

**SISTEMA FEDERAL BRASILEIRO DE CUSTOS:** uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC.

**BRAZILIAN FEDERAL COSTS SYSTEM:** a comparative analysis considering the IFAC's recommendations.

**Janilson Antonio da Silva Suzart**

Doutorando em Controladoria e Contabilidade (USP)

Mestre em Contabilidade (UFBA)

Endereço: FEA/USP Av. Luciano Gualberto, 908 – FEA3

CEP: 05.508-010 – São Paulo/SP - Brasil

E-mail: [suzart@suzart.cnt.br](mailto:suzart@suzart.cnt.br)

### RESUMO

Compreender de que forma são utilizados os recursos destinados pela sociedade para a Administração Pública é de suma importância em um ambiente democrático. Tanto a sociedade quanto os gestores públicos buscam analisar a relação custo-benefício das ações governamentais. Para se certificar de que os gestores públicos buscaram as melhores alternativas possíveis e não atuaram em sentido contrário ao anseio coletivo, a população necessita de instrumentos que acompanhem e avaliem as atividades governamentais. A sua vez, os gestores públicos, também, precisam de instrumentos que os auxiliem a tomar decisões que atendam às demandas sociais e estejam entre as melhores alternativas possíveis. Dentre outras áreas envolvidas com esta temática se encontra a Contabilidade de Custos. Seus instrumentos e suas técnicas podem auxiliar gestores e sociedade a avaliar o desempenho estatal. Em virtude da recente implementação do sistema federal brasileiro de custos, a presente pesquisa procurou analisar comparativamente as principais características deste sistema, tendo como parâmetros as recomendações feitas pela IFAC (*International Federation of Accountants*). Com este objetivo, foi utilizada uma abordagem qualitativa, sendo realizado um estudo exploratório com o emprego da técnica de análise comparativa. Foi identificado que, apesar de estar na fase inicial de implantação, o sistema brasileiro segue muitas das recomendações propostas pela IFAC. Todavia, o alinhamento das informações contábeis financeiras às normas internacionais, a necessidade de maior integração entre os sistemas gerenciais governamentais e a alocação apenas de custos diretos são pontos relevantes que necessitam ser aperfeiçoados visando melhorias na qualidade das informações produzidas por este sistema.

**Palavras-chave:** Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. Contabilidade Custos. Administração Pública.

### ABSTRACT

Understanding how the society's resources are used for the Public Administration is very important in a democratic environment. Both society and public managers seek to analyze the cost-effectiveness of governmental actions. To ensure that public managers sought the best possible alternatives and not acted counter to the collective yearning, people need tools to monitor and evaluate government activities. In turn, public managers also need tools that help them make decisions that meet social demands and are among the best alternatives. Among

Artigo apresentado no XVII Congresso Brasileiro de Custos. Recebido em 30.08.2012. Revisado por pares em 19.09.2012. Reformulado em 30.09.2012. Recomendado para publicação em 01.11.2012. Publicado em 17.12.2012.

other areas involved with this issue is the Cost Accounting. Its instruments and techniques can assist managers and society to evaluate the state performance. Due to the recent implementation of the Brazilian federal cost system, this research sought to comparatively analyze the main features of this system, having as parameters the recommendations made by IFAC (International Federation of Accountants). With this aim, we used a qualitative approach, an exploratory study being conducted with the use of the technique of comparative analysis. It was identified that, despite being in the initial phase, the Brazilian system follows many of the recommendations proposed by IFAC. However, the alignment of financial accounting information to international standards, the need for greater integration between the management systems and government allocation of direct costs are only relevant points that need to be improved in order to improve the quality of information produced by this system.

**Keywords:** Federal Cost Information System. Cost Accounting. Public Administration.

## 1 INTRODUÇÃO

Independentemente do volume gasto, a utilização de recursos públicos para o desempenho das ações estatais é um tema controverso. Por um lado, a sociedade busca fiscalizar esta utilização visando, dentre outros objetivos, que os gastos públicos atendam aos anseios sociais. Por outro lado, os gestores públicos têm a obrigação moral, e também legal em muitos países, de otimizar a utilização destes recursos objetivando uma alocação eficaz, eficiente e econômica.

O eixo central desta controvérsia se refere à relação custo-benefício dos gastos públicos. Tanto os gestores públicos, quanto a sociedade, necessitam saber os reais benefícios usufruídos pela sociedade em virtude da ação estatal, assim como, a quantidade de recursos consumidos por estas atividades. Nesta relação, os cidadãos, em teoria, estarão interessados em destinar uma parcela justa ao Estado, para que o segundo forneça bens e serviços na quantidade e na qualidade ensejadas pelos primeiros. A sua vez, os gestores públicos, no papel de tomadores de decisão, estarão interessados, em tese, na manutenção do equilíbrio do erário e na efetiva implementação dos programas e das políticas públicas.

Entretanto, apesar das expectativas nutridas pela sociedade, não há certeza de que os gestores públicos atuarão para atender as aspirações sociais. Existem indícios de que estes gestores podem agir de forma divergente da esperada pelos cidadãos, utilizando de maneira inapropriada os recursos públicos. Para se certificarem de que os gestores públicos atuem com probidade e em respeito aos anseios sociais, os cidadãos necessitam estabelecer instrumentos para o acompanhamento e a avaliação da atuação destes gestores.

Neste contexto, a Contabilidade de Custos desempenha um papel importante, auxiliando os envolvidos neste processo. De maneira elementar, as técnicas oriundas da Contabilidade de Custos permitem identificar os custos relativos à realização de uma atividade, à produção de um bem ou à prestação de um serviço. Em uma ótica mais ampla, a Contabilidade de Custos fornece dados relacionados com os custos das operações estatais, que satisfazem as necessidades dos gestores públicos e da sociedade, auxiliando os processos decisórios destes grupos.

Entender os custos das ações estatais permite que a sociedade possa controlar os gastos públicos, avaliando o desempenho dos programas e das políticas governamentais. Para a Administração Pública, a identificação dos custos de sua atuação fornece informações importantes que auxiliam: (i) na elaboração do orçamento e na redução de gastos; (ii) na fixação de preços de bens e serviços públicos; (iii) na mensuração do desempenho estatal; e, (iv) nos processos decisórios de uma maneira geral.

Recentemente no cenário brasileiro, mais especificamente na esfera federal, a temática sobre a apuração dos custos ganhou especial destaque em função das discussões e da construção de um sistema de custos que auxiliasse na avaliação e no acompanhamento da gestão pública. Entretanto, ressalta-se que, apesar desta iniciativa ter ocorrido apenas nos últimos anos, normativos da década de 1960 já descreviam sobre a necessidade e a importância da apuração de custos para o setor público brasileiro.

No cenário internacional, muitas entidades influentes na área da gestão financeira pública vêm apresentando, ao longo das últimas décadas, trabalhos que versam sobre o papel desempenhado pela apuração e pela utilização das informações sobre os custos das atividades estatais. Esses trabalhos buscam, na maioria das vezes, apresentar de modo detalhado a importância destas informações na tomada de decisão no setor público, assim como, a experiência de alguns países na implementação ou na ampliação de seus sistemas de custos.

Dentre estas entidades, destaca-se a IFAC (*International Federation of Accountants* – Federação Internacional de Contadores), entidade com mais de três décadas de existência e que visa, principalmente, o desenvolvimento de normas internacionais do setor contábil. A IFAC apresentou no ano de 2000 um trabalho denominado “*Perspectives on Cost Accounting for Government*”, no qual discute a utilização e o papel da Contabilidade de Custos no setor público.

Diante do contexto apresentado nos parágrafos anteriores, surgem as constatações que motivam a formulação da questão norteadora da presente pesquisa: Quais as principais similaridades e diferenças do sistema de custos implementado pelo governo federal brasileiro em relação aos aspectos destacados pelo estudo da IFAC?

Considerando o problema anteriormente apresentado, esta pesquisa possui como principal objetivo a análise comparativa entre as características essenciais do sistema federal brasileiro de custos e as recomendações feitas pela IFAC.

De maneira mais específica, esta pesquisa almeja:

- a. Descrever os possíveis usos das informações provenientes de um sistema de custos para entidades do setor público;
- b. Apresentar as experiências de outros países na implementação e na utilização de sistemas de custos.

Visando o alcance dos objetivos acima propostos, este artigo está organizado da seguinte forma: (i) Introdução; (ii) Metodologia; (iii) Contabilidade de custos no setor público – A visão da IFAC; (iv) Contabilidade de custos no setor público – A proposta do governo federal brasileiro; (v) Análises comparativas entre a proposta brasileira e as ideais da IFAC; e (vi) Considerações finais.

## 2 METODOLOGIA

Esta seção se destina a apresentação dos principais procedimentos e aspectos metodológicos da pesquisa. Em primeiro lugar serão descritas as possíveis classificações da pesquisa realizada. Em seguida, passa-se para o relato dos procedimentos empregados na execução da pesquisa.

Tendo em consideração a forma de abordagem, a presente pesquisa pode ser classificada como sendo uma pesquisa qualitativa. A abordagem qualitativa busca, nas palavras de Demo (1998, p. 101), entender “[...] os aspectos qualitativos da realidade [...]”, através de uma consciência crítica que permita a identificação de bons e maus aspectos do fenômeno analisado. Qualidade é aqui entendida como sendo a essência de algo, neste caso, o sistema federal brasileiro de custos.

Em relação à estratégia adotada, a pesquisa pode ser classificada como sendo um estudo exploratório. Esta classificação decorre da necessidade de se obter mais informações acerca do objeto de estudo, assim como, em razão de ser imprescindível a identificação de variáveis e suas relações, para as pesquisas futuras.

Feita a apresentação das classificações da pesquisa, passa-se ao relato dos procedimentos metodológicos utilizados.

Considerando o objetivo principal da pesquisa, que compreende a análise comparativa entre as características essenciais do sistema federal brasileiro de custos e as recomendações propostas pela IFAC, foi utilizada a técnica de análise documental. Esta técnica, segundo Cooper e Schindler (2008, p. 132) compreende a avaliação de registros históricos ou contemporâneos, inclusive documentos governamentais e opiniões, com o objetivo de se produzir dados sobre o fenômeno estudado.

No primeiro momento foi analisado o trabalho da IFAC, "*Perspectives on Cost Accounting for Government*", visando à obtenção de informações sobre as técnicas de Contabilidade de Custos aplicadas ao setor público.

Buscou-se a descrição e a análise dos principais aspectos relacionados com um sistema de custos para o setor público, de acordo com a visão da IFAC. De maneira complementar foram apresentados exemplos de características de sistemas de custos implementados em outros países. Tais características foram obtidas na literatura sobre o tema.

Em seguida, passou-se a análise das características do sistema federal brasileiro de custos, tendo como fontes primárias os normativos e demais documentos oficiais que regem tal sistema. De modo complementar foi empregada a técnica de observação das práticas realizadas nos sistemas governamentais.

Destaca-se que nas fases anteriormente citadas, a literatura especializada foi empregada de maneira subsidiária, sendo que, em algumas vezes, as informações provenientes da consulta exerceram um papel relevante na análise.

Após estas fases, passou-se à análise comparativa. A análise comparativa visou identificar as semelhanças e as dissemelhanças entre as duas propostas analisadas. As características identificadas no sistema brasileiro foram confrontadas com as ideias apresentadas pela IFAC.

Considerando a proposta do IFAC como referência (isto não implicou no julgamento de essa proposta ser a melhor ou a mais adequada para um ente público), foram inicialmente analisadas se as funções atribuídas a um sistema de custos governamentais estavam incluídas na proposta brasileira e qual o contexto que norteava a implementação da respectiva função no cenário nacional.

Na continuação da análise comparativa, foram abordadas as seguintes características: (i) método de alocação de custos; (ii) tipos de custos; (iii) interação com a Contabilidade Financeira; (iv) integração do sistema de custos com outros sistemas gerenciais; (v) relatórios fornecidos pelo sistema; e, (vi) desenvolvimento e uso do sistema. Estes itens foram analisados de modo similar ao ocorrido com as funções do sistema de custos do governo federal. Buscou-se, sempre que foi possível, a comparação entre a experiência do governo brasileiro e as dos demais países.

### **3 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO – A VISÃO DA IFAC**

A discussão sobre a existência de uma Contabilidade Pública que, a sua vez, seria diferente daquela aplicada ao setor privado em virtude dos diferentes objetivos das entidades destes setores, perdura no campo da ciência contábil ao longo das últimas décadas. A busca

pelo lucro, objetivo comum à maioria das entidades privadas, e o desempenho de atividades em prol da sociedade, objetivo comum da maior parte das entidades governamentais, seriam os motivadores para tal discussão.

Newberry (2001, p. 2) descreve que a discussão sobre a existência de uma Contabilidade específica do setor público é feita através de duas abordagens:

- a. A primeira afirma que não há distinção do ponto de vista contábil entre os setores público e privado, sendo a Contabilidade única e não influenciada pelos setores;
- b. A segunda assevera a necessidade de uma Contabilidade própria para as entidades governamentais, pois, algumas ideias e práticas típicas do setor privado não são adequadas ao setor público.

Ressalta-se que, segundo a primeira abordagem, a Contabilidade fornece um quadro conceitual único que pode ser aplicado em qualquer entidade. Entretanto, o contexto, no qual está inserida uma entidade específica, afetará as interpretações deste quadro conceitual. Desta forma, considerando que as entidades dos setores privado e público perseguem objetivos distintos, em determinadas situações, as interpretações seriam diferentes para cada setor.

Seguindo a abordagem anteriormente apresentada, o trabalho da IFAC, "*Perspectives on Cost Accounting for Government*", cuja primeira versão foi lançada em 1998, visa apresentar os principais aspectos da utilização da Contabilidade de Custos sob as perspectivas do setor público. Neste trabalho, a Contabilidade de Custos é analisada como sendo uma das ferramentas utilizadas para a definição de políticas públicas, através do fornecimento de informações que podem ajudar o desempenho de um ente estatal (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000, passim). Na sequência, passa-se a apresentação das principais ideias do referido documento.

De acordo com a IFAC (2000, p. 7-9), além da função histórica de determinação de valores nos processos de inventários, a Contabilidade de Custos possui as seguintes funções gerenciais:

- a. Auxiliar na elaboração de orçamento: Tanto nos países onde o orçamento segue o regime de caixa, como naqueles que utilizam o regime de competência, as informações sobre os custos das atividades estatais podem ser utilizadas para a elaboração de orçamentos futuros;
- b. Controlar e reduzir custos: As informações sobre custos podem ser empregadas em comparações com custos anteriores ou com os supostos benefícios da ação estatal, propiciando a redução de excessos ou a ampliação das atividades governamentais;
- c. Definir preços e taxas: O custo se converte em uma informação relevante para a fixação de preços e de taxas no setor público, contribuindo no processo decisório de definição destes preços ou taxas, inclusive nas operações internas ou com outros entes estatais;
- d. Avaliar o desempenho financeiro: Não obstante a complexidade existente para mensurar o desempenho das atividades estatais, as informações sobre os custos das atividades permitem a avaliação destas sobre o aspecto financeiro;
- e. Avaliar os programas governamentais: Da mesma forma que foi demonstrada no item anterior, os custos podem ser usados como medidas de desempenho dos programas governamentais, auxiliando o processo decisório sobre estes, isto é, na ampliação, manutenção, criação ou extinção dos programas analisados;
- f. Auxiliar em decisões econômicas: Além dos programas governamentais, as informações sobre custos desempenham um papel relevante em diversas tomadas de decisão, nas quais a perspectiva financeira seja muito importante.

A seguir é apresentado um quadro contendo os principais usos que possui a Contabilidade de Custos nos países analisados pela IFAC e pela literatura especializada consultada.

Quadro 1 – Uso das informações sobre custos no setor público

Área de influência da Contabilidade de Custos	País(es)
Elaboração do orçamento.	Austrália, Estados Unidos, Malásia, Nova Zelândia e Taiwan.
Controle e redução de custos.	Canadá e Nova Zelândia.
Fixação de preços e taxa.	Canadá, Nova Zelândia e Reino Unido.
Avaliação do desempenho financeiro.	Nova Zelândia e Reino Unido.
Avaliação de programas governamentais.	Canadá, Nova Zelândia e Reino Unido.

Fonte: IFAC, 2000. CARNEGIE; WEST, 2005. ELLWOOD; NEWBERRY, 2007.

Complementa-se que o nível e as finalidades com que a Contabilidade de Custos é empregada variam de país para país. Todavia, os países que executam seus orçamentos sob o regime de competência demonstram mais propensão para utilizar tais informações, como, por exemplo, a Nova Zelândia.

A IFAC (2000, p. 13-18) afirma que os tipos de custos adotados oscilam segundo o contexto utilizado no país, sendo que os principais tipos são:

- a. Custo total: Compreende a apuração dos custos usando todas as informações financeiras disponíveis sobre o uso de recursos públicos;
- b. Custo controlável: Os custos são apurados através do emprego de centros de responsabilidade, desta forma, cada gestor público é avaliado apenas pelos custos que controla;
- c. Custo marginal: A apuração é feita com o uso apenas dos custos variáveis, objetivando avaliar o nível de determinada atividade estatal;
- d. Custo diferencial / incremental: Esta forma de apuração de custos é utilizada quando se pretende comparar duas ou mais alternativas, de modo a avaliar a relação custo-benefício de cada alternativa;
- e. Custo de oportunidade: Geralmente utilizado no processo decisório sobre investimentos, o custo de oportunidade objetiva comparar o valor presente com o valor ajustado aos riscos dos custos associados a certo investimento;
- f. Custo contratual: Esta forma é empregada em virtude da existência de contratos, nos quais haja a fixação de preços ou reembolsos baseados em custos.

Percebe-se que o tipo de custo está relacionado com o uso que se pretende dar às informações produzidas pela Contabilidade de Custos. Nota-se, ainda, que os entes públicos podem utilizar mais de um tipo de custo ao mesmo tempo.

Em relação à definição dos objetos de custos, ou seja, os itens cujos custos serão apurados, a IFAC (2000, p. 15) diz que esta definição, bem como, a do sistema de custos depende:

- a. Dos objetivos pretendidos pela utilização da Contabilidade de Custos;
- b. Dos processos decisórios que usarão as informações sobre os custos;
- c. Da frequência e dos custos para apuração das informações.

A definição dos objetos de custos, a sua vez, influencia a escolha do método de alocação de custos. O método de alocação define de que forma e quais os custos que serão atribuídos aos objetos. Complementa-se que a escolha do método de alocação afeta a precisão das informações produzidas pela Contabilidade de Custos.

Os principais métodos de alocação são (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000, p. 17):

- a. Alocação apenas dos custos diretos;
- b. Alocação dos custos diretos e dos custos indiretos com base em uma relação de causa e efeito;
- c. Alocação dos custos diretos e dos custos indiretos segundo uma metodologia razoável e consistente.

No primeiro método de alocação somente os custos diretamente relacionados aos objetos de custos são alocados para cada objeto. Nos demais métodos, além dos custos diretos, os indiretos são rateados e alocados para cada objeto de custo.

O segundo método ocorre quando é possível a identificação de algum elemento que permita o estabelecimento de uma relação de causa e efeito, como, por exemplo, horas trabalhadas. O elemento identificado é utilizado para ratear os custos indiretos apurados.

No último método, o rateio dos custos indiretos é feito mediante outro critério consistente, porém, que não representa uma relação de causa e efeito.

Em se tratando das informações oriundas da Contabilidade Financeira, a IFAC (2000, p. 21) descreve que, na maioria dos casos, estas informações servem como origem para as informações sobre os custos. Esta utilização, além de reduzir as atividades e os gastos relacionados com a produção e o armazenamento da informação sobre custos, torna esta última mais coerente e consistente com as demais informações contábeis que são evidenciadas para a sociedade.

Entretanto, a utilização das informações financeiras pode implicar na necessidade de reconciliação destas informações, pois, as mesmas podem representar conceitos divergentes dos empregados na Contabilidade de Custos.

Neste sentido, a IFAC destaca que a aplicação de algumas das Normas Internacionais de Contabilidade pode causar distorções nas informações sobre os custos apurados, o que implicará na necessidade de reconciliação. São situações que exemplificam o que foi anteriormente apresentado (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2000, p. 22-27):

- a. O uso do custo histórico ao invés do valor justo ou do valor líquido de realização / recuperação e vice-versa;
- b. Divergências entre os valores utilizados para o reconhecimento de operações entre as partes relacionadas;
- c. A não ativação de gastos relacionados com bens estocáveis ou imobilizados, o que pode propiciar uma redução nos valores de custos diretos apropriados ou um rateio impreciso dos custos indiretos;
- d. A utilização do conceito de juros sobre o capital empregado;
- e. A não contabilização do uso de recursos naturais.

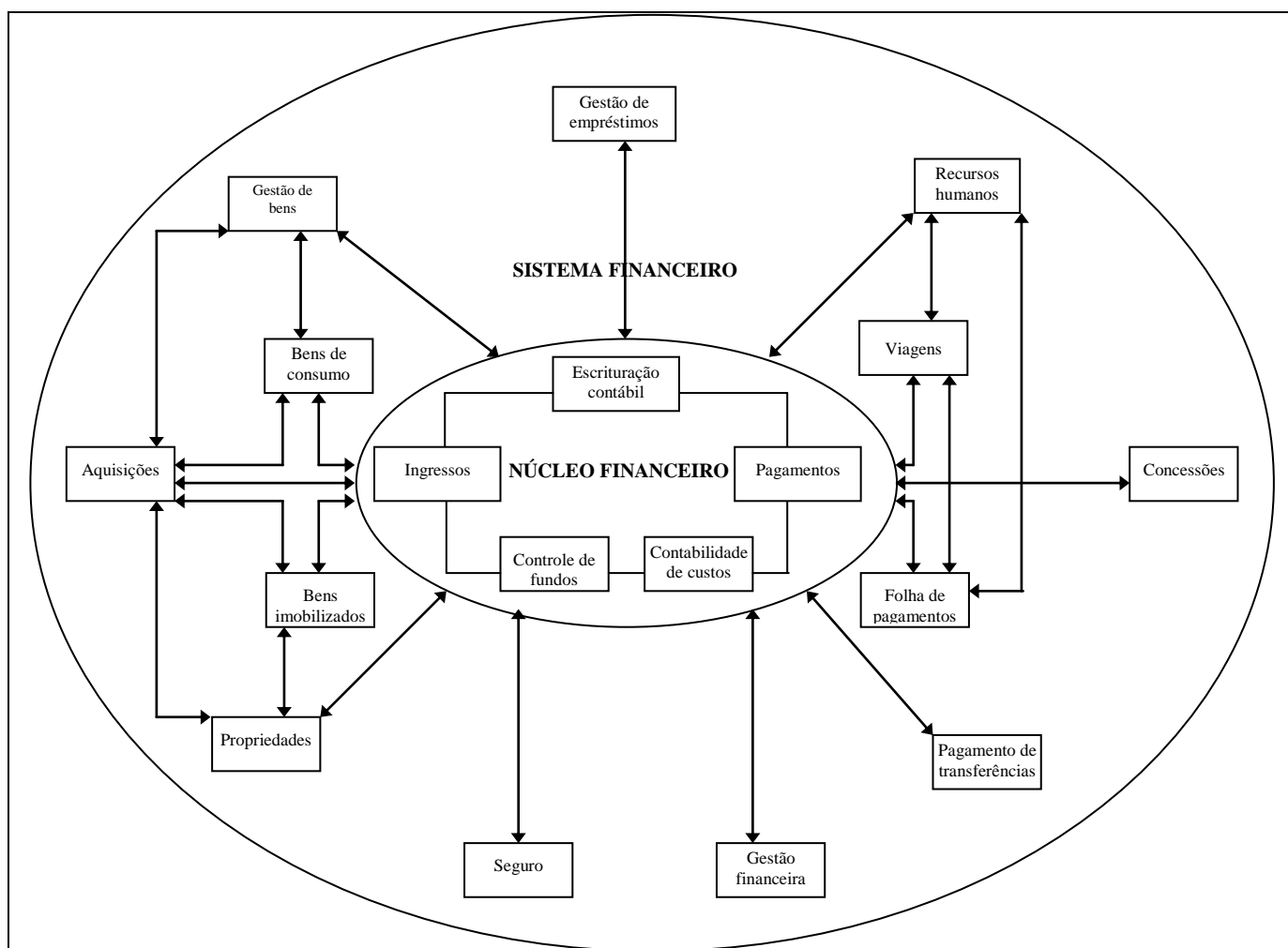
Quando o assunto é a criação e a utilização de um sistema de custos, a IFAC (2000, p. 29-32) sugere que os seguintes requisitos sejam observados:

- a. Requisitos informacionais: O ente público necessita definir quais informações financeiras e não financeiras serão utilizadas, bem como, os objetos de custos e as fontes de dados. Da mesma forma, será imprescindível a definição da metodologia de classificação e de alocação dos custos;
- b. Requisitos funcionais: Os principais processos que serão executados pelo sistema precisam ser bem delimitados e detalhados. Entre os principais processos estão os seguintes: (i) manutenção; (ii) armazenamento; (iii) processamento; (iv) classificação; (v) cálculo; e, (vi) elaboração de relatórios;

- c. Requisitos de integração: O sistema de custos precisa ser integrado aos demais sistemas usados pelo ente público, cujos dados sejam empregados na apuração dos custos deste ente;
- d. Requisitos de segurança: A Administração Pública precisa se certificar de que o sistema de custo esteja protegido contra falhas de disponibilidade, confidencialidade e integridade.

Um especial destaque está relacionado com a integração dos sistemas utilizados por um ente público. Na figura a seguir é apresentado um exemplo de integração do sistema de custos:

Figura 1 – Integração entre o sistema de custos e demais sistemas utilizados.



Fonte: Adaptado de IFAC (2000, p. 31).

De acordo com a proposta da IFAC, sintetizada na figura anterior, o sistema financeiro de um ente público é composto por duas partes: (i) núcleo financeiro; e, (ii) sistemas auxiliares. O núcleo financeiro é responsável pelo controle das principais atividades que afetam diretamente o erário, tais como: (i) controle dos recebimentos, dispêndios e saldos; (ii) escrituração contábil; e, (iii) apuração dos custos. Para realizar tais atividades, o núcleo financeiro necessita de informação vindas dos diversos sistemas auxiliares, tais como, por exemplo, o controle dos bens móveis e imóveis, a gestão de recursos humanos e a gestão de empréstimos.



Percebe-se, dessa forma, a importância da integração dos sistemas usados por um ente estatal. O fluxo informacional existente entre estes sistemas auxiliará a apuração dos custos das entidades. Este fluxo informacional, também, interferirá na criação e na utilização do sistema de custos.

Outro especial destaque se relaciona com os relatórios fornecidos pelo sistema de custos. Estes relatórios são uma parte fundamental em muitos processos decisórios dos gestores públicos. Em razão disto, o sistema de custos deve estar preparado para fornecer as informações sobre os custos de maneira efetiva e tempestiva.

De acordo com a IFAC (2000, p. 35-44) a forma como as informações são transmitidas varia muito entre os países. Todavia, ressalta que existem três abordagens distintas:

- a. Relatórios padronizados e hierarquicamente vinculados: Proposta adotada pelos Estados Unidos, compreende um conjunto de relatórios periódicos que são agrupados de acordo com uma estrutura hierárquica definida. Desta forma, é possível identificar os custos do elemento de menor nível hierárquico (como, por exemplo, um programa governamental), sendo os elementos semelhantes agrupados em nível superiores até a apuração do custo total do ente público;
- b. Relatórios padronizados com diferentes características: Proposta adotada pela Malásia corresponde a um conjunto de relatórios, também periódicos, mais independentes entre si. O ente governamental escolhe as áreas que ele considera mais importantes e estabelece o seu conjunto de relatórios;
- c. Relatórios individualizados: Proposta da Nova Zelândia, na qual cada gestor público tem a liberdade para preparar seus relatórios, utilizando, entretanto, as informações oriundas do sistema de custos.

Na conclusão do trabalho em análise, a IFAC (2000, p. 49-54) apresenta tópicos relevantes que podem afetar a implantação e / ou a utilização de um sistema de custos por uma entidade governamental. São eles:

- a. A entidade pública precisa estabelecer metas e estratégias para a implementação de um sistema de custos, sendo preferível que esta implementação ocorra de forma progressiva;
- b. É necessário que seja estabelecida de que forma as informações sobre os custos irão afetar a formulação do orçamento;
- c. A utilização de estudos feitos por usuários ou especialistas pode ajudar a aperfeiçoar o sistema de custos;
- d. Os gestores de menor nível hierárquico precisam ter acesso a uma quantidade suficiente de informações para que utilizem o sistema de custos em seus processos decisórios;
- e. É imprescindível que o pessoal que trabalhará com o sistema, receba treinamento para que possa interpretar as novas informações e adotar as medidas adequadas.

Após a análise dos principais itens componentes de um sistema de custos para o setor público, conforme a proposta da IFAC nota-se que esses itens são bastante assemelhados àqueles em uso pelas entidades do setor privado. Ressalvadas as devidas peculiaridades do setor público, tal situação não poderia ser diferente, pois, a IFAC adotou a abordagem de um único quadro conceitual contábil. Nota-se que os itens de custo, aplicáveis ao setor privado, também seriam aplicáveis ao setor público, havendo apenas mudanças em função do contexto dessas últimas.

#### 4 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO – A PROPOSTA DO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO

As primeiras ideias sobre a utilização das informações sobre custos no setor público brasileiro remontam à década de 1960. O Estatuto de Direito Financeiro brasileiro (BRASIL, 1964) apresenta estas ideias ao associar a necessidade de: (i) estimativas “[...] dos custos das obras a realizar e dos serviços a prestar [...]” para compor a proposta orçamentária; e, (ii) determinar os “[...] custos dos serviços industriais [...]” através das informações contábeis.

Ainda naquela época, a reforma na Administração Pública Federal (BRASIL, 1967) ressaltou a importância e a obrigação do acompanhamento dos custos governamentais. As informações sobre custos foram, também, associadas à avaliação dos resultados da gestão pública. Mais uma vez, foi atribuída aos serviços de Contabilidade a responsabilidade de apurar os custos da atividade estatal.

Apesar das previsões na legislação, nas três décadas seguintes não houve a implementação de um sistema de custos no governo federal brasileiro. Ressalta-se, entretanto que na década de 1980 (BRASIL, 1986) foi proposta a ideia de que a apuração de custos no setor público federal deveria envolver a totalidade dos projetos e das atividades governamentais, considerando-se as informações da execução física e financeira do orçamento público.

No ano de 2000, a ideia de um sistema de custos é retomada no setor público através da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000). Este normativo estabelece que a Administração Pública deva manter um “[...] sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Nos últimos três anos, a Administração Pública Federal vem discutindo os principais conceitos relacionados com a gestão e a apuração de custos no setor público. As discussões foram consolidadas no documento “Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal” (BRASIL, 2008), que apresenta as diretrizes utilizadas no desenvolvimento de um sistema homônimo, cujo funcionamento foi iniciado em 2010. Na continuação, após serem demonstrados os principais aspectos da evolução do uso da Contabilidade de Custos no setor público federal brasileiro, passa-se a apresentação das principais ideias do supracitado sistema.

Segundo o MPOG (Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão) a avaliação dos gastos públicos, do ponto de vista qualitativo, envolve a avaliação de: (i) desempenho; (ii) produtos e projetos; (iii) programas; e, (iv) políticas (BRASIL, 2008, p. 7). Este processo avaliativo demanda diversos tipos de informações, dentre eles, os custos da atuação estatal. Desta forma, a implementação de um sistema de custos fornece informações relevantes para esta avaliação.

Em razão do volume de recursos necessários para o desenvolvimento de um sistema de custos, o MPOG (BRASIL, 2008, p. 8-10) propõe uma “[...] solução mais simples [...]” focada no apoio à tomada de decisão e destinada a:

- a. Auxiliar na formação de bens ou serviços, cujo fornecimento ocorra mediante pagamento direto dos cidadãos;
- b. Avaliar a eficiência alocativa tendo como foco a redução dos gastos públicos;
- c. Avaliar a eficiência operacional, isto é, o desempenho da gestão pública, tanto das entidades, quanto dos gestores;
- d. Auxiliar a tornar mais transparente, para a sociedade, a utilização dos recursos públicos.

Do ponto de vista organizacional, a SOF (Secretaria de Orçamento Federal) e a STN (Secretaria do Tesouro Nacional) são os órgãos responsáveis pela gestão do sistema de custos na esfera federal. Este sistema utiliza as informações contábeis como fonte principal de dados, prescindindo, entretanto, de outras fontes informacionais (BRASIL, 2008, p. 11-13).

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) trabalha com quatro grupos de objetos de custos: (i) custo de pessoal; (ii) custo dos produtos das ações orçamentárias; (iii) custos dos programas do Plano Plurianual; e, (iv) custo das unidades orçamentárias. Como método de alocação foi empregado o custeio direto. A alocação apenas dos custos diretos foi em decorrência:

- a. Da relação custo benefício deste método de alocação, quando comparado com os outros métodos que incorporam também os custos indiretos;
- b. Da ausência da necessidade de se estabelecer critérios para rateios dos custos indiretos;
- c. Da manutenção da estrutura informacional utilizada no sistema de planejamento e orçamento do governo federal, estrutura esta que também é utilizada nas informações contábeis governamentais.

Em relação a este último item, ressalta-se que os objetos de custos empregados neste sistema, conforme foi exibido anteriormente mantém forte correlação com as informações financeiras da execução orçamentária, nos moldes definidos no Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira). Apesar de ser a principal fonte informacional, os dados oriundos do Siafi necessitam de reconciliação para se tornarem adaptados às necessidades do sistema de custos.

A reconciliação das informações do Siafi foi feita com bases no modelo adaptado da proposta de Machado (2002). Buscou-se aproximar as informações sobre a execução da despesa orçamentária com a ideia de custos na visão contábil financeira. Estas informações reconciliadas compreendem as variáveis financeiras das informações sobre o custo. As variáveis físicas são originadas de outros sistemas utilizados na esfera federal, tais como, o Sigplan (Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento) e o Siape (Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos).

A proposta de Machado (2002, *passim*) busca o desenvolvimento de um sistema de custos que permita a avaliação do desempenho dos gestores públicos, em especial, quanto à eficiência, à eficácia e à efetividade na utilização dos recursos públicos. Segundo esta proposta, os objetos de custos devem ser definidos de acordo com as classificações orçamentárias utilizadas pelo ente público. Como fonte informacional, o sistema busca definir as informações sobre os custos a partir dos dados sobre as despesas orçamentárias liquidadas, isto é, a partir dos registros sobre a execução da despesa pública. Como método de custeio, o sistema propõe a adoção do custeio direto.

O MPOG (BRASIL, 2008, p. 13-15) destaca, todavia, que alguns aspectos dificultam a implementação do sistema de custos. São eles:

- a. Diversidade e flexibilidade: As variadas e muitas vezes divergentes características das entidades públicas, assim como, dos bens ou serviços ofertados por estas, impõem o desenvolvimento de um sistema flexível, que se adapte a real necessidade destes entes;
- b. Contabilidade Financeira: Em razão das informações contábeis serem a principal fonte do sistema de custo, quanto mais próximas forem estas dos padrões da Contabilidade Financeira e das Normas Internacionais de Contabilidade, mais aprimoradas e compreensíveis serão as informações sobre custos. Desta forma,

- serão necessárias mudanças nos padrões contábeis usados no setor público brasileiro para aproximá-los dos padrões contábeis internacionais;
- c. Aperfeiçoamento da gestão pública: Como as informações do sistema de custos serão oriundas de outros sistemas, faz-se necessário que sejam realizadas melhorias nas atividades governamentais, afim de que as informações correspondam à realidade vivenciada pelas entidades públicas e que o custo apurado seja o mais próximo do custo real.

## 5 ANÁLISES COMPARATIVAS ENTRE A PROPOSTA BRASILEIRA E AS IDEIAS DA IFAC

Conforme foi demonstrado no item anterior, apesar das exigências que foram feitas por alguns normativos nacionais, apenas nos últimos anos foram dados os primeiros passos para o desenvolvimento e a implantação de um sistema de custos para todo o governo federal.

Nota-se então, que a experiência federal brasileira, e conseqüentemente o seu sistema de custos, é bastante recente, estando em fase de adaptação aos sistemas e à realidade vivenciada pelas entidades governamentais.

A primeira comparação está relacionada com as funções atribuídas às informações sobre os custos apurados. A seguir é apresentado um quadro analítico.

Quadro 2 – Comparativo das funções das informações sobre custos

Função	IFAC	Brasil		
		Apenas na legislação	Apenas no sistema	Legislação e sistema
Auxiliar na elaboração do orçamento.	Sim	Sim	Não	Não
Controlar e reduzir custos.	Sim	Não	Não	Sim
Definir preços e taxas.	Sim	Não	Não	Sim
Avaliar o desempenho financeiro.	Sim	Não	Não	Sim
Avaliar os programas governamentais.	Sim	Não	Não	Sim
Auxiliar em decisões econômicas.	Sim	Não	Não	Sim
Tornar transparente o uso de recursos públicos.	Não	Não	Sim	Não

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No quadro acima, buscou-se confrontar as funções que são atribuídas na proposta da IFAC e as que foram encontradas na proposta do governo federal brasileiro. No caso do sistema federal de custos, as funções foram segregadas em três categorias: (i) apenas na legislação, quando a função consta apenas em textos legais, porém, não foi implementada no sistema; (ii) apenas no sistema, quando não há menção da função na legislação, mas o sistema avocou para si tal função; e, (iii) legislação e sistema, quando a função está prevista na legislação e foi implementada no sistema.

Talvez em razão de se encontrar em fase de adaptação, o sistema federal de custos não atribui as suas informações à funcionalidade de auxiliar na elaboração de orçamentos futuros. Outras razões para tal fato podem estar relacionadas com a utilização do regime caixa para o orçamento ou pelo método de alocação empregado pelo sistema, pois este considera apenas os custos diretos.

Em relação aos demais itens destacados pela IFAC percebe-se que tanto a legislação nacional atribui as informações sobre os custos àquelas funcionalidades, como o sistema desenvolvimento se propõe ao auxílio daquelas. Uma especial ressalva se refere a dar

transparência à utilização de recursos públicos. Esta funcionalidade não foi expressamente destacada pela IFAC, sendo feita pela Administração Pública brasileira.

O ato de dar transparência ao uso de recursos públicos pode ser considerado, de um ponto de vista amplo, como sendo parte da funcionalidade de controlar os custos das atividades estatais. Entretanto, sob outro ponto de vista, a transparência envolve muito além do controle administrativo dos referidos custos, englobando a evidenciação, sem o uso excessivo de terminologias técnicas, das informações sobre custos para a sociedade. Desta forma, optou-se, nesta pesquisa, por esta segunda ótica e conseqüentemente pela sua inclusão no quadro anterior.

A segunda comparação se refere ao método de alocação de custos. No sistema brasileiro apenas são alocados os custos diretos, não havendo rateios dos custos indiretos.

As principais vantagens do custeio direto são: (i) a simplificação do processo de alocação de custos; e (ii) a redução da subjetividade presente nos critérios de rateios. Neste método de alocação, apenas os custos vinculados diretamente aos objetos são apropriados a estes.

Apesar das vantagens anteriormente citadas, a alocação apenas dos custos diretos fornece uma informação incompleta dos custos das atividades governamentais. Como, por exemplo, os gastos com pessoal são alocados em um único objeto, “custo de pessoal”, não sendo rateado entre os programas governamentais executados. Desta forma, os gastos com mão de obra, que compreende uma parcela significativa para um prestador de serviços como a Administração Pública, não é alocado aos programas públicos, causando distorções na composição dos custos destes.

Da mesma forma, o uso somente dos custos diretos não propicia a utilização de técnicas avançadas de gerenciamento de custos. Também, conforme foi destacado na primeira comparação, o custeio direto torna a informação sobre custos incompleta para auxiliar a elaboração de orçamentos futuros. Esta situação reduz a precisão nas avaliações da atuação estatal.

A próxima comparação diz respeito aos tipos de custos que podem ser obtidos no sistema brasileiro. A princípio, considerando a prática atual adotada no Siafi para o registro da execução orçamentária, o sistema federal de custos fornece informações do tipo custo total, de acordo com as características destacadas pela IFAC. Entretanto, tendo em consideração a estrutura de dados que podem ser armazenados no Siafi sobre a execução orçamentária, o sistema nacional pode oferecer informações sobre custos do tipo controlável.

Sobre esta estrutura de dados, destaca-se que o Siafi possui um campo denominado “plano interno”, ou simplesmente PI, que na atualidade pode ser livremente utilizado pelas entidades públicas usuárias do Siafi. Este campo é comumente empregado como um controle interno da execução orçamentária. Em razão de padronização a ser adotada pelos órgãos responsáveis pelo sistema de custos ou pelas entidades governamentais de maneira independente, o referido campo pode funcionar como um centro de responsabilidade. Isto permitirá o uso do custo controlável, nos moldes descritos pela IFAC.

O quarto tópico a ser comparado se refere à reconciliação das informações oriundas da Contabilidade Financeira. Em primeiro lugar, faz-se necessário destacar, mais uma vez, que as informações da Contabilidade Financeira, oriundas do Siafi, são a principal fonte informacional do sistema federal de custos. Em segundo, no setor público brasileiro não está consolidado o uso das Normas Internacionais de Contabilidade.

De acordo com o que foi apresentado no item anterior, verificou-se que as informações sobre a execução orçamentária, extraídas do Siafi, são ajustadas para se aproximarem a ideia de custos e serem armazenadas no sistema. A maioria destes ajustes decorre de

particularidades da execução orçamentária no Brasil, tais como, regime de caixa, restos a pagar, a classificação de investimentos, de inversões financeiras e de amortização da dívida como sendo despesa orçamentária, entre outras.

Ainda sobre este tópico, ressalta-se que a própria Administração Pública Federal (BRASIL, 2008, p. 14) admite que a aproximação das normas contábeis aplicáveis no setor público nacional aos padrões internacionais propiciará o aprimoramento das informações sobre custos.

A quinta comparação envolve a estrutura de integração entre o sistema de custos e demais sistemas utilizados. O sistema federal de custos recebe informações dos principais sistemas de gestão administrativa do governo federal. As variáveis financeiras são extraídas do Siafi e as variáveis físicas dos sistemas: (i) Sigplan; (ii) Siape; (iii) Sidor (Sistema Integrado de Dados Orçamentários); (iv) Siasg (Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais); e (v) Spiu (Sistema de Patrimônio Imobiliário da União).

Em relação à proposta da IFAC, nota-se que no sistema brasileiro esta integração é parcial. O sistema de custos apenas obtém informações dos supracitados sistemas gerenciais, não havendo intercâmbio de informações entre ele e os demais sistemas. O fluxo de informações entre os sistemas auxiliaria no aperfeiçoamento da apuração dos custos de um ente público.

A próxima comparação se refere aos relatórios fornecidos pelo sistema de custos. De acordo com as abordagens identificadas pela IFAC, é possível afirmar que o sistema federal de custos adota uma abordagem de relatórios padronizados e hierarquicamente vinculados.

Cada objeto de custo definido no sistema nacional apresenta divisões com níveis hierárquicos. Desta forma, as informações sobre os custos podem ser agrupadas segundo o nível hierárquico desejado. Por exemplo, as informações de custos podem ser agregadas por unidade orçamentária, em seguida por órgão e, por último, em órgão superior. Estes níveis são os mesmos utilizados no registro da execução orçamentária, segundo lógica criada para o Siafi.

Conforme foi apontado anteriormente, a padronização do preenchimento do campo “plano interno” no Siafi pode propiciar a utilização de centros de responsabilidade de custos e, conseqüentemente, a adição de novos níveis hierárquicos aos relatórios.

Ainda em se tratando dos relatórios do sistema de custos, destaca-se que a legislação nacional não impõe expressamente a obrigatoriedade da divulgação destes.

A última comparação se associa aos tópicos relevantes destacados pela IFAC e que podem afetar o desenvolvimento e o uso de um sistema de custos no setor governamental.

A implantação do sistema federal de custos vem ocorrendo de maneira progressiva, o que acompanha a recomendação da IFAC. Outra recomendação que começa a ser atendida é a realização de treinamentos para os agentes públicos que operacionalizam o sistema. Entretanto, não há uma definição clara da forma como as informações sobre os custos afetarão a elaboração da proposta orçamentária.

Na continuação é apresentado um quadro resumo com as principais características do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

Quadro 3 – Principais características do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

Item de comparação	Características
Funções das informações sobre custos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controlar e reduzir custos;</li> <li>• Definir preços e taxas;</li> <li>• Avaliar o desempenho financeiro;</li> <li>• Avaliar os programas governamentais;</li> <li>• Auxiliar em decisões econômicas;</li> <li>• Tornar transparente o uso de recursos públicos.</li> </ul>
Método de alocação de custos.	Custeio direto.
Tipos das informações sobre custos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo total;</li> <li>• Custo controlável.</li> </ul>
Reconciliação das informações financeiras.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realiza reconciliação das informações financeiras;</li> <li>• A Contabilidade Pública brasileira não adota completamente as Normas Internacionais de Contabilidade.</li> </ul>
Integração sistêmica.	Integração parcial entre o sistema de custos e demais sistemas utilizados.
Relatórios fornecidos pelo sistema.	Relatórios padronizados e hierarquicamente vinculados.
Tópicos relevantes sobre a implantação do sistema.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implantação de maneira progressiva;</li> <li>• Treinamento aos agentes públicos.</li> </ul>

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações sobre os custos da atuação governamental são de grande valia para os processos decisórios dos cidadãos e dos gestores públicos.

Em nosso país, ao longo das últimas décadas o debate sobre a necessidade de um sistema de custos, para a esfera federal, vem sendo refletido nas inserções realizadas na legislação nacional sobre os gastos públicos. Nos últimos três anos, o resultado dos esforços de estudiosos, legisladores e gestores públicos, dentre outros atores sociais importantes, culminou com o desenvolvimento e a implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

Em razão disto, a presente pesquisa objetivou, primordialmente, analisar de modo comparativo as principais características do sistema federal brasileiro de custos, sendo utilizado, como parâmetro, as recomendações feitas pela IFAC.

As características do sistema brasileiro, apesar de este ser bastante recente, demonstram-se similares a algumas das recomendações da IFAC. Além de servir para o controle dos gastos públicos, o sistema se propõe a fornecer informações destinadas a avaliar o desempenho operacional e financeiro da Administração Pública Federal e a evidenciar de modo transparente o uso do erário.

O sistema federal de custos aloca somente os custos diretamente relacionados com os seus quatro objetos de custos: (i) custo de pessoal; (ii) custos dos produtos das ações orçamentárias; (iii) custos dos programas do Plano Plurianual; e, (iv) custos das unidades orçamentárias. Apesar de evitar alguma subjetividade inerente aos critérios de rateio, o uso do custeio direto torna a informação sobre custos incompleta, em especial, quando se pretende realizar avaliações de desempenho.

As informações financeiras da execução orçamentária, originárias do Siafi, compreendem a principal fonte informacional do sistema de custos. Estas informações sofrem ajustes, através de um modelo adaptado da proposta de Machado (2002), de forma a se tornarem

informações sobre custos. Em relação à integração entre o sistema de custos e os demais sistemas ela é parcial, pois não há troca de informações entre ele e os demais sistemas.

Entretanto, algumas características do sistema federal de custos não exibem consonância com as perspectivas da IFAC e demonstram aspectos a serem considerados para o aperfeiçoamento do sistema. São elas:

- a. É necessário haver uma maior integração entre o sistema de custos e os demais sistemas gerenciais que são utilizados pela Administração Pública Federal;
- b. O alinhamento das normas contábeis brasileiras aplicadas ao setor público às Normas Internacionais de Contabilidade pode propiciar melhorias na qualidade das informações financeiras e, por consequência, nas informações sobre os custos;
- c. A alocação, também, dos custos indiretos tornará completa as informações fornecidas pelo sistema.

Ressalta-se que as perspectivas apresentadas pela IFAC compreendem tão somente um conjunto de práticas bem-sucedidas adotadas por alguns países. As comparações realizadas nesta pesquisa buscaram descrever em que a experiência brasileira se aproxima ou se afasta daquelas perspectivas. A não consonância não representa uma impropriedade do sistema em análise, pois, cada país pode adotar soluções divergentes dos demais, mas que se adéquam à realidade vivenciada por suas entidades.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

\_\_\_\_\_. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Sistemas de Informações de Custos no Governo Federal**. Brasília, DF, set. 2008. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/FundamentosdeCustosV31-PublicacaoDOU.pdf>> Acesso em: 13 jun. 2010.

CARNEGIE, Garry D.; WEST, Brian P. Making accounting accountable in the public sector. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 7, p. 905-928, out. 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.002>

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em Administração**. 7. ed. São Paulo: Bookman, 2008. 640 p.

DEMO, Pedro. Pesquisa qualitativa. Busca de equilíbrio entre forma e conteúdo. **Revista Latino-americana de Enfermagem**, Ribeirão Preto, v. 6, n. 2, p. 89-104, abr. 1998. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-11691998000200013>



ELLWOOD, Sheila; NEWBERRY, Susan. Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 4, p. 549-573, 2007. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1835-2561.2001.tb00174.x>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Perspectives on Cost Accounting for Government. **International Public Sector Study**, n. 12, p. 1-61, set. 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informações de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à Contabilidade Governamental**. 2002, 221 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo.

NEWBERRY, Susan. Public-sector accounting: a common reporting framework? **Australian Accounting Review**, v. 11, n. 1, p. 2-7, 2001.