



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS – CCSA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GIOVANNY BRUNO ANDRADE DE ALBUQUERQUE**

**ANÁLISE DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS APLICADOS AO  
SETOR PÚBLICO IMPLEMENTADOS NO BRASIL**

**CAMPINA GRANDE  
2018**

**GIOVANNY BRUNO ANDRADE DE ALBUQUERQUE**

**ANÁLISE DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS APLICADOS AO  
SETOR PÚBLICO IMPLEMENTADOS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a academia do curso de ciências contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.  
Área de concentração: Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos.

Orientador: Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz

**CAMPINA GRANDE  
2018**

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

A345a Albuquerque, Giovanni Bruno Andrade de.  
Análise dos sistemas de informação de custos aplicados ao setor público implementados no Brasil [manuscrito] : / Giovanni Bruno Andrade de Albuquerque. - 2018.  
23 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2018.

"Orientação : Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."

1. Contabilidade de custos. 2. Sistema de informação. 3. Setor público. 4. Sistema de custeio. 5. Método de custeio.

21. ed. CDD 657.42


**GIOVANNY BRUNO ANDRADE DE ALBUQUERQUE**


**ANÁLISE DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS APLICADOS AO  
SETOR PÚBLICO IMPLEMENTADOS NO BRASIL.**


Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a  
academia do curso de ciências contábeis da  
Universidade Estadual da Paraíba, como  
requisito parcial à obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Contábeis.  
Área de concentração: Contabilidade Pública,  
Contabilidade de Custos.

Aprovada em: 04/06/2018.

**BANCA EXAMINADORA**

  
Orientador: Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Prof. Msc. Gilberto Franco de Lima Junior  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Prof. Msc. Marônio Monteiro do Rêgo  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	7
2.	CUSTOS NO SETOR PÚBLICO .....	9
2.1.	NBC T 16.11 Exigibilidades e características .....	11
3.	SISTEMAS DE CUSTEIO.....	13
3.1.1.	Custeio por absorção .....	13
3.1.2.	Custeio variável.....	14
3.1.3.	Custeio padrão.....	15
3.1.4.	Custeio ABC .....	15
3.1.5.	Custeio direto .....	16
4.	METODOLOGIA.....	17
5.	ANALISE DE RESULTADO .....	19
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	21
	REFERÊNCIAS.....	24

# ANÁLISE DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO IMPLEMENTADOS NO BRASIL.

Giovanny Bruno Andrade de Albuquerque

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo a análise dos métodos de custeio (absorção, variável, padrão, ABC e Direto) e sua aplicação no setor público segundo o disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11, além de identificar os pré-requisitos necessários para o Subsistema de informação de custos no setor público SIC. Conforme disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11. Através de pesquisa descritiva e bibliográfica em artigos publicados em revistas e congressos nacionais e internacionais de custos no tema Custos no Setor Público e Subsistemas de Custos no Setor Público e na legislação, pronunciamentos e normas técnicas que tratam do tema. Tendo como resultado que o método de custeio ABC melhor atende aos requisitos dispostos na legislação e normas técnicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade de custos; Setor público; Subsistema de informação de custos.

## 1. INTRODUÇÃO

A implementação de um subsistema de informação de custos do setor público tem previsão legal desde a edição da lei de N. 4320/64, apesar das presciências da legislação e constante evidenciação da necessidade de aplicação de sistema de custos voltado aos entes públicos, a elaboração de um modelo aplicável e sua utilização ainda se encontra em estágios primitivos, segundo Machado e Holanda (2010, p. 793), “ o fato é que a administração pública, até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário), não utilizava Sistema de Custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. No entanto com a aprovação da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11 que está em vigor desde 1º de janeiro de 2012, voltam-se as atenções dos pesquisadores e profissionais da área para esse tema.

Na busca por resultados e uma gestão mais eficiente efetiva e eficaz, torna-se necessário uma quantidade maior de informações de qualidade e tempestivas acerca dos gastos públicos e destinação de recursos, segundo Alonso (1999 p. 472), “a ausência de informações no setor público representa o maior grau de ineficiência na aplicação dos recursos públicos”. Enfatizando a importância de implantação de um modelo capaz de auxiliar o gestor na tomada de decisão quando a alocação eficiente de recursos, e prestação de contas. Segundo a resolução emitida pelo CFC N. 1.399 (2011.p.3)

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

A presente pesquisa se justifica dado ao momento de transição da contabilidade pública no Brasil, com as emissões de Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NCASP), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*NBCASP*), Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que buscam uniformizar a informação contábil dos órgãos de administração publicam com as normas internacionais de contabilidade, tornou-se mais evidente a preocupação com a eficiência na gestão dos gastos públicos como enfatiza Silva (2007). A administração pública toma um rumo que busca alcançar a eficácia de suas atividades e projetos, o está relacionado a busca de implementação de instrumentos gerenciais, que normalmente aplicados na gestão de organizações privadas que tem maior preocupação com a eficácia e utilização de recursos, assim, a busca por bons resultados deve ser incorporada ao perfil do gestor público e tornasse o objetivo da gestão pública.

Sua relevância se dá ao fato de ainda não existir um sistema de custo em vigência e em funcionamento no setor público, o que abre o caminho para os pesquisadores e profissionais da área contribuírem para a formulação de um sistema de custos compatível com os requisitos dispostos em lei e referidos posteriormente no artigo.

Surge o seguinte problema de pesquisa: Quais as principais características dos sistemas de informações de custos aplicados ao setor público implementados no Brasil segundo o disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11?

Esse estudo tem como objetivo a análise os modelos dos sistemas de informações de Custos implementados no Brasil (absorção, variável, padrão, ABC e Direto) e sua aplicação no setor público segundo o disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11, além de identificar os pré-requisitos necessários para o Subsistema de informação de custos no setor público SIC. Conforme disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11 e comparar as vantagens e desvantagens dos custeios absorção, variável, padrão, ABC e direto descrevendo seus prós e contras para implementação no setor público.

Através de uma pesquisa descritiva e bibliográfica com o objetivo de levantar o máximo de informações de artigos publicados em revistas e congressos nacionais e internacionais de custos no tema Custos no Setor Público e Subsistemas de Custos no Setor Público e na legislação, pronunciamentos e normas técnicas que tratam do tema analisando os métodos de custeio (absorção, variável, padrão, ABC e Direto). E as experiências já relatadas no Brasil sobre a implementação dos sistemas de custos em entidades públicas.

O trabalho segue na seguinte estrutura, em primeiro lugar serão abordados os conceitos de custos no setor público e o processo histórico por trás desse conceito seguindo as normas e leis pertinentes, em seguida será tratado as exigibilidades para um sistema de custos aplicável ao setor público, os tipos de custeio e sua adequação ou não as entidades públicas segundo as características estabelecidas, os aspectos metodológicos nos quais a pesquisa se moldou, a análise dos resultados encontrados através do exame da literatura existente sobre o tema e as considerações finais



## 1. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Desde a elaboração da Lei de nº. 4.320/ 64, o tema custos do setor público entrou em evidência nas discursões acadêmicas e entre os profissionais envolvidos na área, além dessa lei outros normativos legais também tratam da apuração de custos no setor público, como o Decreto-Lei nº. 200/1967, a Emenda Constitucional 19/1998 que introduziu na Constituição Federal de 1988 a obrigatoriedade de obediência ao princípio da eficiência pelas entidades da Administração Pública, e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/2000), no entanto a publicação da NBC T 16.11 em novembro de 2011 através do CPC N. 1.366/11 tornou obrigatório a apuração de custos no setor público a partir de Janeiro de 2012.

Essas mudanças propuseram um novo desafio aos contadores e pesquisadores do setor público, segundo Nascimento (2008) o tema custos voltou a figurar na pauta do dia, em decorrência da norma estabelecer ações planejadas e transparentes, que previnam riscos e identifiquem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. A elaboração de um sistema de custos aplicável ao setor público que seja condizente com os princípios da contabilidade e normas estabelecidas na NBC T 16.11 se tornou uma das prioridades nos estudos da contabilidade pública, como é evidenciado por Reis, Ribeiro e Slomski (2005 p.2)

A Contabilidade de Custos, utilizando-se dos princípios predominantemente da área industrial, acabou por ter seus conceitos transmitidos para outras áreas, como o setor de prestação de serviços, o que inicialmente trouxe benefícios, embora, posteriormente, começasse a apresentar resultados insatisfatórios. Desta forma, tornou-se um imperativo o estudo a respeito de como utilizar sistemas de custeio em entidades que prestam serviços, incluindo-se as entidades do Setor Público.

Mas antes de tratar a fundo da elaboração desse sistema é necessário explorar o valor na qualidade das informações que a apuração de custos traria se aplicada com eficiência na gestão pública.

Segundo Alonso em (1999) os gestores públicos em sua maioria, não sabe o quanto custa os serviços prestados, fazendo com que não haja medida de eficiência estabelecida. A mensuração dos custos, assim como a produção de relatórios gerados através de um sistema de custos proporcionaria informações que quando analisadas pelos gestores, profissionais da área e pela população em geral, seria capaz de identificar os serviços que estariam sendo executados com eficiência, eficácia e efetividade, e os que não estariam atendendo esses requisitos, tornando possível tomar medidas quem minimizariam as perdas de recursos públicos e sua má aplicação pelos gestores. Para Kohama (2016) a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, pois tem como objetivo o controle, estudo, demonstração, orientação e organização da fazenda pública, do patrimônio público e suas

variâncias. Os parâmetros para avaliar se o desempenho da contabilidade pública está sendo cumprido só pode ser avaliado se as informações produzidas sejam comparáveis, como afirma Leal (2003) a contabilidade pública de custos tem o poder de possibilitar que a sociedade exerça controle direto sobre os gastos públicos por meio da utilização de unidades quantitativas e de medidas de custos.

Esses fatores já apresentados mostram que o caminho a ser seguido pelo setor público é o que melhor evidencie o bom desempenho e gerenciamento dos custos públicos, não se trata apenas da busca pelos resultados finais, mas da forma mais eficiente de se obter bons resultados finais, a aplicação de um sistema de custos possibilita a avaliação e a informação necessária para se justificar a escolha por uma forma de serviço a outra, através das informações de como os custos são consumidos no processo da prestação desse serviço, isso possibilita ao gestor e a população gerenciar e conhecer a eficiência dos serviços que lhe são prestados e dos gastos de recursos públicos. A elaboração da NBC T 16.11 mostra que esse será o caminho a ser seguido pelo poder público como afirmam Slomski e Fernandez sobre o poder público (2011, p.14)

Tem demonstrado nos últimos cinco anos, grande interesse em conhecer soluções gerenciais que possam levar suas instituições a praticarem a identificação, mensuração, análise e gerenciamentos dos custos do serviço público, tendo o mesmo observado ser notório que essas soluções estão surgindo naquelas organizações públicas que obtiveram sucesso na implantação e manutenção de seus programas de melhoria da qualidade.

Conhecer sobre os custos das atividades públicas dá ao gestor e a população a oportunidade de saber sobre quanto custa uma aula? Quanto custa um determinado tratamento médico? Quanto custa os processos de trabalho no governo? Se tratando de uma prestadora de serviços, que na sua grande parte não são eventuais, destinados a população em geral e sem concorrência como há no mercado privado, os serviços são destinados a população em geral, mesmo que algum indivíduo não usufrua de tal serviço, ainda assim esses serviços não o excluí como alvo. As informações sobre o custo de cada serviço proporcionaria ao ente público saber qual serviço está sendo executado com ineficiência, e onde seria possível executar cortes em caso de apertos no orçamentos sem afetar os serviços de maior relevância para a população, segundo Silva (2004) quando há a necessidade desses cortes os planos usados pelos gestores propõe um corte linear de gastos, atingindo todos os serviços, sem se preocupar com sua importância social ou se essa atividade é essencial para a população, é levado em conta apenas o aspecto macroeconômico, assim a qualidade dos

serviços mais necessários a população seria afetada. Isso atenderia não atenderia ao princípio da economicidade que segundo Bugarin é (2006):

O gestor público deve, por meio de um comportamento ativo, criativo e desburocratizante tornar possível, de um lado, a eficiência por parte do servidor, e a economicidade como resultado das atividades, impondo-se o exame das relações custo/benefício nos processos administrativos que levam a decisões, especialmente as de maior amplitude, a fim de se aquilatar a economicidade das escolhas entre diversos caminhos propostos para a solução do problema, para a implementação da decisão.

Por esses fatos descritos as discussões sobre os métodos de custeios com a melhor aplicabilidade tem se tornado presente na literatura escrita em contabilidade voltada ao setor público, e na literatura sobre custos, identificaremos segundo a norma as características necessárias ao sistema proposto pela NBC T 16.11 e compararemos os sistemas de custeio por absorção, variável, padrão, ABC e direto, para saber qual melhor se adequa ao Setor público.

### **1.1. NBC T 16.11 Exigibilidades e características**

Em vigor desde 1 de janeiro de 2012 a NBC T 16.11 dispõe sobre Sistema de Informação de Custos do Setor Público -SICSP que se tornou obrigatório em todas as entidades do setor público. A NBC traz informações sobre o objetivo, alcance, definições, características e atributos da informação de custos, evidenciação na demonstração de custos, regime de competência, cota de distribuição de custos indiretos, variação da capacidade produtiva, integração com os demais sistemas organizacionais, implantação do sistema de custos e responsabilidade pela informação de custos.

Torne-se extremamente necessário uma avaliação minuciosa sobre essa norma para a elaboração de um sistema de custos no setor público, pois a mesma traz todos os critérios de adequação em implantação de tal sistema no setor público, e norma evidencia alguns objetivos da implantação do SICSP que mais uma vez reafirmam a relevância desse instrumento de gestão para ser usado na produção e análise das informações, esses objetivos são:

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos segundo a NBC T 16.11 (CPC, 2012) têm por objetivo:

(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 redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Atendendo a esses objetivos seria possível criar um sistema de custos capaz de auxiliar o gestor a tomar as melhores decisões quanto a alocação dos recursos públicos, os usando de forma mais eficaz, eficiente e efetiva, além de produzir informações relevantes aos cidadãos em geral sobre a forma que esses recursos estão distribuídos entre projetos, prestação de serviços públicos e dos produtos fornecidos pelas instituições públicas.

Para atender a esses objetivos é necessária uma reestruturação na estrutura dos órgãos públicos os adequando tecnologicamente para acompanhar os resultados temporais, numéricos e organizacionais, para isso seria necessário a aplicação de ferramentas que possibilitassem o acesso rápido as informações e a bancos de dados para armazenar essas informações que posteriormente seriam transformadas nos relatórios.

Para avaliar a utilidade dos métodos de custeio ferramenta de produção de informações sobre os custos no setor público é necessário observar os requisitos instituídos na NBC e verificar a adequação de cada tipo de custeio ao cumprimento desses requisitos, observando as concordâncias e desacordos e ajustando as necessidades para as suas aplicações, a NBC TSP 16,11 (CPC, 2012) traz como requisitos os seguintes pontos:

1. Estar integrado com os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social;
2. Observar as etapas de identificação dos Objetos de Custos, identificação dos custos diretos, alocação dos custos diretos aos Objetos de Custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos, identificação dos custos indiretos;
3. Capturar as informações dos demais sistemas de informações da entidade;
4. Observar os princípios e normas de contabilidade aplicada ao setor público, para fins de mensuração das informações patrimoniais;

5. Disponibilizar informações de custos por objeto para fins de análise e gestão de custos, com vistas a atender aos requisitos de transparência e prestação de contas, bem como auxiliar no processo gerencial dos recursos públicos.

Atendendo a esses requisitos o SICSP deve ser implantado de forma sistemática e gradual se adequando a cada organização do meio público a qual será utilizado, também ser integrado aos demais sistemas de informação, que os entes públicos já possuem, possibilitando assim, um maior grau de precisão entre o planejamento, orçamento e a execução de fato, evidenciando de forma sistemática os custos apurados no decorrer desse processo e usando essas informações apuradas para uma melhora nos próximos planejamentos e orçamentos.

Caberá aos gestores apresentarem a sociedade as informações geradas pela integração do SICSP em concomitância com os demais sistemas de forma fidedigna e ao profissional da contabilidade fica a tarefa de constituir a consistência conceitual na apresentação das informações geradas a partir do sistema de custos.

## **2. SISTEMAS DE CUSTEIO**

Segundo Pompermayer (1999, p.23), “por sistema de custos entende-se, aqui, o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos”, ou seja, tratasse de um modelo de mensuração.

O presente trabalho irá abordar os seguintes métodos de custeio, e avaliar a sua adequação ao setor público: Custeio por absorção, Custeio variável, Custeio padrão, Custeio ABC e Custeio Direto.

### **2.1.1. Custeio por Absorção**

Segundo Martins (2000, p. 41-42), o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, consistindo na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção são distribuídos para todos os produtos elaborados, as despesas administrativas, comerciais e financeiras não integram o custo do produto. Como ponto positivo, esse é o único método aceito para fins fiscais e legais.

Apesar desse método de custeio ser aceito para fins fiscais e legais sua aplicação no setor público seria comprometida, pois o produto principal do setor público é a prestação de serviço, esse método de custeio não engloba as despesas administrativas e financeiras, que nas entidades públicas fazem parte do custo para disponibilizar o serviço a população, outro ponto em que há críticas ao custeio por absorção é o fato de seus rateios serem bastante arbitrários, isso comprometeria a qualidade das informações disponibilizadas ao gestor e a sociedade, além de não cumprir a uma das exigências da NBC 16.11 que seria a comparabilidade das informações entre a entidade aplicada e as demais entidades públicas, a terceira crítica a esse método de custeio é a impossibilidade de direcionar o custo diretamente ao processo de trabalho, por se tratar de uma prestadora de serviços de natureza complexa, as entidades públicas tem a tendência a apropriar seus custos para as atividades.

### **2.1.2. Custeio Variável**

“No método de Custeio Variável são apropriados todos os Custos Variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, e tão somente os variáveis, ficando separados e desconsiderados os custos fixos” (MARTINS, 2000, p. 215-216). “Este método utiliza para custo dos produtos somente os elementos variáveis e, portanto, com valor unitário de cada unidade de produto perfeitamente definido, não é utilizado nenhum conceito de cálculo médio” (PADOVEZE, 2005, p.78).

Essa característica, segundo o mesmo autor, torna esse método cientificamente recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão ao mesmo tempo em que Martins (2000, p. 220) ratifica essa informação ao afirmar que “do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração [...]”

Mesmo fornecendo informações valiosas a administração do setor privado de natureza gerencial, esse método de custeio deixaria de apropriar o principal custo do setor público que são os custos fixos, ou seja, os custos com salários e folha de pagamento, essas informações seriam vitais para a qualidade da informação, e não atenderia aos requisitos de transparência e prestação de contas, onde todos os custos/gastos/ despesas devem ser informados.

### **2.1.3. Custeio Padrão**

O conceito de custo padrão corresponde ao “custo entendido como sendo o ideal de fabricação de determinado item, ou o valor conseguido de acordo com o uso das melhores técnicas possíveis e com 100% da capacidade produtiva, tendo por base os estudos de tempos e movimentos desenvolvidos na fase da administração científica”, conforme Martins (2003, p. 332).

Esse sistema de custeio poderia ser adequado ao setor público, pois envolve todos os custos e despesas, dando um valor final e confiável ao produto, mas como já mencionado anteriormente o setor público é uma organização prestadora de serviços de natureza complexa, então se tratando da qualidade das informações esse método de custeio não forneceria informações detalhadas ao gestor, não seria possível analisar a alocação dos custos a cada atividade e assim usar essas informações para fins de planejamento e tomada de decisão.

Existem exemplos de aplicação do custeio direto em entidades públicas no meio acadêmico, Gerigk, Tarifa, Almeida e Espejo (2007) realizaram uma pesquisa cujo objetivo geral é: apresentar uma forma de custear o serviço de transporte escolar em um município paranaense pelo método do custo padrão, fixando-se padrões mensais de gastos para o exercício financeiro de 2007. E atingiram o seguinte resultado, a utilização do custo-padrão no custeamento de serviços públicos, diante de sua metodologia que prevê inicialmente o estabelecimento dos custos, estes se tornariam metas a serem alcançadas, no caso limites. E que sua constante utilização levaria a um acúmulo de informações sobre o comportamento dos custos nas administrações públicas municipais, as quais contribuiriam na elaboração dos novos orçamentos públicos e na melhor aplicação dos recursos existentes.

### **2.1.4. Custeio ABC**

“O Método ABC (Activity Based Costing) foi originalmente desenvolvido para gerenciamento dos custos, tendo como enfoque os recursos e as atividades geradores de custos, o que significa que os custos são atribuídos às atividades baseadas no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços, baseado no uso das atividades” (COGAN, 2002, p. 43). Neste método, apropria-se todos os custos e despesas da empresa ao produto mediante análise dos processos e atividades, utilizando-se direcionadores de custos em dois estágios, nesse conceito, o produto consome atividades e as atividades consomem recursos.

Se tratando de um custeio com foco na distribuição dos recursos as atividades e depois aos serviços, esse método de custos tem figurado entre as discursões da maioria dos pesquisadores e profissionais da área de custos no setor público, atendendo aos fins legais e aos princípios da contabilidade esse método forneceria um maior conhecimento em relação ao processo de trabalho, gerando informações comparáveis e analisáveis que auxiliaria no planejamento do orçamento e projeções para os anos subsequentes, e na tomada de decisão em relação a redução de gastos e da qualidade dos gastos, entre suas críticas temos o fato do alto valor de implantação, acompanhamento e complexidade das informações. Outro ponto a ser levado em consideração é a integração desse sistema de custeio as informações geradas pelos demais sistemas de informações das outras entidades públicas.

Sobre a implementação desse método de custeio em entidades públicas temos a pesquisa de *Raupp* (2010). Que teve como objetivo apresenta uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal, a pesquisa foi realizada na Câmara municipal do município de Paulo Lopez no estado de Santa Catarina, e teve por resultado, a implementação do ABC permite analisar os custos departamentais, os custos das atividades desenvolvidas pelos agentes, bem como os custeios das diferentes matérias.

### **2.1.5. Custeio Direto**

”Custeio misto ou intermediário é bastante razoável. Evita os rateios de custos que podem levar a absurdos, mas considera como custo do produto aquela parte de custo fixo que pode ser identificada diretamente no departamento produtivo.” (Iudícibus, 1998)

Grande parte da literatura da área de custos refere-se ao Método de Custeio Variável como sendo igual ao Método de Custeio Direto, existe diferença entre os dois. e o presente artigo concorda com esse ponto de vista, assim como Vartanian (2000, p. 72) que afirma:

Custeio Variável não é a mesma coisa que Custeio Direto, pois, neste último, custos fixos que porventura sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio (outros que não sejam as unidades de produto, tais como a linha de produto, o centro de custos, o departamento), a estes são levados, o que jamais deve ocorrer no Custeio Variável.

No setor público a aplicabilidade do sistema de custeio direto é completamente possível e defendida por alguns escritores da área como Machado e Holanda (2010) que defendem esse custeio com três argumentos base, o primeiro diz que esse método é viável, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade; o segundo diz segundo argumento é que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução



orçamentária; e o terceiro argumento é que a relação custo-benefício da informação, que nesse custeio é mais baixo e de fácil operação.

Tais observações tornam o custeio direto um método aceitável e possível perante a lei, tendo como única ressalva o nível de detalhamento das informações que não seria tão complexo em comparação com o custeio ABC por exemplo.

### 3. METODOLOGIA

Para Lakatos e Marconi (1991, p. 155), a pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”. O presente trabalho buscou se adequar aos padrões científicos de busca e coleta de dados conforme o que se tornou necessidade durante a pesquisa.

Para que se pudessem atingir os objetivos propostos no presente artigo, foi realizado um estudo do tipo descritivo, que segundo Gil (2008) é descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, no qual se buscou na literatura existente aspectos que pudessem estar relacionados à aplicação de sistemas de custos na esfera pública.

**Tabela 1 - Resumo De Periódicos utilizados na Pesquisa**

<b>AUTOR</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>PERIÓDICO</b>	<b>ANO</b>
Marcos Alonso	Custos no Serviço Público	Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública – Ano 50, n.1, p. 37-63.	<b>1999</b>
Cleonice Bastos Pompermayer	Sistema de Gestão de Custos: dificuldades na implantação.	Revista da FAE – v.2, n.3, P.21-28.	<b>1999</b>
Cláudio César Eneas Silva	Contabilidade de custos na Administração Pública: desafios.	I Encontro de Administração Pública e Governança – Anais	<b>2004</b>
Luciano Gomes Reis; Priscila Andreoni Ribeiro; e Valmor Slomski.	Custos no Setor Público: uma proposta de implementação de sistema de custos	IX Congresso Internacional de Custos – Anais...28 a 30 de novembro.	<b>2005</b>
Simone Leticia Raimundini; Antônio Artur de; Mendes Botelho Souza; Micarelli Struett, Miriam Aparecida	Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado	Contabilidade Vista & Revista a, vol. 16, núm. 3	<b>2005</b>

Ernani; Luciano Gomes dos Reis			
Hélio Kohama	Contabilidade Pública: teoria e prática	Editora Atlas – 10ª Edição.	<b>2006</b>
Lino Martins Silva	Problemas para o desenho e implantação de um sistema de custos na administração Pública: o método Activity Based Costing (ABC)	Congresso Internacional De Custos – Anais... Lyon: IIC	<b>2007</b>
Willson Gerigk, Marcelo Resquetti Tarifa, Lauro Brito De Almeida, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo	Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão	XIV Congresso Brasileiro de Custos	<b>2007</b>
Maria Nascimento	Sistemas de Custos do Superior Tribunal de Justiça.	Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF.	<b>2008</b>
Márcio Augusto Gonçalves, Jaime Indelicato Zac, Cyntia Aparecida de Amorim	Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde.	Revista de Administração FACES Journal	<b>2009</b>
<i>Fabiano Maury Raupp</i>	Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal	Revista Pensar Contábil, Vol. 12	<b>2010</b>
Nelson Machado e Victor Branco de Holanda	Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor Público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil.	Revista de Administração Pública – RAP. v. 44, n.4, p. 791-820	<b>2010</b>
Luis Paulo Faria Carmo, Lino Martins Silva	Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)	Revista Unibeu <u>v. 4, n. 6</u>	<b>2011</b>
Jorge Eduardo Scarpin, Ari Söthe, Fernanda Kreuzberg	Custos no Setor Público: Análise dos Artigos Posteriores a Publicação Estudo N° 12 Do IFAC	Revista Científica do TECAP - Tecnologia e Contabilidade em Pesquisa	<b>2011</b>
Luis Paulo F Carmo, Fernando Padovani	Advances and Challenges for Adoption of Activity Based Costing (ABC) by Public Sector: A Comparative Study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States.	International Business Research	<b>2012</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

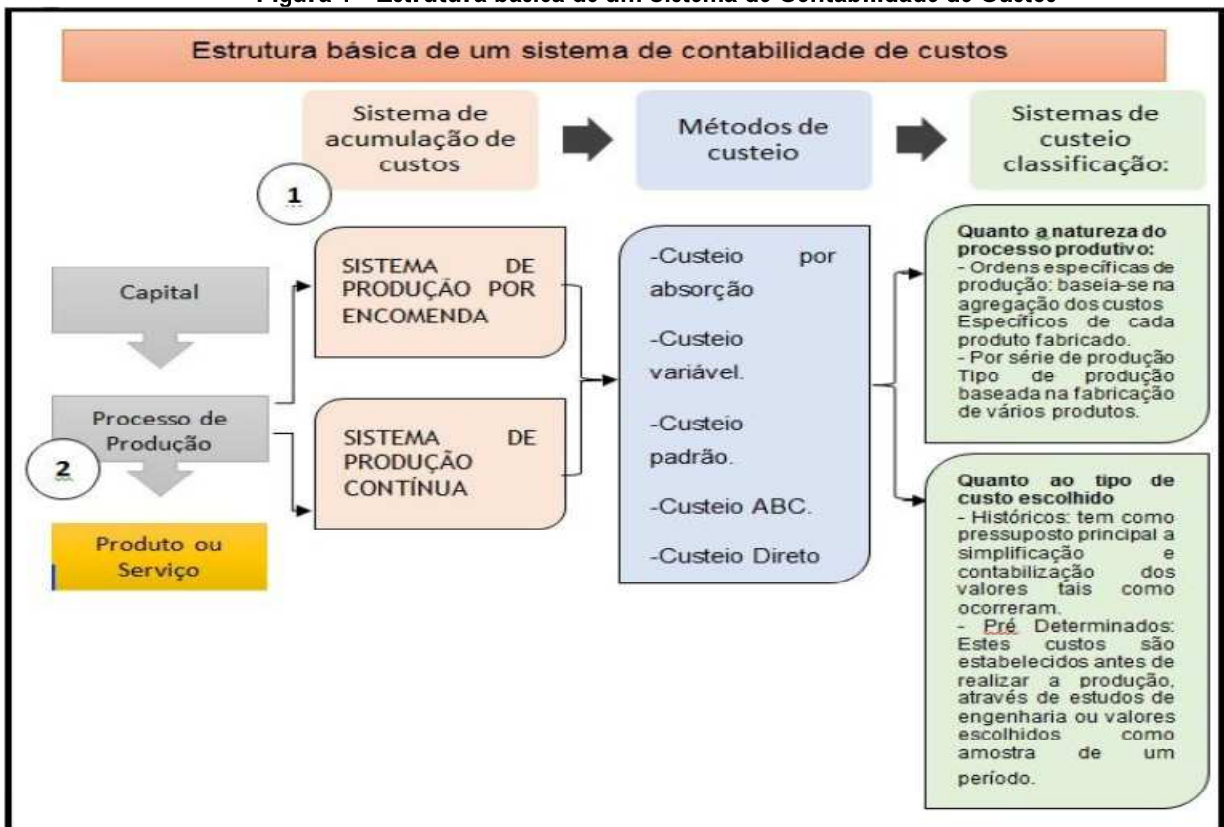
Para a execução da pesquisa bibliográfica, e descrição dos métodos de custeio mais relevantes existentes na literatura, a pesquisa foi realizada em livros e artigos publicados em revistas e congressos nacionais, que pudessem apresentar uma contribuição ao estudo dos sistemas de custeio, relacionando-os às entidades públicas. E nas normas e leis que instruem sobre a aplicação de métodos de custos e controle de gestão no setor público. Foi realizada

uma coleta de todas as características e premissas exigidas nas leis e normas para possibilitar uma comparação sobre qual sistema seria mais adequado às organizações do poder público e em que pontos esses sistemas atendem as exigências legais e quais descumprem com o exigido na NBC T 16.11.

#### 4. ANALISE DE RESULTADO

A busca pela melhoria nas informações, que geraria relatórios capazes de auxiliar os gestores na tomada de decisão e planejamento levou ao ideal de formulação de um subsistema de informação de custos, a partir dessa premissa o presente trabalho buscou apresentar uma avaliação descritiva do tema, avaliando a partir do material já existente e avaliação da legislação pertinente o sistema de custeio que melhor se adequaria as necessidades do setor público atendendo as exigências legais.

Figura 1 - Estrutura básica de um Sistema de Contabilidade de Custos



Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

1- Antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a empresa deverá escolher o seu sistema de acumulação de custos, orientando-se, estritamente, pelo sistema produtivo da empresa.

2- Adotará o sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda a empresa cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, produzindo bens ou serviços não padronizados e, geralmente, sob encomenda específica dos seus clientes. Por outro lado, a empresa que produz, em série, bens ou serviços padronizados deverá adotar o sistema de acumulação de custos por processo.

Pelo exposto anteriormente conclui-se que o sistema que melhor atende a todos os requisitos apresentados é o ABC, é citado como o modelo ideal por grande parte dos autores abordados, segundo Alonso (1999 p 50).

Além das vantagens já destacadas em relação aos sistemas tradicionais, o ABC é particularmente adequado ao setor público porque: 1) foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros.

E segundo o mesmo autor o sistema ABC possui a estrutura flexível, necessária ao subsistema de custos do setor público, possibilitando assim a sua adequação aos diferentes órgãos da administração pública, além de ser um sistema voltado para a gestão, capaz de produzir informações sobre o impacto dos custos sobre as atividades, e possibilitando ao gestor a opção de fazer cortes seletivos no orçamento baseado em informações confiáveis.

As informações produzidas pelo subsistema de custos possibilitam identificar de forma qualitativa e quantitativa os meios pelos quais os recursos são consumidos pelos entes públicos, a adoção do custeio ABC também é defendida no trabalho de Reis, Ribeiro e Slomski (2005 p.10).

Em termos de pesquisa empírica, em relação aos métodos de custeio, pode-se concluir que foi constatada uma maior adequação do custeio ABC para o setor público, uma vez que a implementação do ABC poderia propiciar um maior conhecimento dos processos de trabalho governamental, permitindo “*accountability*” e economicidade.

Ou seja, o sistema ABC possibilita o gerenciamento dos custos por área de atividade e a delegação do controle de custos aos próprios centros de custos, atingindo o princípio da economicidade no setor público, que seria a prestação dos serviços de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Dentre os estudos internacionais, Carmo e Padovani (2012) avaliaram os avanços e desafios para adoção do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pelo setor público de países como a Colômbia, Uruguai e o Brasil, de forma comparativa com o conhecimento dos Estados Unidos. Os resultados mostram que a implementação do sistema ABC pelo setor público na América Latina pode ser percebido como restrito e em fase pioneira, apesar de avanços significativos recentes.

No âmbito nacional diversos pesquisadores já simularam experiências sobre a implementação do ABC em entidades públicas, entre eles temos:

Raimundini, Simone Leticia; Souza, Antônio Artur de; Mendes Botelho, Ernani; Micarelli Struett, Miriam Aparecida; Gomes dos Reis, Luciano 2005 que realizaram um estudo sobre Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado e concluíram que o ABC é de perfeita aplicação em organizações hospitalares, sejam públicas ou privadas, e dentre seus benefícios proporcionam uma melhor gestão e tomada de decisões, assim como, uma melhor percepção sobre o custo do serviço prestado, ao qual se tornou possível segregar o custo dos processos ou grupos de processos, tornando as informações sobre custos dessas instituições, mais precisas, detalhadas e confiáveis.

Gonçalves, Zac e Amorim (2009). Esses autores procuram verificar os pontos da adoção do custeio ABC em um hospital da rede pública no Estado de Minas Gerais. E concluíram que a opção pelo ABC seria de grande valor para reorientar estrategicamente a tomada de decisão da organização. Nesse exemplo a organização ganharia uma reestruturação de seus processos e atividades de forma a atingir dois objetivos principais (i) alcançar liderança em custos no setor e (ii) tornar-se apta à certificação “Acreditação Hospitalar (ONA)”. Que se tornariam possíveis através de uma boa gestão dos recursos.

Carmo, Luis Paulo Faria e Silva, Lino Martins (2011) realizaram um estudo Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ) concluiu-se que é adequada a utilização do custeio baseado em atividades (ABC) na mensuração dos custos na prestação dos serviços de educação nos Colégios Militares. E ainda recomenda-se a aplicação do custeio baseado em atividades (ABC) para custear os serviços prestados pelo setor público de modo a justificar perante o controle interno os custos dos contratos de cessão do patrimônio a terceiros (Permissão de uso) e custear os contratos de despesa.

Por fim temos a pesquisa de Scarpin, Jorge Edardo; Söthem, Ari; Kreuzberg, Fernanda que avaliam os artigos publicados nos anais de congressos da área contábil quanto à inserção da contabilidade de custos do setor público e sua aderência as diretrizes do IFAC. Os artigos avaliados se encontram nos anais do CBC, ANPCONT, ENANPAD, ENAPG, USP, ENEPG e ENEO no período de 2001 a 2010, os resultados da pesquisa demonstram a predominância dos artigos voltados a utilização da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC), sendo esses o total de 32 em uma população de 60, e foi constatado que no entendimento dos autores o ABC compreende ao método mais adequado para utilização no setor público.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou realizar uma análise dos métodos de custeio (absorção, variável, padrão, ABC e Direto) e sua aplicação no setor público segundo o disposto na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público pela resolução do CPC N. 1.366/11 e concluiu que o sistema ABC possibilitaria atingir a maioria das exigências pré-dispostas nas normas, mas ainda seria necessário adequações para que esse sistema seja multável ao ponto de se adequar a qualquer instituição da esfera pública, além de um rigoroso e oneroso controle profissional para gerar, acompanhar e atualizar os indicadores de custos gerados pelo sistema. Só assim seria possível a unificação dos resultados obtidos para a geração de um relatório final que quantificaria todos os gastos públicos de determinada município, estado ou do país.

O estudo contribui como um ponto inicial para futuras pesquisas e aplicações práticas para a elaboração de modelos de sistemas de custos baseados em custeio por ABC para aplicação no setor público, que apesar de ainda ser um tema limitado a área conceitual tende a ganhar evidenciação graças a maior preocupação com o controle orçamentário dos poderes legislativos o tribunal de contas, autoridades competentes e especialmente ao Governo Federal, Estaduais, e Prefeituras Municipais

Como proposta para futuras pesquisas na perspectiva da elaboração do sistema de custos baseado no custeio por ABC, formulação de indicadores qualitativos para medir o desempenho dos gastos públicos, desenvolvimento de indicadores de custo para medir o equilíbrio econômico dos órgãos de administração pública e para gestão de fins gerenciais, formulação de índices para medir a transparência dos gastos de órgãos públicos, formulação de medidores de eficiência para os gastos no setor público, o impacto da implementação do sistema de informação de custos na qualidade dos demonstrativos de gastos públicos.

ANALYSIS OF COST INFORMATION SYSTEMS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR  
IMPLEMENTED IN BRAZIL

**ABSTRACT**

This present survey aims to analyze the models of cost information system implemented in Brazil. (absorption, variable, standard, ABC and direct) and its application in the public sector accordance with NBC T 16.11 – Cost Information System of the public sector to the resolution of CPC N.1.366/11, also identified the necessary pre requirements for the Subsystem of Cost Information in the Public Sector SIC. According with – NBC T 16.11 – Cost Information System of the public sector established by CPC N. 1.366/11. Through a descriptive and bibliographical research in articles published in specialized magazines and national and international cost congresses on the theme costs in the public sector and subsystems of costs in the public sector and in the legislation, pronouncements and technical norms that deal with the theme. As a result, the Activity-Based Costing (ABC) which best fits to the requirements exposed in the legislation and technical standards due to this system has a flexible structure, which is required for the subsystem of public sector cost, thus enabling its suitability to different public administration bodies, in addition, it's a system focused to management and is able to produce information about the impact of costs over activities.

**KEYWORDS:** Cost Accounting; Public Sector; Subsystem of Cost Information.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, Ano 50, n.1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

BUGARIN, Paulo Soares. O Princípio Constitucional da Eficiência, um Enfoque Doutrinário Multidisciplinar. Brasília: revista do Tribunal da União – Fórum Administrativo, mai/2001, p. 240.

CARMO, L. P. F.; PADOVANI, F. Advances and challenges for adoption of activity based costing (ABC) by public sector: a comparative study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States. International Business Research, v. 5, n. 2, p. 150-158, feb. 2012.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). v. 4, n. 6. Rio de Janeiro, 2011.

COGAN, S. Custos e preços – formação e análise. 2ª reimpr. da 1ª ed. de 1999. São Paulo: Pioneira Thomson, 2005. 157 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. (Resoluções nº. 1.128 a 1366). Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 15 set de 2016.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito De; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão: XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, 2007.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, M.; ZAC, J.; AMORIM, C. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. Revista de Administração FACES Journal, v. 8, n. 4, p. 161-179, out./dez., 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOHAMA, Hélio. Contabilidade pública: teoria e prática. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006. LEAL, José Paulo. Custo na administração pública e inclusão social. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9, 2003. Anais... Gramado, CRCRS, 2003 - CD-ROM

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de metodologia científica. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro, v. 44, n.4, p. 791-820, jul.-ago. 2010.



MARTINS, E. Contabilidade de custos. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388p.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos: inclui o ABC, 9. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Maria. Sistema de custos do superior tribunal de justiça. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF, Brasília, 2008.

PADOVEZE, C. L.. Introdução à contabilidade – com abordagem para não-contadores. São Paulo: Thomson, 2006. 456p.

POMPERMAYER, C.B.. Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.3, set./dez., 1999, p.21-28

RAIMUNDINI, Simone Leticia; SOUZA, Antônio Artur de; MENDES BOTELHO, Ernani; MICARELLI STRUETT, Miriam Aparecida; GOMES DOS REIS, Luciano. Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado Contabilidade Vista & Revista, vol. 16, núm. 3, diciembre, pp. 27-40. Minas Gerais Minas Gerais. 2005.

RAUPP, Fabiano Maury. Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 12, n. 49, p. 23 - 30, set./dez. 2010.

REIS, Luciano Gomes; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistema de custos. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Anais...28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

SCARPIN, Jorge Edardo; SÖTHEM, Ari; KREUZBERG, Fernanda. Custos no Setor Público: Análise dos Artigos Posteriores a Publicação Estudo N° 12 Do IFAC. CAP Accounting and Management. Número 06 , Ano 06 , Volume 6, 2012.

SILVA, Cláudio C. E. Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios. In Anais..I Encontro de Administração Pública e Governança. Rio de Janeiro, 2004.

SILVA, Lino Martins. Problemas para o desenho e implantação de um sistema de custos na administração Pública: o método Activity Based Costing (ABC). In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10, 2007. Anais... Lyon: IIC, 2007.

VARTANIAN, Grigor Haig. O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: 2000. Dissertação de mestrado em Controladoria e contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.