

Francisco Glauber Lima Mota  
Mariangela Lobato Correia Veiga  
Vanildo da Cunha Menezes  
Calistro José de Maria  
Marlene Cezar Teixeira Rocha

**CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO**  
Estudo para aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara  
dos Deputados

Brasília  
2016

## 1. IDENTIFICAÇÃO DO PROJETO

**Título:** Custos aplicados ao setor público – Estudo para aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados

**Autores** (com identificação do coordenador e demais membros):

Coordenador:

Francisco Glauber Lima Mota

Link para Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3320322039006481>

Membros:

Vanildo da Cunha Menezes

Link para Lattes: <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K8592136H2>

Mariangela Lobato Correia Veiga

Link para Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6459217634968338>

Calistro José de Maria

Link para Lattes: <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4260873D6>

Marlene Cezar Teixeira Rocha

Link para Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9967298144136887>

Linha de Pesquisa: Orçamento, Finanças e Contabilidade públicos sob a ótica Legislativa

Data: 25.02.2016

Resumo:

Pretende-se fazer um estudo para aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados. Revisar a literatura especializada em contabilidade gerencial e custos, acerca das teorias, terminologias e análise de estudos de casos na área de custos. Elaborar propostas para aplicação de custos.

## 2. APRESENTAÇÃO, PROBLEMA, OBJETIVOS e JUSTIFICATIVA

A Constituição Federal, em seu artigo 37, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98, dá relevância ao princípio da eficiência como um dos que devem orientar os atos da administração pública. Já a Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 4º, inciso I, alínea “e”, prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá, entre outras, sobre as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos públicos.

A determinação dos custos é indispensável nas organizações, sejam públicas ou privadas. Entretanto, mais do que medir, é preciso saber se os custos medidos refletem a realidade de consumo dos insumos. Há a necessidade de utilização de instrumentos gerenciais eficazes que mostrem claramente os processos e seus custos para servir de base para a tomada de decisão.

Nesse ponto, a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva, havendo necessidade de exatidão e coerência nos dados apresentados, pois é instrumento sobremaneira essencial àquele que está na condução dos interesses públicos. Havendo má assessoria na tomada de decisão, os danos não se restringem a um patrimônio isolado ou de um grupo de pessoas, mas em lesão ao erário, patrimônio esse que é de toda a nação.

A Câmara dos Deputados, como a maioria das instituições públicas, ainda não implantou um sistema de apuração de custos, contudo, algumas unidades, de forma setorializada, já realizaram ou ainda utilizam práticas de aferição de custos para seus produtos e serviços desenvolvidos e ofertados tanto ao público interno como externo.

A problemática deste estudo reside em estudar a aplicabilidade da contabilidade de custos

no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados com destaque para os seguintes aspectos: se está sendo adotado modelagem de custos com o uso de terminologias e aderência à literatura especializada e se os custos apontados nas atividades são relevantes para o processo de tomada de decisão.

O estudo tem como objetivo principal estudar a aplicabilidade da contabilidade de custos e sua possível contribuição para aplicação na mensuração dos impressos produzidos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados.

Justifica-se o estudo pela necessidade de desenvolver uma cultura de conhecimento, controle e transparência do custo dos principais insumos utilizados no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados. As barreiras e resistências ao entendimento dos custos dos produtos e serviços na administração pública são fatores conhecidos, mas poucos enfrentados. Essas práticas de apuração de custos, mesmo que isoladas, podem contribuir para mitigar esses obstáculos e permitir a elaboração de uma base confiável para o processo de planejamento e de tomada de decisão.

## 6. REVISÃO DA LITERATURA

O emprego de informações de custos no setor público ainda é incipiente e pode contribuir decisivamente para o processo de avaliação de gastos públicos. Todavia, a exigência legal por este tipo de informação não é recente. Há diversos normativos que tratam do assunto, destacando-se a Lei nº 4.320/64, o Decreto-lei nº 200/67 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme trechos a seguir transcritos:

- art. 85 e 99 da Lei nº 4.320/64:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a **determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

...

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para **determinação dos custos**, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

- art. 79 do Decreto-lei nº 200/67:

Art. 79 - A contabilidade deverá **apurar os custos dos serviços**, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

- parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000:

§ 3º A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Deve-se destacar que a exigência de emprego de informações de custos está implícita no texto constitucional em pelo menos três momentos, quando a nossa lei maior textualmente destaca a eficiência como um dos princípios norteadores dos atos da gestão pública, mencionada a economicidade como um dos aspectos sujeitos à fiscalização a ser exercida pelo Congresso Nacional e, ainda, quando ela estabelece uma das atribuições do sistema de controle interno de cada Poder, que é a avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência:

- art. 37 da Constituição Federal:

“Art. 37. **A administração pública** direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **obedecerá aos princípios** de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte:

...”

- art. 70 da Constituição Federal:

“Art. 70. A **fiscalização** contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, **quanto à** legalidade, legitimidade, **economicidade**, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

- art. 74 da Constituição Federal:

“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

...

II - comprovar a legalidade e **avaliar os resultados, quanto à** eficácia e **eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

...”

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem contribuindo cada vez mais com a geração de informações sobre custos, objetivando principalmente subsidiar o processo de tomada de decisão.

A estrutura do sistema contábil abrange, além de informações patrimoniais, orçamentárias e de compensação, também informações de custos. Nesse sentido, o sistema contábil está estruturado em quatro subsistemas de informações, sendo que há um especialmente para custos.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, já alterada pela Resolução CFC nº 1.437/2013, o subsistema de informações de custos registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, tendo como 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
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.”

As informações do subsistema de custos também são utilizadas para a geração de muitos relatórios gerenciais, entre eles destaca-se a demonstração do resultado econômico. Para tanto, o plano de contas aplicado ao setor público contempla grupo de contas específico (itens 7.8 e 8.8).

A respeito desse demonstrativo de natureza gerencial, a Resolução CFC nº 1.366/2011 assim estabelece:

- “A demonstração do resultado econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:
- (a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;
  - (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
  - (c) resultado econômico apurado.”

Ao tratar do subsistema de informações de custos, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do seu manual de contabilidade, 5ª edição, afirma que:

“A obtenção de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão pelos gestores é uma preocupação tanto das empresas quanto das instituições públicas. Nas empresas, o lucro é a principal medida de desempenho, enquanto nas instituições públicas é o custo.”

Ainda de acordo com o manual de contabilidade da STN citado, o subsistema de informações de custos:

“coleta, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

1. custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
2. otimização dos recursos públicos; e
3. custos das unidades contábeis.”

Tem grande importância para o subsistema de informações de custos, o estabelecimento por parte da entidade pública do que se pretende fazer com a informação de custos. Daí a necessidade de se definir objetos de custo mensuráveis e relevantes para a tomada de decisão.

Ressalta-se que produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações e órgãos podem ser objeto de custo. O subsistema de informações de custos apresenta amplas possibilidades de emprego no setor público.

Dentro desse escopo mais amplo da aplicação de custos no setor público, o fundamental é que, previamente ao desenvolvimento e implantação de qualquer mecanismo destinado ao acompanhamento de custos, se tenha claramente definido o que será mensurado em relação a custos.

Nesse contexto tem-se que objeto de custo é a unidade da qual se deseja mensurar e avaliar seus custos, os quais são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Para Mauss e Souza (2008, p. 24), objeto de custo é qualquer entidade geradora de custo, como produtos, departamentos, divisões, processos, grupo de produtos ou atividades, para a qual os custos são medidos ou atribuídos.

Conforme assinala Slomski (2013, p.199):

“Sem escopo não se farão custos de produtos ou serviços. É como sair em uma viagem sem destino. É preciso definir o escopo para que se possa calcular o custo de maneira a atendê-lo, haja vista que, para cada escopo pode-se dar um ou outro encaminhamento aos elementos de custos que comporão o custo do objeto de custeio.

Se o escopo for formação de estoque, é necessário que sejam observadas as normas de Contabilidade e a legislação vigente. Se o escopo for a tomada de decisões, a estrutura de contabilidade de custos será outra e não será necessário que se observem tais normas e nem a legislação, pois este tem o objetivo de orientar decisões, no âmbito interno da entidade.”

Merece destaque, também, a terminologia utilizada em custos conforme apresentada na Resolução CFC nº 1.366/2011:

- Apropriação de custo: é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo.
- Sistema de acumulação: corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos, estando relacionado ao fluxo físico e real da produção, ou seja, forma como o produto é manufaturado ou o serviço é prestado. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem:
  - Por ordem de serviço ou produção: que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.
  - De forma contínua: que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.
  - Sistema de custeio: está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, que podem empregar custo incorrido ou custo predeterminado, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No

âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida:

- Custo histórico: toma por base o valor pago ou a ser pago, em caixa ou equivalentes de caixa, ou o valor justo dos recursos, na data da aquisição.
- Custo corrente: toma por base o valor, correspondente em caixa ou equivalentes de caixa, que teria de ser pago, na data das demonstrações contábeis, necessário para adquirir os insumos consumidos.
- Custo padrão: baseia-se em parâmetros operacionais, sendo usado para operações repetitivas dentro do processo de produção.
- Método de custeio: se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são:
  - Custeio direto: método de custeio que aloca os custos fixos e variáveis diretamente aos objetos de custo, sem rateio ou apropriação.
  - Custeio variável: método de custeio que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.
  - Custeio por absorção: método de custeio que consiste na apropriação dos custos de produção aos produtos e serviços.
  - Custeio por atividade: método de custeio que considera que as atividades desenvolvidas são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.
  - Custeio pleno: consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços.
- Gasto: é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
- Desembolso: é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
- Investimento: corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.
- Perdas: correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.
- Custos: são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
- Custos da prestação de serviços: são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custo e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.
- Custo direto: é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
- Custo indireto: é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.
- Custo fixo: é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
- Custo variável: é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada.
- Hora ocupada: é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.
- Hora máquina: corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos

do período.

- Mão de obra direta: corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.

- Custo de oportunidade: é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada, relacionada à escolha adotada.

- Receita econômica: é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc.

Pode-se dizer, portanto, que a contabilidade de custos no setor público é fundamental para se atingir alocação eficiente de recursos, possibilitando melhor uso desses recursos em áreas mais carentes e prioritárias.

## 7. METODOLOGIA

Levantamento bibliográfico na doutrina que trata de contabilidade gerencial voltada ao emprego de custos dos fatores utilizados no processo de tomada de decisão empresarial e adaptação para o setor público, bem como realização de entrevistas com o intuito de verificar a aplicabilidade da contabilidade de custos no âmbito da Gráfica da Câmara dos Deputados.

## 8. CRONOGRAMA

Início do projeto: maio de 2016

Levantamento bibliográfico: junho, julho e agosto de 2016

Realização de entrevistas: setembro de 2016

Organização e avaliação dos dados obtidos: outubro de 2016

Elaboração da proposta: novembro e dezembro de 2016

## 9. ORÇAMENTO

A princípio o projeto não prevê custos a serem cobertos pelo orçamento da Câmara dos Deputados.

## 10. BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº101/00. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/64. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404/76. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180/01. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.919/2013. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2014 e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 200/67. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece

diretrizes para a reforma administrativa dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872/86. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada a Contabilidade Pública. Brasília. 2012. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte\\_II\\_-\\_PCP.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_II_-_PCP.pdf). Acesso em 31 ago 15.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução nº 1.111/2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.128/2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.129/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 - Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. Contabilidade Gerencial. 14ª ed. Porto Alegre: McGRAW-HILL, 2013.

HÖEGENN, Moisés. *Planejamento Governamental*. 2ª ed. rev. Palhoça: UnisulVirtual, 2011.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Relatório de Pesquisa: Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da Justiça Federal. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf)

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*. Edição de 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*. Edição de 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio e outros. *Manual de Contabilidade Societária*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KAPLAN, Robert S. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUSS, C. V. e Souza, M. A.. *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOTA, Francisco Glauber L. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 1ª ed. Brasília: Autor-editor, 2009.

\_\_\_\_\_. Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Suplemento. 1ª ed. Brasília: Autor-editor, 2012.

RODRIGUES, Gerson J. J. Redução de Estoques em 3 Dimensões. São Paulo: IMAM, 1993.

SAMANEZ, C. P. *Matemática Financeira: aplicações à análise de investimentos*. 3ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

SANCHES, O. M. Novo Dicionário de Orçamento e Áreas Afins. 1ª ed. Brasília: Edição do Autor, 2013.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. *A Revolução dos Custos*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

SILVA, L. M. da. *Contabilidade Governamental*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos - Brasília* : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

VICECONTI, P. E. V. e Neves, Silvério. *Contabilidade Básica*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZIMMERMAN, J. L. *Accounting for Decision Making and Control*. 2ª ed. Boston: MacGraw-Hill, 1997.