

**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 34, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021**

Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

**NBC TSP 34 – CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

<b>Sumário</b>	<b>Item</b>
<b>Objetivo</b>	<b>1 – 2</b>
<b>Alcance</b>	<b>3 – 4</b>
<b>Definições</b>	<b>5</b>
<b>Usuários da informação de custos</b>	<b>6 – 9</b>
<b>Características qualitativas e restrições da informação de custos</b>	<b>10 – 13</b>
<b>Objetivos do sistema de custos</b>	<b>14 – 17</b>
<b>Contextualização do sistema de custos</b>	<b>18 – 23</b>
<b>Obrigatoriedade do sistema de custos</b>	<b>24 – 27</b>
<b>Centros de responsabilidade</b>	<b>28 – 32</b>
<b>Método de custeio</b>	<b>33 – 45</b>
Análise comparativa	40 – 45
<b>Modelo de gerenciamento de custos</b>	<b>46 – 47</b>
<b>Definição dos objetos de custos</b>	<b>48 – 51</b>
<b>Classificação dos custos</b>	<b>52 – 53</b>
<b>Atribuição dos custos</b>	<b>54 – 58</b>
Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso	58
<b>Integração com outras bases de dados</b>	<b>59 – 62</b>
<b>Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos</b>	<b>63 – 65</b>
<b>Geração das informações de custos</b>	<b>66 – 69</b>
<b>Divulgação</b>	<b>70 – 73</b>
<b>Gestão de custos no setor público</b>	<b>74 – 78</b>
<b>Vigência</b>	

## Objetivo

1. Esta Norma tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.
2. O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

## Alcance

3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
4. Esta Norma trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais.

## Definições

5. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

**Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos**, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.

**Base regular** é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.

**Centro de responsabilidade** é a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

**Custo** é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.

**Custo controlável** representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

**Custo direto** é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.

**Custo fixo** é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

**Custo indireto** é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de

direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.

**Custo não controlável** representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

**Custo variável** é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

**Custos de suporte** são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

**Custos finalísticos** são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

**Desembolso** é o pagamento resultante do gasto.

**Direcionador de custo** é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

**Gasto** é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.

**Governança pública** é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

**Investimento** corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.

**Método de custeio** se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

**Modelo de gerenciamento de custos** consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.

**Objeto de custo** é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

**Objetos de custos finais** são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

**Objetos de custos intermediários** são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.

**Perda** é o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.

**Recursos** são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento.

**Regime de competência** é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

**Sistema de acumulação** corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

**Sistema de acumulação contínua** é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

**Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção** é o sistema de acumulação 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.

**Sistema de custos** compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.

**Sistema de informação de custos** é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

**Valor público** são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

### **Usuários da informação de custos**

6. O usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que utiliza a informação de custos para, por exemplo, subsidiar os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
7. Os principais usuários da informação de custos são os gestores, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados. Por isso, em regra, demandam informações customizadas, no formato de relatórios de custos específicos.
8. Os gestores são os principais usuários por serem responsáveis por gerenciar recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a governança da

entidade leva à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos.

9. Demais usuários da informação de custos são órgãos de controle, cidadãos, membros do poder Legislativo, organizações sociais, academia, pesquisadores, meios de comunicação e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. Em geral, demandam relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas.

### **Características Qualitativas e Restrições da Informação de Custos**

10. Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos.
11. As características qualitativas da informação de custos são relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Essas características e restrições são aquelas definidas na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
12. A informação de custos para ser útil e compreensível ao usuário deve levar em consideração as características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, a entidade pode concluir que determinados bens podem ser apropriados imediatamente como custo por serem de baixo valor, em vez de depreciá-los por diversos períodos, considerando a característica qualitativa da relevância, combinada com as restrições de materialidade e de custo-benefício.
13. O sistema de custos possui diversas aplicações para a governança no setor público. Seu uso se tornará mais difundido à medida que casos de sucesso sejam relatados e a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) seja observada. A melhoria da qualidade da informação de custos é fundamental para que as vantagens de seu uso sejam percebidas.

### **Objetivos do sistema de custos**

14. O sistema de custos deve ser organizado de forma a propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração de cada entidade, que norteiem os aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação. Diante desses fundamentos, o processo de geração da informação de custos deve ter foco nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
15. O sistema de custos possui diversos objetivos, incluindo:
  - (a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
  - (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;

- (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
  - (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
  - (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
  - (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
  - (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;
  - (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
  - (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.
16. Para atingir os objetivos, devem ser dados tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada que propiciem atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas, organizacionais), permitindo análise de séries históricas, projeção de tendências e comparações.
17. É recomendável o uso de suporte tecnológico que permita rastreabilidade e acesso facilitado aos dados, de forma a possibilitar a aferição da conformidade do processo de geração da informação.

### **Contextualização do sistema de custos**

18. O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.
19. Os custos devem ser atribuídos considerando os objetivos da informação e os objetos de custo definidos pela entidade.
20. O Governo atua em condições singulares, sendo sua principal função fornecer bens e serviços com características peculiares, tais como: universalidade e obrigação de fornecimento decorrentes, na maioria das vezes, de garantias ao exercício de direitos sociais por parte do Estado e sem contraprestação.
21. No setor público, a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade e o objetivo desta Norma é apurar custos para fins gerenciais. Sendo assim, a necessidade de segregar custos e despesas depende do modelo de gerenciamento de custos adotado.
22. A identificação e segregação entre custos e perdas é necessária, pois as perdas não são atribuídas aos objetos de custos. Dessa forma, perdas por redução a

valor recuperável, por indenizações, por catástrofes, entre outras de natureza assemelhada, não devem ser consideradas como custos.

23. O custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente do orçamento, como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou podem advir da execução não orçamentária, ou seja, o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). O que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil.

### **Obrigatoriedade do Sistema de Custos**

24. Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos.
25. As informações de custo devem ser confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Ao mesmo tempo, exatidão e refinamentos desnecessários dos dados devem ser evitados.
26. Os custos podem ser determinados usando diferentes métodos de custeio e bases de mensuração, de acordo com o uso pretendido da informação. Toda informação de custo, independentemente do modo como é apresentada, deve ser rastreável até a fonte de dados da qual se originou.
27. Os resultados e a forma como foram obtidos, incluindo as principais atividades, processos e procedimentos adotados na identificação, acumulação e evidenciação dos custos devem ser mapeados e documentados. Por exemplo, a adoção de procedimentos de controle interno adequados, quando formalizados em manuais ou guias, proporciona confiabilidade e estabelece as trilhas de obtenção e a forma como foram geradas as informações de custo, oferecendo garantias à consistência da informação.

### **Centros de Responsabilidade**

28. A alta administração da entidade é responsável por definir e estruturar seus centros de responsabilidade. O estabelecimento dos centros de responsabilidade deve ser baseado nos seguintes requisitos: (a) a estrutura organizacional da entidade; (b) a cadeia de comando e a missão institucional; (c) as entregas produzidas; (d) o objetivo da informação de custo; e (e) os responsáveis pela prestação de contas à alta administração.
29. Para definir e estabelecer seus centros de responsabilidade, a entidade deve considerar como fator predominante sua estrutura organizacional e correspondentes unidades responsáveis, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões.
30. O centro de responsabilidade é a unidade na qual se apuram os custos, podendo ser usado para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas. Em cada centro deve ser possível definir, identificar e acumular o custo dos objetos e, se factível:

- (a) quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas;
  - (b) quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas; e
  - (c) calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.
31. A entidade que produz um único tipo de bem ou serviço pode ter somente um centro de responsabilidade. Entretanto, o usual é a adoção de diversos centros de responsabilidade devido à segregação de funções e competências.
32. A apuração dos custos por centros de responsabilidade deve atender à mensuração e à avaliação de desempenho, para fins de gestão interna. Informações sobre custos e entregas (bens e serviços) relativos a cada centro devem ser usadas para medir seu desempenho em relação a suas metas.

### **Método de Custeio**

33. Os custos dos recursos direta ou indiretamente utilizados ou consumidos são identificados, atribuídos e acumulados, conforme definido no modelo de gerenciamento de custos que deve ser aplicado de forma consistente.
34. Boas experiências observadas em outras entidades podem auxiliar na escolha do método de custeio a ser aplicado no modelo de gerenciamento de custos. Conforme o progresso na pesquisa e experiência na temática de custos aplicada ao setor público, as entidades e suas unidades podem encontrar um método de custeio preferencial para suas operações.
35. A administração da entidade ou de suas unidades está na melhor posição para selecionar o método de custeio que melhor se ajusta às suas necessidades. Para fazer essa seleção, a administração deve avaliar as alternativas de método de custeio e selecionar aquela que provê os melhores resultados no contexto de seu ambiente operacional.
36. Uma vez adotado, o método de custeio deve ser consistentemente utilizado para fins de comparabilidade intertemporal. Contudo, essa determinação não afasta os necessários refinamentos e melhorias do modelo de gerenciamento de custos que impliquem alteração do método, desde que os efeitos de qualquer mudança sejam documentados e explicados.
37. Os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos. Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno).
38. Uma técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final é o custeio baseado em atividades (ABC). O ABC pode ser utilizado para operacionalizar métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno).



39. Esta Norma encoraja, mas não obriga, que as entidades com maior grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, avaliem o custo-benefício da utilização do ABC para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos até as entregas. No entanto, essa avaliação é desnecessária quando a atribuição dos custos indiretos não for relevante.

## Análise comparativa

40. A comparabilidade requer o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo ao longo do tempo na entidade, ou no mesmo período em entidades diferentes. O uso consistente gera informação que pode ser comparada de um período para outro, a fim de avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de permitir a comparação entre entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades assemelhadas.
41. Na comparabilidade dos custos da entidade ou do centro de responsabilidade ao longo do tempo, o método de custeio aplicado será aquele selecionado para atender às necessidades de informação, conforme item 35, e levando em consideração o disposto nos itens 38 e 39.
42. Na comparabilidade entre entidades ou entre suas unidades, é necessário que a entidade responsável por estabelecer a análise comparativa aplique modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas entidades ou unidades vinculadas, para garantir a qualidade da análise, sendo recomendável que:
  - (a) quando a comparação incidir sobre a mensuração do objeto de custo final, para não subestimar os insumos consumidos ou utilizados pelas entidades ou centros em comparação, que se adote o custeio por absorção integral (custeio pleno). Assim, os custos comparáveis resultam da atribuição de todos os custos, finalísticos e de suporte; e
  - (b) quando a comparação incidir sobre objetos de custo intermediários, a escolha do método de custeio seja discricionária.
43. A análise comparativa e a interpretação dos custos também demandam a consistência dos critérios adotados para a mensuração dos custos dos objetos comparáveis. Deve-se, portanto, levar em consideração as especificidades de cada entidade decorrentes de condições geográficas, infraestrutura, restrições legais e operacionais, entre outras que podem resultar em divergências significativas entre os custos unitários do mesmo objeto de custos em entidades semelhantes.
44. A análise comparativa dos custos pode ser mais significativa para usuários que necessitam de visão padronizada dos custos de um conjunto de entidades ou atividades afins, com objetivo de, por exemplo, subsidiar os processos de tomada de decisão sobre alocação ou contingenciamentos de recursos públicos, serviços compartilhados ou conhecer comportamento padrão no uso dos insumos.
45. A aplicação consistente das normas e políticas contábeis pelas entidades contribui para a qualidade da informação comparável ao tratar os fenômenos contábeis de forma padronizada e permitir a identificação dos fatores relacionados ao desempenho da entidade.

## Modelo de gerenciamento de custos

46. O modelo de gerenciamento de custos, desenvolvido pela entidade ou suas unidades para seus centros de responsabilidade, tem por intuito a identificação,

atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos.

47. No processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade:

- (a) planejamento, amparado pelo apoio ativo da alta administração da entidade, que dotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva. Nessa etapa, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso. Como boa prática, é conveniente realizar *benchmarking* em outras entidades que desenvolveram modelos com finalidade semelhante;
- (b) estruturação, por meio do conhecimento da estrutura organizacional; do estudo dos processos internos que permeiam as atividades; das escolhas do sistema de acumulação, do método de custeio e das bases de mensuração que melhor se adequam às suas necessidades; e da análise dos sistemas ou fontes de dados, com a finalidade de mapear os dados de entrada do sistema de informação de custos. Nessa etapa, o objetivo é identificar e segregar os custos a serem mensurados;
- (c) implantação, viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação do modelo. Nessa etapa, o objetivo é mensurar e evidenciar os custos, bem como verificar a conformidade das informações geradas. Como boa prática, é conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo na entidade; e
- (d) gestão, na qual deve ser avaliado o consumo dos recursos, por meio da análise das informações de custos geradas. Nessa etapa, o objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho. Como boa prática, é importante revisar o fluxo percorrido, primando pela melhoria constante da gestão de custos.

### **Definição dos objetos de custos**

48. A definição dos objetos de custos deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos devem, ainda, observar os objetivos pretendidos com a informação de custo e devem ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, se a frequência ou a tempestividade da informação impuser custo superior ao seu benefício, não deve ser gerada.

49. Os objetos de custos são determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos no modelo de gerenciamento de custos. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo.

50. Os bens e serviços que representam entregas que satisfaçam necessidades da sociedade são objetos de custos final, por exemplo: bens e serviços de saúde, de segurança pública, de saneamento, de educação, etc.

51. Todo objeto de custo que não corresponda a bens e serviços entregues à sociedade é considerado intermediário, por exemplo:
- (a) bens e serviços consumidos internamente, oferecidos e prestados entre centros de responsabilidade ou entidades.
  - (b) as unidades organizacionais, conforme estabelecidas no organograma, auxiliam a evidenciação segregada dos custos da estrutura administrativa;
  - (c) os programas elencados nos planos de governo, evidenciam o custo da atuação governamental;
  - (d) projetos que representem o esforço para alcance da missão institucional;
  - (e) as atividades desenvolvidas na entidade, identificam o consumo dos recursos, possibilitando a concentração de esforços na melhoria da qualidade do serviço público disponibilizado ao cidadão e facilitando a mensuração do custo de bens e serviços;
  - (f) a cadeia de valor, quando mapeada e compreendida pela entidade, conduz à percepção do funcionamento das atividades realizadas, com o objetivo de gerar valor público, por meio do diagnóstico de como estão os processos e da identificação de potenciais vantagens para melhoria de desempenho; e
  - (g) outros que sejam considerados úteis pela entidade.

### **Classificação dos custos**

52. A escolha dos objetos de custos afeta como os custos são atribuídos, devendo ser feita de forma coerente com o modelo de gerenciamento de custos. As classificações de custo, além de dependerem dos objetos de custo escolhidos, também são afetadas pelo custo da coleta de dados e pela viabilidade da atribuição de custos.
53. A classificação dos custos depende dos objetivos da informação e busca viabilizar a atribuição dos custos e sua compreensão pelos usuários da informação. Algumas das classificações de custo frequentemente utilizadas são: direto e indireto; fixo e variável; finalístico e de suporte; controlável e não controlável.

### **Atribuição dos custos**

54. A atribuição dos custos aos objetos de custos se dá mediante aplicação dos sistemas de acumulação e dos métodos de custeio. O processo de atribuição dos custos deve ser realizado na seguinte ordem hierárquica de prioridade, sempre que possível e economicamente viável:
- (a) apropriação dos custos diretos;
  - (b) alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento); e
  - (c) alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.
55. Os direcionadores e as bases de rateio para alocação de custos indiretos são diversos, tais como: tempo consumido no processo produtivo; mão de obra direta

(custo monetário ou quantitativo de pessoal); área ocupada pelos departamentos; material consumido (custo monetário ou quantidade); unidades produzidas; ou qualquer outro quantitativo operacional. Essas possibilidades, entre outras, podem ser aplicadas de forma combinada.

56. A seleção dos direcionadores e das bases de rateio depende das características do ambiente e do processo produtivo, bem como da disponibilidade e regularidade dos dados.
57. A alocação de custos indiretos deve ser dispensada quando for arbitrária e as informações geradas não atendam às características qualitativas e às restrições da informação de custos.

#### Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso

58. Os recursos consumidos devem ser atribuídos aos objetos de custos, mesmo que a entidade que se beneficie do consumo não seja a responsável pelo desembolso, parcial ou integral. A atribuição desses custos tem o intuito de representar com fidedignidade o custo dos recursos efetivamente consumidos, independentemente de ter havido ou não desembolso. Por exemplo, doações, força de trabalho de estudantes (no caso de hospitais universitários), servidores ou prédios cedidos.

#### **Integração com outras bases de dados**

59. O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os *inputs*, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.
60. Nada impede que a entidade utilize procedimentos manuais para alimentar o sistema de informação de custos, quando esse sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados.
61. É relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho.
62. A entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

#### **Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos**

63. O processo de implantação do modelo de gerenciamento de custos deve ser sistemático e gradual e deve levar em consideração a estrutura e os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos

segmentados por seus diferentes grupos de usuários da informação, bem como os critérios de transparência e controle social.

64. Por sua vez, o processo de implantação do sistema de informação de custos, deve se basear no detalhamento apropriado sobre: a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados; a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados; a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados; e a estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.
65. O porte da entidade ou base simplificada de dados não é justificativa para ausência de iniciativas quanto ao desenvolvimento de modelo de gerenciamento de custos e de sistema de informação de custos; nem significa que, uma vez concebidos, não possam evoluir ao longo do tempo.

### **Geração das informações de custo**

66. A geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos.
67. A geração das informações de custo deve ser compatível com o regime de competência, e observar as disposições acerca da integração com outras bases de dados.
68. Diferentes métodos de custeio e bases de mensuração de custos produzem informações distintas, que devem ser rastreáveis, permitindo identificar sua geração desde a base de dados da qual se originou.
69. O processo de geração das informações de custo deve considerar a definição dos objetos de custo, a classificação, a apropriação e alocação dos custos.

### **Divulgação**

70. É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual, demonstrando o desempenho de sua atuação ao longo do tempo, contendo análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição e explicações de eventuais variações ocorridas no período.
71. Relatórios de custos específicos, gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores, descritos no item 7, podem ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade.
72. Os relatórios de custos, específicos ou não, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas sobre: o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as predições sobre o desempenho esperado da entidade.
73. Devem também ser objeto de nota explicativa:

- (a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;
- (b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho; e
- (c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários.

### **Gestão de custos no setor público**

- 74. A gestão de custos no setor público é voltada à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho.
- 75. As informações de custos devem contribuir para a governança pública, direcionando-a para a melhoria da qualidade do gasto público.
- 76. O usuário deve utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.
- 77. A informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho.
- 78. A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

### **Vigência**

Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos, casos em que estes prevalecem, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2024, a Resolução CFC n.º 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11, e a Resolução CFC n.º 1.437/2013, publicadas no DOU, Seção 1, de 2/12/2011 e de 2/4/2013, respectivamente.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânio Breda  
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.