**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 34, DE XX DE XXXXX 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

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | **Item** |
| **Objetivo** | **1 – 2** |
| **Alcance** | **3 – 4** |
| **Definições** | **5** |
| **Contextualização da mensuração de custos** | **6-10** |
| **Usuários da informação de custos** | **11-14** |
| **Objetivos do sistema de custos** | **15– 18** |
| **Características qualitativas e a informação de custos** | **19– 22** |
| **Obrigatoriedade da contabilidade de custos** | **23– 26** |
| **Centros de responsabilidade** | **27 – 31** |
| **Metodologia de custeio** | **32 – 43** |
| Análise comparativa | 38-43 |
| **Planejamento do modelo de gerenciamento de custos** | **44** |
| **Definição dos objetos de custos** | **45-46** |
| **Classificação dos custos** | **47-48** |
| **Atribuição dos custos** | **49 – 51** |
| Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso | 51 |
| **Integração com outras bases de dados** | **52 – 55** |
| **Implantação do sistema de informação de custos** | **56– 58** |
| **Geração das informações de custo** | **59– 62** |
| **Divulgação** | **63– 66** |
| **Gestão de custos no setor público** | **67 – 71** |
| **Vigência** |  |

**Objetivo**

1. A Norma de Custos no Setor Público tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na aplicação da contabilidade de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor governamental na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

2. O apoio da alta administração é imprescindível para implementar a mensuração e pôr em prática o uso da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho.

**Alcance**

3. Esta Norma se aplica às entidades do setor público, conforme alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. Esta Norma destaca principalmente o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a administração pública, sobretudo nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho.

**Definições**

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

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

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

***Centro de responsabilidade*** é a unidade que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser claramente distinguidos de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

***Custo*** é o consumo de recursos, para a obtenção de bens ou serviços, decorrentes das atividades executadas por uma entidade.

***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 levados para o 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: variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

***Modelo*** consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo e metodologia de custeio, necessário 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 sistema 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 são essenciais aos objetos de custos finais, por se tratarem de informações úteis para a entidade, independentemente de serem ou não atribuídos aos objetos de custos finais.

***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. Na terminologia contábil, recursos consumidos equivalem a elementos de custos.

***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). Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Dessa forma, requer o registro dos custos 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 a estruturação organizacional e a definição das competências para desenvolvimento de metodologia e de ferramenta informacional com intuito de gerar informações para subsidiar decisões governamentais de alocação de recursos e gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

***Sistema de informação de custos*** é a ferramenta informacional que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

***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.

**Contextualização da mensuração de custos**

6. A mensuração de custos deve 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.

7. Os custos deverão ser atribuídos considerando os objetivos da informação e o objeto de custo definidos pela entidade.

8. 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.

9. No setor público, a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade e o objetivo é apurar o custo das entregas disponibilizadas no período. Salvo algumas exceções, em que a entidade produz mercadorias, o sistema de custos do setor público não tem por objetivo mensurar e valorar estoques, o que torna irrelevante a distinção entre os custos que são atribuídos às entregas (por relação direta, por direcionadores ou por rateio) e aqueles gastos que por apresentarem natureza diferente não são a elas atribuídos.

10. O custo do período será 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.

**Usuários da informação de custos**

11. 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, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho.

12. Os principais usuários da informação de custos são os gestores governamentais responsáveis pelo cumprimento da missão da entidade. Para esse fim, a informação de custos é fundamental para orientar a tomada de decisões acerca dos recursos que lhes são confiados.

13. Os gestores governamentais são os responsáveis por gerenciar recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas da organização levam à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos. Por essa característica, demandam informações customizadas no formato de relatórios de custos específicos.

14. Outros usuários da informação de custos são organizações sociais, academia, pesquisadores, meios de comunicação e outros grupos afetados ou interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. Em geral, demandam relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas.

**Objetivos do sistema de custos**

15. O sistema de custos deve estar fundamentado nas diretrizes da alta administração, a partir das quais serão definidos os aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação no âmbito da entidade. Diante desses fundamentos, o processo de geração da informação de custos deve ser direcionado com foco na governança, melhoria da qualidade do gasto, transparência e prestação de contas.

16. O sistema de custos possui diversos objetivos, incluindo:

(a) mensurar e evidenciar os custos dos programas, centros de responsabilidade, projetos, atividades, bens, serviços e 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 de uma 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 objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e

(i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.

17. Para atingir os objetivos, deverá ser dado tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas, organizacionais), permitindo análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades finalísticas ou de suporte, projeção de tendências e comparações.

18. É recomendável o uso de suporte tecnológico que permita rastreabilidade e acesso facilitado aos dados, de forma a possibilitar a aferição da conformidade e do processo de geração da informação.

**Características qualitativas da informação de custos**

19. Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos.

20. 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. Estas características estão coerentes com aquelas constantes na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

21. A informação de custos útil e compreensível ao usuário deve levar em consideração o equilíbrio ou a compensação entre suas características qualitativas. Por exemplo, uma entidade pode concluir que determinados bens móveis de baixo valor podem ser apropriados imediatamente como custo, ao invés de depreciá-los por diversos períodos, considerando a característica qualitativa da relevância, combinada com as restrições de materialidade e de custo-benefício.

22. A contabilidade 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 aplicação 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.

**Obrigatoriedade da contabilidade de custos**

23. Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular para fins de informação gerencial, por meio do uso da contabilidade de custos.

24. As informações de custo devem ser confiáveis e úteis para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho. Ao mesmo tempo, exatidão e refinamentos desnecessários dos dados devem ser evitados.

25. Os custos podem ser determinados usando diferentes métodos de mensuração de acordo com o uso pretendido da informação. Toda informação de custo, inobstante o modo como é apresentada, deve ser rastreável até a fonte de dados da qual se originou.

26. 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 o método como foram geradas as informações de custo, oferecendo garantias à consistência da informação.

**Centros de responsabilidade**

27. 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 fatores: (a) a estrutura organizacional da entidade; (b) as cadeias de comando e missões; (c) as entregas produzidas; (d) os requisitos mínimos de órgãos centrais de planejamento e de orçamento, de administração financeira, de contabilidade, de patrimônio e de controle interno; e (e) as características qualitativas da informação e o objetivo da informação de custo.

28. Para definir e estabelecer seus centros de responsabilidade, a entidade deve considerar como fator predominante sua estrutura organizacional, suas unidades responsáveis, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões dentro de um departamento. E a contabilidade de custos deve ser realizada para medir e relatar os custos das entregas de cada centro.

29. O centro de responsabilidade é a unidade para a qual os custos são apurados, devendo em cada centro ser possível:

(a) definir, identificar e acumular o custo das entregas e, se factível, quantificar cada tipo de entrega em unidades que façam sentido para os usuários;

(b) acumular os custos e quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na criação das entregas; e

(c) atribuir os custos aos bens e serviços e calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.

30. 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.

31. A apuração dos custos por centros de responsabilidades deve atender a mensuração e avaliação de desempenho, para fins de gestão interna, por meio da identificação da missão, linha de atividades de produção ou tipo de entregas da entidade. Informações sobre custos e entregas (bens e serviços) relativos a cada centro devem ser usadas para medir seu desempenho em relação a suas metas.

**Metodologia de custeio**

32. Os custos dos recursos consumidos pelos centros de responsabilidade devem ser identificados e acumulados pelo tipo ou natureza de recurso. As entregas produzidas por centros de responsabilidade devem ser acumuladas e, se factível, mensuradas em unidades. Os custos dos recursos que direta ou indiretamente contribuem com a produção devem ser atribuídos por meio de método de custeio que seja o mais apropriado ao ambiente operacional dos centros e deve ser aplicado consistentemente.

33. As entidades estão envolvidas num amplo conjunto de variadas entregas. Um método de custeio apropriado para um tipo de entrega pode não ser apropriado para outras, mas boas práticas observadas em uma entidade podem, em outra, ser consideradas e referendar a metodologia a ser aplicada no desenvolvimento e utilização da contabilidade de custos. Conforme o progresso na pesquisa e experiência na temática de custos aplicados a esse setor, as entidades e os centros de responsabilidade podem encontrar uma metodologia de custeio preferencial para suas operações.

34. A administração da entidade está na melhor posição para selecionar a metodologia de custeio que melhor se adequa 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.

35. Uma vez adotada, a metodologia de custeio deve ser consistentemente utilizada para fins de comparabilidade intertemporal. Contudo, essa determinação não afasta os necessários refinamentos e melhorias da metodologia, desde que os efeitos de qualquer mudança sejam documentados e explicados.

36. Uma técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento do custo dos recursos até as entregas produzidas por centros de responsabilidade é o custeio baseado em atividades (ABC). O ABC foca nas atividades e processos de um ciclo de produção, baseado nas premissas de que (a) uma entrega requer atividades para sua produção, e (b) as atividades consomem recursos. O ABC usa direcionadores de custos para apropriar os custos por meio das atividades às entregas, mitigando os efeitos distorcidos da arbitrariedade de rateios, se pura e simplesmente adotada. A apropriação de custos pelo ABC é um procedimento de dois estágios. O primeiro estágio apropria os custos dos recursos às atividades e o segundo estágio apropria os custos das atividades às entregas.

37. O ABC pode ser utilizado para operacionalizar métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno). Esta Norma encoraja as entidades para que avaliem o custo-benefício de sua aplicação.

Análise comparativa

38. A comparabilidade requer o uso consistente da mesma metodologia de custeio ao longo do tempo em uma 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.

39. Na comparabilidade dos custos da entidade ou do centro de responsabilidade ao longo do tempo, a metodologia de custeio aplicada será aquela selecionada para atender às necessidades de informação, conforme item 34, e levando em consideração o disposto no item 37.

40. Na comparabilidade entre entidades ou entre centros de responsabilidade é necessária a aplicação de modelo padronizado, sob pena de ter prejudicada a qualidade da análise, e observar o seguinte:

(a) quando a comparação incidir sobre a mensuração do objeto de custo final (bem ou serviço gerado), para não subestimar os insumos consumidos ou utilizados pelas entidades ou centros em comparação, deverá ser adotado o custeio por absorção integral (custeio pleno). Assim, os custos comparáveis resultam da atribuição de todos os custos recorrentes de produção, de administração e de disponibilização, que possuam caráter tipicamente operacional; e

(b) quando a avaliação incidir sobre objetos de custo intermediários, a escolha do método de custeio é discricionária, conforme a definição do gestor dos centros de responsabilidade.

41. Além disso, a análise comparativa e a interpretação dos custos demandam a consistência dos critérios adotados para a mensuração dos custos dos objetos comparáveis. Deve ainda levar em consideração as especificidades de cada entidade decorrentes de condições geográficas, infraestrutura, restrições legais e operacionais, entre outras que poderão resultar em divergências significativas entre os custos unitários do mesmo objeto de custos em entidades semelhantes.

42. 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 modelos de tomada de decisão sobre alocação ou contingenciamentos de recursos públicos, serviços compartilhados ou conhecer comportamento padrão no uso dos insumos.

43. A aplicação consistente das normas e políticas contábeis pelas entidades contribui para qualidade da informação comparável ao tratar os fenômenos contábeis de forma padronizada e permitir a identificação dos fatores relacionados ao desempenho da entidade.

**Planejamento do modelo de gerenciamento de custos**

44. No processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos e definição do objeto, é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade:

(a) planejamento, que deve estar amparado pelo apoio ativo da alta administração da entidade, a fim de dotar formalmente a área que desenvolverá os trabalhos de poder de decisão para definir procedimentos e formar equipe com dedicação exclusiva. Nesse momento, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do sistema, seus propósitos de uso e, como boa prática, realizar *benchmarking* em outras entidades que desenvolveram modelos próprios com finalidade semelhante;

(b) estruturação, que deve priorizar o aprofundamento do conhecimento da estrutura organizacional, estudo dos processos internos que permeiam as atividades, análise dos sistemas estruturantes, com a finalidade de verificar a qualidade dos dados de entrada e a possibilidade de integração e uniformização de procedimentos, com o objetivo de identificar os elementos de custo, mapear e segregar os itens a serem mensurados;

(c) implantação, na qual são definidos os objetos de custos e sua viabilidade, construída a modelagem de mensuração, executada a implantação, capacitação interna e outras definições, sendo uma boa prática a utilização de projeto piloto para verificar a conformidade das informações geradas; e

(d) gestão, na qual será evidenciado o consumo de recursos, avaliadas e analisadas as informações de custos geradas, utilizando-as para subsidiar a avaliação das políticas públicas, prestação de contas e transparência e contribuir para a governança pública. Importante nessa etapa revisar o fluxo percorrido, primando pela melhoria constante da qualidade da informação gerada.

**Definição dos objetos de custos**

45. A definição dos objetos de custos deve considerar principalmente as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos de definição devem observar os objetivos pretendidos pelo uso da informação de custo, a frequência e a tempestividade da informação e o custo para geração da informação.

46. Os objetos de custos são determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela própria organização. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do sistema de custos. O objeto de custos final do sistema de custos são os bens e serviços que representam as entregas que satisfaçam uma necessidade social. Todo objeto de custo que não represente uma entrega que faça referência à satisfação de uma necessidade social é considerado intermediário. No setor público podem ser definidos como objeto de custos, por exemplo:

(a) as unidades organizacionais, conforme estabelecidas no organograma, auxiliam a evidenciação segregada dos custos da estrutura administrativa;

(b) os programas elencados nos planos de governo e cadastrados em sistema estruturante próprio, evidenciam o custo da atuação governamental;

(c) as ações orçamentárias podem demonstrar o esforço para o alcance do objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de atividades ou projetos que se realizam de modo contínuo e permanente ou em um período limitado, respectivamente;

(d) as atividades desenvolvidas na instituição, 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;

(e) 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 do desempenho nos bens e serviços gerados, preservados e entregues; e

(f) outros que estejam alinhados ao planejamento estratégico da organização e que sejam viáveis de terem seus custos mensurados e avaliados.

**Classificação dos custos**

47. Observada a consistência, escolhas sobre objetos afetam como os custos são atribuídos. As classificações de custo estão em função dos objetos de custo escolhidos, mas também são afetadas pelo custo da coleta de dados e da praticidade da atribuição de custos.

48. 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; e por objeto de gasto.

**Atribuição dos custos**

49. A atribuição dos custos aos objetos 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 direcionador de custos (rastreamento); e

(c) alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.

50. As bases e critérios de alocação de custos indiretos são diversas, tais como: tempo consumido no processo produtivo, mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal), área (metragem cúbica ou quadrada) dos departamentos, material consumido (custo monetário ou quantidade) e quantidade produzida. Esses critérios, entre outros, podem ser aplicados de forma combinada. A seleção dos critérios depende das características do ambiente e do processo produtivo, tais como a disponibilidade e regularidade dos dados, e, inclusive, recomenda-se que seja efetuada em conjunto com os usuários primários da informação.

Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso

51. Os recursos consumidos devem ser atribuídos ao custo dos bens e serviços gerados, mesmo que a unidade organizacional que se beneficie do consumo não seja a responsável pelo desembolso, parcial ou integral, decorrente da aquisição. A atribuição desses custos tem o intuito de representar com fidedignidade o custo total das atividades, contemplando os 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**

52. O sistema de informação de custos deverá ser integrado com outras bases de dados úteis para a geração da informação de custos, podendo ser necessária a conciliação dos dados quando oriundos de fonte não contábil. Esse sistema utilizará as bases de dados para extrair os inputs, que deverão ser tratados e transformados nas informações de custos com tempestividade e formato adequados 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*.*

53. 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 garantida a conformidade e a rastreabilidade dos dados.

54. 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, auxilia no cálculo de indicadores de desempenho como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

55. A entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

**Implantação do sistema de informação de custos**

56. O processo de implantação do sistema de informação de custos deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, 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.

57. No início do processo de implantação do sistema de informação de custos, deve-se determinar o detalhamento apropriado sobre: os processos que traduzem as operações da entidade; a precisão desejada e necessária da informação; a definição dos sistemas ou fontes de dados a serem integrados; a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados; a disponibilidade de ferramentas de manipulação de dados; e uma estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.

58. O porte da entidade ou base simplificada de dados não é justificativa para a ausência de iniciativas para desenvolvimento de um sistema de informação de custos nem significa que, uma vez concebido, não possa evoluir ao longo do tempo.

**Geração das informações de custo**

59. A geração da informação de custos é atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade das bases de dados de origem é de responsabilidade de seus respectivos gestores.

60. A geração das informações de custo deve ser compatível com os registros contábeis baseados no regime de competência, e observar o disposto no item 52.

61. Diferentes métodos de mensuração de custos produzirão informações distintas, devendo os relatórios explicar o método adotado. A informação deve ser rastreável, permitindo identificar sua geração desde a origem e fonte de dados.

62. O processo de geração das informações de custo considera definição dos objetos de custo, classificação, apropriação e alocação dos custos.

**Divulgação**

63.É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular e em periodicidade no mínimo 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.

64.Relatórios de custos específicos, gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores governamentais, descritos no item 13, podem ser divulgados para atender aos preceitos de conveniência e oportunidade.

65. 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 adotado; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as predições sobre o desempenho esperado da entidade.

66. Deverão também ser objeto de nota explicativa:

(a) critérios de conciliação de dados de fonte não contábil, conforme disposto no item 52;

(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**

67.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.

68.As informações de custos deverão contribuir para a boa governança pública, convergindo a gestão para modelos gerenciais proativos que, na essência, sejam guiados pela melhoria da qualidade do gasto público.

69.O usuário deverá utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio à melhoria da eficiência nos processos, à prestação de contas da gestão, à transparência e à evidenciação do uso dos recursos públicos.

70.A informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados pela entidade, consubstanciados em demonstrativos que comprovem o atendimento de critérios de desempenho quanto à eficiência, à eficácia e à economicidade na utilização dos recursos públicos.

71.A alta administração da entidade é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos gerencial, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações no processo decisório organizacional.

**Vigência**

Esta Norma revoga a NBC TSP 16.11 e deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de xx de xxxxx de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), xx de xxxxxx de 2021.

Contador Zulmir Ivânio Breda

Presidente