Concluindo a MF I, sua quinta etapa consiste em apropriar os custos dos setores que executam atividades-meio para os setores responsáveis por executar atividades-fim e atividades institucionais da entidade. No exemplo do setor de transporte, citado no parágrafo anterior, os custos das atividades seriam transportados para as escolas e creches, por meio de direcionadores como o número de alunos beneficiados e a distância

percorrida por cada um, por exemplo, para a atividade-meio 'transporte de alunos'.

5.3 Macrofase II

Na MF II, os custos anteriormente atribuídos a cada setor da entidade serão apropriados aos objetos de custo propriamente ditos. Estes objetos deverão ser escolhidos pela administração da entidade de acordo com os objetivos institucionais da entidade. Devem ser priorizados indicadores que mostrem o consumo de recursos por unidade dos produtos e/ou serviços disponibilizados à sociedade, para fins de controle externo e comparabilidade com outros órgãos/entidades. Setores que desempenham atividades institucionais, além de ter um objeto de custos institucional, podem ter objetos de custos específicos, com o objetivo de auxílio à tomada de decisão. Da mesma forma da MF I, a MFII é composta por etapas, segundo a **Figura 2**.

Figura 2: Esquema da Macrofase II



A primeira etapa consiste na apropriação dos recursos atribuídos ao setor para as atividades desenvolvidas. Como exemplo, o setor financeiro (institucional) de uma determinada câmara municipal terá seus custos apropriados para atividades como elaborar folha de pagamentos e fazer compras.

Na segunda etapa da MF II os custos das atividades institucionais e atividades-fim são alocados aos seus respectivos objetos de custo. Nesta etapa, todas as atividades consideradas institucionais deverão seguir para um único objeto de custo denominado Institucional. Nele deve estar todos os gastos efetuados com as atividades de manutenção geral da entidade, que por atender a todos os setores (ou a sua maioria), são de difícil alocação aos demais objetos de custo, resultantes das atividades-fim da entidade. Enquanto mais detalhado for o controle interno da entidade, mais informações poderão ser capturadas pelo sistema de custos e, conseqüentemente, menor será o montante de recursos atribuídos ao objeto de custo Institucional.

A contabilidade de custos, nas funções gerencial e de controle, tem como uma de suas atribuições gerar dados que permitam a avaliação de desempenho operacional e a medição da eficiência do uso dos recursos. Neste contexto,

faz-se necessária a criação de indicadores de eficiência do gasto público. Embora os indicadores de eficiência normalmente não fazem parte de sistemas de custos, optou-se por incluí-los como parte deste modelo conceitual por se entender que se deve elaborar sistemas de informações de custos cujos objetos finais tenham relação direta com os produtos e serviços oferecidos, e que a informação de custos no setor público se torna mais relevante e completa quando fornecida em conjunto com os resultados da gestão, principalmente para fins de transparência pública e controle externo. Na terceira etapa da MF II os custos atribuídos aos objetos de custo relativos a atividades-fim devem ser comparados com produtos e/ou serviços resultantes destes objetos. Por exemplo, para escolas podem ser criados indicadores como o custo por aluno e por hora/aula. O objeto de custos institucional, por outro lado, não está associado diretamente a nenhum produto ou serviço, o que dificulta ou inviabiliza a criação de indicadores de eficiência relativos a este objeto de custo.

A NBC T 16.11 indica que as informações de custos podem subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Para tanto, além de informações de custos por objeto de custo, a entidade deve mensurar receita econômica dos serviços prestados, dos

bens e dos produtos fornecidos.

Com este sistema de informações de custos implantado, seus usuários podem obter informações do total de recursos consumidos por cada setor que compõe a entidade pública, atividades desenvolvidas e objetos de custo relacionados aos produtos e serviços oferecidos pela entidade à sociedade, bem como de indicadores de eficiência do uso dos recursos públicos. Estas informações podem ser controladas periodicamente, por meio da emissão de relatórios de consumo detalhados. Gerencialmente podem ser definidas metas de custos por setores e/ou por objetos de custo, e otimizados os processos e atividades executadas. Vale ressaltar a importância da flexibilização do sistema de custos, que permite a cada órgão extrair informações adicionais de acordo com suas necessidades.

6 CONCLUSÃO

O processo de implantação de sistemas de informação de custos nas entidades governamentais brasileiras ainda está em período de implementação. Apesar do reconhecimento de sua importância para a busca de uma maior eficiência, economicidade e transparência, e da prescrição de vários dispositivos legais que exigem o seu uso, são poucas as experiências do uso da contabilidade de custos por estas entidades. Além disso, percebe-se uma grande diversidade de modelos adotados, com variações dos objetivos do sistema, da base de dados, da metodologia de apropriação de custos e dos objetos de custo adotados.

O presente trabalho não pretende mostrar o modelo perfeito de sistema de apropriação de custos, mas contribuir para o desenvolvimento de sistemas

homogêneos, que embora tenham as singularidades de cada entidade, possam gerar informações comparáveis. Os objetivos de auxiliar no controle de gastos e na tomada de decisões gerenciais, o uso dos princípios da metodologia ABC e o fato de a apropriação ocorrer somente no momento do consumo dos recursos, e não segundo a execução orçamentária da despesa, geram informações mais acuradas e tempestivas. A homogeneidade dos relatórios gerados, assim como acontece com os sistemas orçamentário e patrimonial da contabilidade aplicada ao setor público, além de facilitar o controle externo, permitirá a comparação de desempenho e a troca de experiências entre entidades que tenham objetos de custo semelhantes.

Ressalta-se que a implantação de sistemas de informações de custos padronizados por toda a administração pública requer razoável utilização de recursos físicos, tecnológicos e humanos, exigindo dispêndio de tempo e dinheiro, devendo ocorrer de forma gradativa. Embora haja a geração de relatórios padronizados, para fins de comparabilidade, também se faz necessária a flexibilização dos sistemas informações de custos, possibilitando a geração de informações adicionais, de acordo com as necessidades de cada órgão/entidade. Ademais, a mensuração dos custos dos produtos e serviços de cada órgão/entidade deve ser confrontada com seus outputs, para a correta avaliação da eficiência e da eficácia da gestão pública.

Espera-se que este trabalho contribua com trabalhos futuros, sendo aprimorado o modelo conceitual ora explanado ou desenvolvidos novos, com o intuito de se chegar a um modelo conceitual único que norteie a elaboração, implementação e execução de sistemas de informações de custos no setor público. Sugere-se, também, a análise da viabilidade destes modelos por meio de estudos que simulem sua aplicação prática em entidades reais e pesquisem a opinião de gestores públicos e acadêmicos especializados em contabilidade aplicada ao setor público.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, 1999.
- ALVES, A.; FRANCEZ, Z. R. **Sistema de custos para a administração pública municipal**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 4, n. 11, p. 65-72, 2011.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custos do banco central do Brasil: um estudo do caso**. Brasília: BCB, abril de 2004. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf>. Acesso em: 17 de abril de 2020.
- BEULKE, R.; BERTÓ, D. **Custos na Administração Pública**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 121, p. 26-34, 2005.
- BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. **Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, 2011.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 17 abr. 2020.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 12 jun. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 19**, de 05 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípio e normas da Administração Pública, Servidores e Agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 09 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2012.

BRASIL. **Lei nº. 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 12 jun. 2020.

BRITTO, V. **Artigos e ensaios científicos**. Revista de Desenvolvimento Econômico, Salvador, v. 3, n. 4, jul. 2011.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565 a 1586, 2012.

CARNEIRO, A. F. et al. **Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Contemporânea em Contabilidade, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012.

CARVALHO, J.; COSTA, T. C.; MACEDO, N. **A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo**. Revista TOC, v. 96, p. 30-41, 2008.

CHAN, J. L. **Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards**. Public Money & Management, v. 23, n. 1, p. 13-20, 2003.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2 ed. Brasília: CFC, 2018.

FARIA, A. M. B. **Gestão de custos e orçamento na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19. IN: Anais... Bento Gonçalves - RS- RS, 12 a 14 de novembro de 2012.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. **Subsistema de Informação de Custos no Setor Público: Proposta de um Modelo de Mensuração e Acumulação com Base no Regime de Competência**. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 9, n. 2, p. 204-223, 2016.

FRANCO, L. M. G. et al. **Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil)**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GROOT, T.; BUDDING, T. **New public management's current issues and future prospects**. Financial Accountability & Management, v. 24, n. 1, p. 1-13, 2008.

HOOD, C. **A public management for all seasons?** Public administration, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.

HOOD, C. **The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme**. Accounting, organizations and society, v. 20, n. 2-3, p. 93-109, 1995.

LEÃO FILHO, A. S.; NASCIMENTO, A. L. **Balanced scorecard como ferramenta de gestão pública**. Gestão pública: práticas e desafios, v. 1, n. 2, 2010.

LEONE, G. S. G.; PEDROSA JUNIOR, C.; PAULO, E. **Taxinomia dos sistemas de custeio e alocação de custos**. RAUnP, v. 6, n. 1, p. 61-70, 2014.

LOVATO, E. L. et al. **Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental**. Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad, v. 10, n. 1, p. 16-41, 2016.

LUQUE, C. A. et al. **O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil**. Revista do Serviço Público, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2014.

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, 2010.

MACHADO, N. V. A. R.; CRUZ, F. R.; GUMIER, E. L.; GONZAGA, R. P. **Custeio Baseado em Atividades: O que Revelam os Estudos Brasileiros?** Pensar Contábil, v. 20, n. 72, p. 30-39, 2018.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. **Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais**. Revista do Serviço Público, v. 69, n. 3, 2018.

MONTEIRO, R. P.; JPINHO, J. C. C. **Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil**. ABCustos, v. 12, n. 1, 2017.

OLIVEIRA, A. B. S.; SILVA, U. B.; BRUNI, A. L. **Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil**. Revista de Estudos Contábeis, v. 3, n. 5, p. 63-82, 2013.

PIGATTO, J. A. M. et al. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 821-37, 2010.

PINTO, L. J. S. **Ensaio sobre as informações geradas pelos principais métodos de custeio: um debate acerca da alocação de custos e despesas**. Inovação, Gestão e Produção, vol. 03, n. 1, p. 99-108, 2011.

PISCITELLI, R. B. **O Controle Interno na Administração Pública Federal**. Brasília: ESAF, 1988.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959 a 992, 2012.

SCARPIN, J. E.; SÖTHE, A.; KREUZBERG, F. **Custos no Setor Público: Análise dos Artigos Posteriores a Publicação Estudo N° 12 Do IFAC**. CAP Accounting and Management, Curitiba, v. 6, n. 6, p. 186-201, 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de informações de custos do Governo Federal**. 1 ed. Brasília - DF: STN, 2018.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. 2 ed. Brasília - DF: STN, 2019.

SILVA, C. A. T. (org.) **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.

SILVA, P. G. K. **O papel do controle interno na administração pública**. ConTexto, v. 2, n. 2, 2002.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

STEINER, R. **New public management in Swiss municipalities**. International Public Management Journal, v. 3, n. 2, p. 169-189, 2001.

VERBEETEN, F. H. M. **Public sector cost management practices in The Netherlands**. International Journal of Public Sector Management, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.