

## Reflexões para um *framework* da informação de custos do setor público brasileiro\*

Ricardo Lopes Cardoso\*\*

André Carlos Busanelli de Aquino\*\*\*

Eugenio José da Silva Bitti\*\*\*\*

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Estrutura conceitual da contabilidade financeira empresarial; 3. *Framework* da informação de custos; 4. Incentivos associados à informação; 5. Pressupostos básicos; 6. Características qualitativas da informação de custos; 7. Critérios de mensuração; 8. Considerações finais.

**SUMMARY:** 1. Introduction; 2. Business entities' financial accounting framework; 3. Cost Information Framework; 4. Incentives linked to information; 5. Basic assumptions; 6. Qualitative characteristics of cost information; 7. Measurement; 8. Final comments.

**PALAVRAS-CHAVE:** *framework*; custos; sistema de informação; setor público.

**KEY WORDS:** framework; cost; information system; public sector.

---

\* Artigo recebido em jul. 2010 e aceito em maio 2011.

\*\* Professor adjunto da Escola de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Doutor em ciências contábeis pela FEA, da Universidade de São Paulo (USP) e mestre em ciências contábeis pela FAF da UERJ. Graduado em ciências contábeis e em direito. Endereço: Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas/FGV, Praia de Botafogo, 190, sala 529 — Botafogo — CEP 22250-090, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. E-mail: ricardo.lopes.cardoso@fgv.br.

\*\*\* Professor associado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da USP. Doutor em ciências contábeis pela FEA/USP, mestre em engenharia de produção pela EESC/USP, graduado em engenharia civil pela EESC/USP. Endereço: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, av. Bandeirantes, 3900 — Monte Alegre — CEP 14040-905, Ribeirão Preto, SP, Brasil. E-mail: aaquino@usp.br.

\*\*\*\* Aluno do programa de doutoramento em engenharia de produção da Escola Politécnica da USP. Mestre em Ciências Contábeis pela FUCAPE Business School (Vitória-ES). Graduado em administração de empresas pela Universidade de Aracruz (Aracruz-ES). Endereço: Escola Politécnica, Universidade de São Paulo. av. Prof. Almeida Prado, travessa 2, n. 128, Ed. Biênio, 2. andar — CEP 05508-900, São Paulo, SP, Brasil. E-mail: ejsbitti@gmail.com.

O presente artigo sumariza uma proposta de *framework* da informação de custos para o setor público no Brasil. A proposta emergiu de contribuições promovidas pelo governo central no Brasil na realização de duas equipes de trabalho, a primeira pela comissão interministerial em 2005, e a segunda coordenada pelo Ministério da Fazenda em 2008/09. Essas contribuições foram validadas em relação às críticas veiculadas no meio acadêmico quanto às estruturas conceituais da contabilidade financeira (*framework*) emitidas pelo International Accounting Standards Board e Financial Accounting Standards Board, e em relação à literatura internacional de implantação de sistemas de custos no setor público. A adoção de um sistema de custos é exigida para as entidades públicas no Brasil desde 1964; entretanto, somente agora é objeto de um trabalho conduzido pelo Ministério da Fazenda para o governo federal, cujos primeiros resultados serão divulgados neste ano. O acórdão emitido pelo Tribunal de Contas da União em 2004, determinando que a legislação seja observada, tende a ampliar tal adoção. Contudo, a adoção não é suficiente, é necessária a utilização, que é função da relevância percebida da informação de custos. Sugere-se que a difusão da adoção e uso de sistemas de custos no setor público brasileiro seja feita através de uma implantação gradual, flexível, mediante a adoção do regime de competência, e baseada num *framework* único e comum às diversas entidades.

#### **Reflections for a framework of the public sector cost information**

This paper summarises the proposal for a framework for the cost information from the public sector. The proposal derives from contributions provided by the Brazilian central government, on two separate occasions and from two different working teams. The first dates back to 2005 and was presented in the final report of the Interministerial Committee. The second was coordinated by the Ministry of Finance in 2008-2009. These contributions were analysed in accordance with critical papers presented to the academic audience with regards to the framework for financial accounting issued by the International Accounting Standards Board and Financial Accounting Standards Board, and through the lens of the international literature related to the adoption of cost accounting systems in the public sector. Brazilian legislation requires the adoption of such information systems since 1964, although only now it is object of a work conducted by the Finance Ministry, which first results will become available this year. In 2004 the Brazilian Court of Audit issued a decision enforcing legislation – that may improve the number entities adopting a cost accounting system. But adoption is not enough, public managers shall use the information provided by the system – the use cannot efficiently enforced by law, it is a function of the relevance identified by potential users. It is suggested that the adoption of the cost information system and the use of its information in the Brazilian public sector should be a consequence of a gradual and flexibly implementation process, based on the accrual basis of accounting and on only one framework shared by all entities.

## 1. Introdução

A definição de um *framework* (estrutura conceitual) para a informação de custos no setor público tem por objetivo promover o aprimoramento do nível de *accountability* e contribuir para a disseminação dos conceitos a outros órgãos da administração pública, como uma transferência de conhecimento. Efeitos práticos esperados são a redução da incerteza quanto ao conteúdo dos relatórios de custos e o aumento da capacidade de se comparar informações entre entidades e, ao longo do tempo, incentivando a contínua expansão da adoção desses artefatos em nível nacional. Essa expansão, tratada na literatura de difusão de tecnologia gerencial, geralmente se inicia no setor privado e passa ao setor público, principalmente por pressões exercidas pelo governo central (Lapsley e Wright, 2004).

Para que a implantação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne uma realidade, não basta exigência legal nem a definição de um *framework*, é necessário que os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover. Ou seja, a conversão de implantação para efetiva adoção é moderada pela utilidade percebida da “inovação”. Portanto, enquanto a implantação de sistemas de custos por um órgão é influenciada pela coerção externa, a efetiva adoção é impulsionada pela utilidade percebida pelos gestores.

A utilidade, de uma mesma informação, varia com o usuário, como é o caso da Holanda, em que unidades autônomas fazem maior uso das informações de custos do que municípios (Bogt e Helden, 2000). O paradigma atual da gestão pública estabelece que a entidade pública deve se autossustentar e competir por recursos, fazendo maior uso da contabilidade de custos para controlar e prevenir falhas orçamentárias e sanções associadas (Osborne e Gabeler, 1992; Gore, 1993), o que demanda práticas contábeis mais sofisticadas (Khandwalla, 1972). Contudo, em geral, a pressão por implantação ampla de artefatos da contabilidade gerencial no setor público acaba sendo superficial, de baixo grau de utilidade percebida e com baixa mudança no estilo de uso da informação. Organizações públicas, apesar de implantarem orçamento, contabilidade de custo, contabilidade por responsabilidade, atendendo exigências externas (vindas de instâncias superiores, ou por determinação legal ou judicial), fazem pouco uso para fins internos, tendo como principal objetivo a legitimação (Covaleski et al., 1985; Lapsley, 1994; Geiger e Ittner, 1996). O mesmo é sugerido na literatura de custos em hospitais (Covaleski et al., 1993), hospitais adotariam sistemas sofisticados de informações de custos simplesmente para atender expectativas e ter aceitabilidade e validação de sua gestão.

A adoção de sistemas de custos também seria impulsionada por um segundo fator, a expectativa de utilidade da informação gerada para decisão ou controle. A utilidade e a relevância da informação de custos decorreriam da funcionalidade do sistema de custos. Por sua vez, a funcionalidade é tratada na literatura de contabilidade por quatro atributos, que individualmente teriam o potencial de melhorar a relevância e a utilidade da informação de custo: (i) a frequência de divulgação, (ii) o nível de detalhamento, (iii) a classificação do comportamento dos custos e (iv) a análise de variações. A funcionalidade de um sistema de custos é diretamente proporcional à intensidade desses atributos, ou seja, quanto mais frequente (Chenhall e Morris, 1986), detalhada (Feltham, 1977, Feltham e Xie, 1994), classificada quanto ao comportamento (Feltham e Xie, 1994) e aberta quanto às causas das variações for a informação sobre custos, mais funcional é a informação e, portanto, maior sua utilidade ao gestor.

Por outro lado, quanto maior a complexidade nos esquemas de alocação, maiores serão os erros de classificação e mensuração induzidos, reduzindo a acurácia dos dados (Banker e Potter, 1993; Datar e Gupta, 1994).

Em entidades públicas, a utilidade da informação está associada ao uso que os gerentes públicos fazem da informação, entre elas: gerenciar atividades ou programas, mensurar o desempenho de um programa, formulação de orçamento, execução de orçamento, precificação ou determinação de taxas, custeio, análise de privatização ou terceirização, frequência de uso da informação e número de relatórios contendo informações de custo. Como exemplo tem-se que órgãos da administração federal nos Estados Unidos que sofrem pressões por recursos tendem a ter sistemas mais elaborados. Quanto mais dependem de seus próprios recursos através de venda de serviços ou taxas, esses órgãos possuem sistemas mais elaborados que aqueles que têm suas despesas cobertas por repasse orçamentário. Além disso, usam o sistema de custos para uma maior variedade de propósitos, desde formação de preço até controle gerencial (Geiger e Ittner, 1996).

Portanto, a obrigatoriedade de implantação do sistema (dada por *compliance*) poderá levar a sua efetiva adoção, mas não necessariamente à utilização da informação por ele gerada para fins de decisão e controle. Afinal, a relevância e a utilidade da informação dependem do contexto ao que o órgão está sujeito (p. ex., pressão por geração de recursos próprios e demais incentivos das partes envolvidas) e da natureza da informação existente. Portanto, a informação deveria ter uma estrutura tal que atenda as particularidades dos diversos e diferentes usuários, ao mesmo tempo que permita comparabilidade e objetivo acompanhamento pelos órgãos de controle.

A discussão de sistemas de informação de custos no Brasil não é um tema recente. Desde 1964 existe certa regulamentação sobre a implantação de sistemas de informação de custos pelas entidades públicas (Tiburcio, 2007). A regulamentação: (i) exige a obrigatoriedade de adoção dos sistemas (Lei nº 4.320/1964, arts. 85, 89 e 99; Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 74 inciso II; Lei Complementar nº 101/2000, art. 4º, inciso I, alínea e, e art. 50, § 3º); (ii) exige o uso da informação de custos para controle (Lei Complementar nº 101/2000, art. 59, § 1º, inciso V); (iii) exige o uso da informação de custos para decisão gerencial (Lei nº 10.180/2001, art. 35, § 1º; Lei nº 10.524/2002, art. 21; Lei nº 11.514/2007, art. 43, § 5º, inciso III); (iv) estabelece a responsabilidade do desenvolvimento do sistema de informação de custos (Decreto nº 6.976/2009, art. 7º, inciso XIX; Lei nº 10.524/2002, art. 21, § 2º); e (v) vincula a informação de custos a mecanismos e métricas de desempenho (Lei nº 9.724/1998, art. 1º, inciso V; Lei nº 10.524/2002, arts. 37, § 2º, e 93).

Observando-se a existência de legislação não cumprida, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu o Acórdão nº 1.078/2004. A partir daí começa a surgir um novo quadro institucional no país. Em 2005 foi constituída a Comissão Interministerial (Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005) com o objetivo de “propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal” (Brasil, 2005).

Após 2008, o Ministério da Fazenda iniciou, de forma estruturada, o processo de sensibilização dos diversos usuários envolvidos com mensuração, gestão e controle de custos no setor público brasileiro. Como parte desse movimento, em 2009, foram realizados três seminários nas instalações da Escola de Administração Fazendária (Esaf) para debater experiências nacionais<sup>1</sup> e internacionais de geração de informação de custos no setor público e suas interfaces com os sistemas de contabilidade financeira e orçamentário. No último seminário (ocorrido em dezembro de 2009), foi debatida uma minuta de

---

<sup>1</sup> Exemplos de sistemas de custos implantados, sempre citados na literatura nacional de custos no setor público, são os sistemas: do Comando da Aeronáutica, das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), do Comando da Marinha (incluindo o uso do custo padrão no Hospital Marçílio Dias), do Comando do Exército, do CNPq, do Banco Central, do Inmetro. Outros exemplos, mas associados a empresas estatais, são da Embrapa, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e da Telemig. Há ainda os casos da Comlurb, da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e do Inca. Referências a algumas dessas experiências podem ser encontradas em Tibúrcio (2007) e Alonso (1999).

um *framework*. O debate apontou para a pertinência de se ter um *framework* da informação de custos de modo a se harmonizar o conteúdo dos relatórios de custos gerados pelas diversas entidades do setor público, nortear o processo regulatório da informação e identificar os incentivos dos diversos agentes envolvidos na geração e uso das informações, bem como quanto às premissas nas quais as informações estão baseadas.<sup>2</sup>

O presente artigo sistematiza o debate e avança ao introduzir reflexões que estão sendo desenvolvidas na seara da contabilidade financeira empresarial com a atual revisão conjunta pelo International Accounting Standards Board (Iasb) e pelo Financial Accounting Standards Board (Fasb) de suas estruturas conceituais e elaboração de um *framework* único desses dois *standards setters* (Christensen, 2009; AAA, 2010).

Na sequência são retratados os atributos principais de um sistema de informação de custos para o setor público, destacando suas funções de apoio à decisão e controle. Dessa forma, são apresentadas sugestões à formulação do *framework* para a informação de custos no setor público, compreendendo: (i) objetivos e alcance do *framework*, ou seja, em que condições se aplica; (ii) enuncia os incentivos e a utilidade da informação para os diversos agentes envolvidos com sua elaboração e uso; e (iii) algumas considerações sobre a informação de custos.

## 2. Estrutura conceitual da contabilidade financeira empresarial

O *framework*, além de definir os objetivos da regulação da contabilidade, estabelece limites ao regulador e os meios para se alcançar tais objetivos (Christensen, 2009). Sendo assim, estruturas conceituais da contabilidade financeira (Iasb, 2010 e 2010b; CPC, 2008; CVM, 1986; AAA, 1966) vêm sendo utilizadas como base para futuras implantações, convergência e adaptabilidade de novos sistemas, gerando confiabilidade e relevância da informação produzida (Maines e Wahlen, 2006).

Historicamente, as estruturas conceituais da contabilidade financeira são compostas por seções que tratam de: (i) definições de termos (como ativo, passivo, receita e despesa); (ii) exemplos de usuários e suas presumidas necessidades informacionais; (iii) pressupostos básicos da informação (como a

---

<sup>2</sup> Detalhamentos sobre as iniciativas conduzidas pelo Ministério da Fazenda a partir de 2008 em Machado e Holanda (2010).

continuidade da entidade, a adoção do regime de competência, e, em alguns casos, até a estabilidade monetária); (iv) princípios ou características qualitativas desejadas da informação (como confiabilidade, relevância, comparabilidade e compreensibilidade); e (v) critérios de mensuração (como prudência, custo histórico ou atualização monetária ou valor justo). Em grande parte, o conteúdo das estruturas conceituais da contabilidade financeira em vigor nos principais mercados de capitais (Iasb, 2010 e AAA, 2010) reproduzem o conteúdo do estudo intitulado *A statement of basic accounting theory* (Asobat), desenvolvido pela American Accounting Association (AAA) durante a década de 1960 (AAA, 1966).

O *Memorandum of understanding* firmado entre o Iasb e o Fasb em 2006 prevê a convergência entre os International Financial Reporting Standards (IFRS, padrões emitidos pelo IASB) e o U.S. Generally Accepted Accounting Principles (U.S. Gaap, como são conhecidos os padrões emitidos pelo Fasb). Um dos tópicos definidos como prioritários na agenda de revisão conjunta é a definição de um único *framework* da contabilidade financeira.

A imperiosa revisão do *framework* propiciou no meio acadêmico a análise crítica de qual deva ser a finalidade de um *framework* e seu conteúdo. Nesse sentido, Maines e Wahlen (2006) afirmam que os principais aspectos da informação contábil são a relevância e a confiabilidade e, portanto, o *framework* deveria enunciar com clareza os constructos que levariam à geração de informações contábeis efetivamente relevantes e confiáveis. Penno (2008) critica a falta de cuidado com que termos cruciais à compreensão e à utilização do *framework* são definidos, posto que a imprecisão linguística (vaguidade e ambiguidade) propicia o estabelecimento de regras (de exceção, interpretações e guias de implementação), o que desvirtua um conjunto de padrões contábeis supostamente baseados em princípios. Christensen (2009) sugere que o *framework* “ideal” não deve apresentar detalhes específicos, como a definição de termos que podem mudar ao longo do tempo e deve evitar abordar questões relevantes de forma superficial e vaga, mas que deve enunciar os incentivos dos usuários da informação. No mesmo sentido, o AAA (2010) sugere que o *framework* não deve reiterar o senso comum (como a necessidade de a informação contábil ser relevante e confiável), apresentar definições de termos específicos, nem utilizar linguagem vaga e imprecisa, tampouco prescrever critérios de reconhecimento, baixa e nem de mensuração; deve tão somente enunciar os princípios que nortearão futuros padrões contábeis e como as demonstrações contábeis dependem desses princípios.

O recente debate no meio acadêmico deixa claro que não há consenso quanto ao conteúdo (ou estrutura) do *framework*. As críticas de Maines e Wah-

len (2006) e AAA (2010) são conflitantes entre si quanto à apresentação de conceitos como relevância e confiabilidade. Ademais, os membros que constituem o Financial Accounting Standards Committee, divisão da AAA responsável pelo estudo citado (AAA, 2010), divergiram entre si de forma que quatro dos 11 membros votaram contra a aprovação do relatório final. Fato que reitera a pertinência de se discutir propostas de um *framework*, quer da contabilidade financeira de empresas privadas, quer da informação de custos do setor público.

### 3. *Framework* da informação de custos

É esperado que o *framework* funcione como uma constituição, definindo, na seara da regulação, os princípios gerais para o desenvolvimento de padrões contábeis e o conteúdo informacional dos relatórios, na seara dos usuários da informação. Para alcançar esse propósito, o *framework* deve ser constante por longo período e deve formular as regras gerais que constituem o cerne dos relatórios.

O *framework* tem como principal função ser suporte e guia para a adoção e o aprimoramento da informação de custos no setor público, incluindo novas definições ainda não explicitadas que venham a ser demandadas pelos usuários. Já no momento do uso, a estrutura servirá de apoio aos usuários (órgãos de controle, gestores, sociedade em geral etc.) das informações de custos na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com os critérios básicos definidos pelo patrocinador do sistema (no caso o Ministério da Fazenda).

Duas questões merecem destaque em termos de implantação da estrutura: o aperfeiçoamento contínuo e a replicação do sistema (*rollout*). É de se esperar que o *framework* seja revisado num prazo razoavelmente curto (digamos, cinco anos) com base na experiência decorrente de sua utilização. Como o efeito do *framework* é efetivo apenas após longo período de adoção da mesma (Christensen, 2009), as contínuas revisões podem levar a uma redução da velocidade de institucionalização do sistema.

Este efeito será de alguma forma combinado com as dificuldades e tensões decorrentes da esperada replicação desse *framework* de informações de custos para todas as entidades ao longo da esfera federal, e também para as entidades das esferas estadual e municipal. Em obra as características institucionais não sejam significativamente distintas,<sup>3</sup> o contexto (pressões orça-

---

<sup>3</sup> Embora se possa argumentar que a questão vem sendo regulamentada a mais tempo no âmbito federal que no municipal, há algumas experiências bem-sucedidas de sua mensuração no âmbito municipal, por exemplo Guarulhos, Rio de Janeiro e Salvador.



mentárias, ambiente político, tecnologia de sistemas já existente, natureza e diversidade de serviços prestados, entre outros fatores) das esferas municipal e estadual pode reduzir a velocidade de difusão do sistema nestas esferas no futuro.

Os efeitos destas duas questões (aperfeiçoamento contínuo e a replicação do sistema) seriam acomodados por dois aspectos abordados no *framework*: “gradualismo” e “flexibilização”.

#### **4. Incentivos associados à informação**

Conforme sugerido por Christensen (2009) e AAA (2010), o *framework* deve elencar os potenciais agentes envolvidos com a geração e uso da informação e seus incentivos. São diversas as demandas associadas à informação de custos no setor público brasileiro. Entre elas, destacam-se tanto as dos gestores da unidade setorial onde o serviço é prestado quanto as dos gestores das unidades centrais (unidades centralizadoras que congregam duas ou mais unidades setoriais, apesar de poderem exercer algum monitoramento dessas, não se confundem com órgão de controle), dos auditores dos órgãos de controle, dos pesquisadores e da sociedade em geral. Cada grupo de agentes, segundo a função que cumpre, demanda características distintas da informação de custos e perceberá maior ou menor utilidade da informação a depender da aderência dessa às suas demandas informacionais.

Entre as atribuições de um gestor de unidade setorial está a responsabilidade pela eficiência alocativa de recursos escassos internamente à unidade que gerencia e pela economicidade em suas transações. Estes agentes demandam informações de custos para: (i) comparação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre bens, serviços e postos de operação; (ii) avaliação de desempenho da equipe de trabalho e demais subordinados; (iii) decisão quanto a preço de venda de bens e serviços, quer ao mercado, quer a outras unidades do setor público (preço de transferência); (iv) elaboração de proposta orçamentária e decisão quanto à redução do nível de atividade contingenciado por restrições orçamentárias; (v) avaliação das cláusulas dos contratos de gestão propostas pela unidade central e monitoramento interno do alcance das respectivas metas. Talvez a comparabilidade da informação (ao longo do tempo e entre objetos de custeio) seja uma das características mais valoradas pelo gestor da unidade setorial. Entretanto, estes podem ter incentivos para alterar os critérios de mensuração conforme a probabilidade de alcance das metas de desempenho atreladas à mensuração do desempenho de sua unida-

de (item (v)). Outra característica que tende a ser valorada é a capacidade de o sistema gerar informações customizadas aos problemas enfrentados (flexibilização), por exemplo, para decisões de preço (item (iii)); normalmente os gestores preferem métodos de custeio que consideram os gastos totais de produção (*e.g.*, custeio por absorção e custeio baseado em atividades) ou até algumas despesas (*e.g.*, RKW); por outro lado, para decisões orçamentárias (item (iv)), os gestores de unidades setoriais tendem a preferir a utilização de métodos de custeio que discriminem gastos fixos dos variáveis. A confiabilidade da informação costuma ser entendida como associada à capacidade da informação refletir o efetivo consumo de recursos.

Por sua vez, um gestor da unidade central é responsável pela eficiência alocativa de recursos escassos entre as diversas unidades setoriais sob sua jurisdição e pela economicidade em suas transações. Estes agentes são mais propensos a demandar informações de custos para: (i) comparação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre unidades setoriais; (ii) avaliação de desempenho das unidades setoriais; (iii) acompanhamento do preço de transferência praticado por unidades setoriais; (iv) avaliação de propostas orçamentárias e decisão quanto a contingenciamentos orçamentários; (v) estabelecimento de cláusulas dos contratos de gestão com as unidades setoriais, bem como monitoramento do alcance das respectivas metas. Talvez a comparabilidade da informação (ao longo do tempo, entre objetos de custeio e entre unidades setoriais) também seja uma das características mais valoradas pelo gestor da unidade central. Entretanto, estes podem ter incentivos para alterar os critérios de mensuração conforme pressões políticas e a probabilidade de alcance das metas de desempenho de determinadas unidades setoriais entendidas como “estratégicas” ou “de interesse público” (item (v)). A flexibilização do sistema tende a ser menos relevante para os gestores de unidade central pois, normalmente, os gestores da unidade central preferem métodos de custeio que consideram os gastos totais de produção (*e.g.*, custeio por absorção e custeio baseado em atividades) ou até algumas despesas (*e.g.*, RKW) tanto para avaliação do preço de transferência (item (iii)) quanto para decisões orçamentárias (item (iv)).

Enquanto os dois grupos citados utilizam informação de custos preponderantemente para decisões gerenciais, os auditores dos órgãos de controle são responsáveis pelo monitoramento externo tanto dos gestores das unidades setoriais quanto dos gestores das unidades centrais. Na busca de aprimoramento das técnicas de controle, que envolve o avanço do controle por conformidade ao controle por desempenho, tendem a demandar informações de custos da mesma forma que os gestores dos órgãos setoriais e

dos órgãos centrais. A comparabilidade da informação também é uma característica apreciada pelos responsáveis pelos órgãos de controle. Tendem a preferir informações mais agregadas que os gestores de unidades setoriais e central; entretanto, esperam que o nível de agregação seja o mesmo para comparar unidades semelhantes. A flexibilização do sistema tende a ser pouco relevante para os órgãos de controle. A confiabilidade, normalmente, é associada à conformidade com as normas.

Fora do papel ativo da arena política, pesquisadores e analistas têm o papel de levantar questões relevantes à eficiência da gestão pública e difundir o *status quo*, assim como gerar conhecimento, e com isso até vir a desafiar as práticas de gestão de modo a induzir o aprimoramento das mesmas. Desta forma, este grupo demanda informações de custos para avaliar o efetivo uso da informação e testar hipóteses e suposições que desafiam as teorias vigentes. Talvez a comparabilidade da informação seja o atributo mais valorado, pois é fundamental para a construção de base de dados para se desenvolver estudos empíricos quantitativos que envolvam análise de séries temporais, *cross section* e painéis.

Por fim, a sociedade em geral, no papel de principal, tem como agente o governo, distribuído nos poderes de um regime democrático, quer em função do exercício do direito de voto, quer em função do financiamento das entidades públicas mediante o recolhimento de tributos e demais taxas e contribuições. A sociedade organizada demanda informação de custos como exigência de prestação de contas por parte do gestor público (a não compreendida *accountability*), quer para avaliar os representantes que elegeram e formar seu convencimento para decidir nas próximas eleições, quer para avaliar a relação entre custo e benefício dos bens e serviços disponibilizados pelo setor público. Talvez mais relevante que a comparabilidade seja a compreensibilidade da informação. Portanto, tendem a demandar evidenciação (como em notas explicativas) das práticas e critérios adotados para se gerar a informação.

## 5. Pressupostos básicos

As estruturas conceituais básicas da contabilidade financeira empresarial enunciam os pressupostos básicos da contabilidade, entre eles a continuidade da entidade e a adoção do regime de competência, isso para citar somente o *framework* do Iasb (2010).

A enunciação de pressupostos básicos da informação de custos num *framework* serviria a dois propósitos: limitar a discricionariedade do regulador

que, na sequência, emitirá normas detalhando o *modus operandi* do sistema de informação de custos; e nortear o usuário quanto às premissas fundamentais de acordo com as quais a informação de custos foi elaborada.

A partir do relatório final da Comissão Interministerial de Custos (Brasil, 2005) e do conteúdo apresentado e debatido durante os três seminários de custos no setor público realizados na sede da Esaf em 2009 podem-se depreender dois pressupostos básicos da informação de custos (regime de competência e flexibilização) e um pressuposto do processo de implantação do sistema (gradualismo).

*Regime de competência.* A geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência pelos sistemas estruturantes dos quais o sistema de informação de custos extrai dados. Não há, ainda, a adoção do regime de competência de forma plena na contabilidade financeira governamental, o que se espera alcançar com a convergência das normas nacionais de contabilidade pública aos padrões internacionais de contabilidade emitidos pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), precisamente às International Public Sector Accounting Standards (Ipsas), o que está em processo de adoção num trabalho conjunto entre a Secretaria do Tesouro Nacional e o Conselho Federal de Contabilidade. O sistema de informação de custos lançará mão de ajustes extracontábeis de modo a aproximar a informação contábil relativa ao momento da liquidação à informação contábil por competência de períodos.<sup>4</sup> Isso suscita o que se convencionou chamar de gradualismo. Durante o ano de 2010, a equipe do Ministério da Fazenda desenvolveu os parâmetros de captura dos dados relativos à liquidação disponíveis nos sistemas estruturantes e os procedimentos para ajustá-los ao regime de competência e subsequentemente transformá-los em informações de custos.<sup>5</sup>

*Flexibilização.* Admitindo que o sistema seja regulado pelo órgão central, que busca a comparabilidade da informação entre unidades setoriais, é provável que a geração de informações se dê inicialmente num nível mais básico e agregado, de modo a permitir sua difusão pelas diversas unidades setoriais e o uso das informações pelos mais diversos agentes. Nesse contexto, para se propiciar o atendimento das necessidades informacionais dos gestores

---

<sup>4</sup> Tais ajustes são detalhados em Machado e Holanda (2010).

<sup>5</sup> Análises complementares sobre o regime de competência podem ser vistas em Pigatto e colaboradores (2010) — que apresentam a importância do regime de competência para a informação de custos governamental, e em Borges e colaboradores (2010) — que desmitificam o regime de competência para o setor público.

das unidades setoriais, será necessário que estes desenvolvam níveis desagregados de informações através de sistemas próprios das unidades setoriais (infrasing). Para tanto, é necessário que o sistema permita a utilização de diferentes classes de custos, métodos de custeio, critérios de mensuração e objetos de custeio. Por exemplo, o usuário poderia gerar a informação de custo escolhendo a unidade de responsabilização, o período e o objeto de custeio, mesmo que a informação sobre recursos consumidos seja predefinida pelos ajustes contábeis feitos na migração dos dados dos sistemas estruturantes para o *DataWarehouse* do sistema de custos.

*Gradualismo.* Segundo o gradualismo, o sistema seria capaz de atender, numa fase inicial, a uma parcela das demandas informacionais dos diversos usuários de forma comparável e simples, e seria aberto ao aprimoramento das informações conforme o sistema for sendo compreendido e utilizado pelos usuários. O gradualismo contempla os princípios de não criar novos dados, não alterar os sistemas estruturantes, optar pelo simples e disponível imediatamente, com expectativa de melhorias ao longo do processo. Neste sentido, a informação de custos gerada teria as características permitidas pelas informações financeiras registradas nos sistemas estruturantes do governo, assim como pelos ajustes contábeis possíveis. O gradualismo surge, portanto, como uma resposta à contingência de se mensurar custos a partir dos dados disponíveis nos sistemas estruturantes, que não foram concebidos inicialmente para esse fim.

## 6. Características qualitativas da informação de custos

Enunciar pressupostos básicos é diferente de se enunciar as características qualitativas da informação. O relatório final da equipe do AAA critica a enunciação de características qualitativas. O *framework* deveria evitar o uso de termos vagos (Penno, 2008) e não deveria reiterar o senso comum (AAA, 2010). Entretanto, a audiência dos seminários realizados na sede da Esaf em 2009 ressaltou a necessidade de se deixar claro o que se espera em termos de qualidade da informação de custos.

*Relevância.* Entende-se por relevante a informação que é útil à decisão, seja decisão tomada pelo controle externo, pelo gestor da unidade ou por qualquer outro usuário. Normalmente, a relevância é identificada por três perspectivas: valor preditivo, valor de avaliação e materialidade. O valor preditivo da informação de custos é associado à potencialidade de se utilizar a informação de custos de determinado período para prever os custos de período futuro; por

exemplo, quanto se utiliza a informação do custo efetivamente incorrido em  $t$  como base de determinação do custo-padrão para  $t+1$ . O valor de avaliação é associado à potencialidade de se utilizar a informação de determinado período para confirmar se o que se havia previsto anteriormente se confirmou e avaliar as causas das distorções entre o efetivo e o previsto; por exemplo, em  $t+1$  compara-se a informação dos custos efetivamente incorridos em  $t+1$  com os valores previstos em  $t$  que se esperava incorrer em  $t+1$ . A materialidade é função dos custos em que se incorre para obter a informação em relação aos benefícios que dela se espera (uma análise de custo-benefício); provavelmente valores insignificantes não são relevantes ao processo decisório do usuário da informação. Além dessas três perspectivas, a informação de custos no setor público tende a ser mais relevante quanto mais vinculada ela for a parâmetros de resultado (*outcome*); por exemplo, saber o quanto custa um aluno da classe de alfabetização é relevante (informação baseada no *output*, número de alunos). Contudo, saber a capacidade de o aluno compreender o que lê tendo-se gasto aquele montante em sua alfabetização é ainda mais relevante (informação baseada em *outcome*, qualidade da alfabetização). É de se esperar que a informação por *outcome* seja implantada numa fase posterior à informação por *output* (gradualismo), pois, para tanto, é necessário se desenvolver indicadores de resultado, o que demanda tempo e aprendizado, o que é alavancado com o uso da informação por *output*.

*Confiabilidade.* A percepção de confiabilidade da informação é relativa. A percepção que se tem sobre a confiabilidade de uma informação é intrínseca ao avaliador (quem está atribuindo o juízo de valor — confiável), sendo função do conceito que o avaliador tem de algo confiável. Alguns usuários (*e.g.*, gestores das unidades setoriais) tendem a entender a confiabilidade como a capacidade de a informação refletir o efetivo nível de consumo de recursos; outros usuários (*e.g.*, responsáveis pelos órgãos de controle) tendem a entender a confiabilidade como a conformidade dos critérios de mensuração dos custos às regras e normas predefinidas. Espera-se que os gestores das unidades setoriais, por estarem mais próximos ao consumo dos recursos, percebam de forma menos intensa os problemas decorrentes da assimetria informacional; portanto, priorizem a tempestividade em detrimento da precisão da informação, sendo, assim, menos críticos quanto à conformidade dos critérios de mensuração às normas. Por outro lado, os gestores da unidade central e os responsáveis pelos órgãos de controle tendem a priorizar a precisão e a verificabilidade da informação em detrimento da tempestividade. Espera-se, mediante a flexibilização do sistema, que este seja capaz de gerar informações que atendam a ambas as perspectivas.

*Compreensibilidade.* Sabe-se que a relevância da informação dificilmente será percebida caso os usuários não a compreendam, portanto, é necessário que a informação seja gerada com base em critérios simples e verificáveis pelos usuários. Considerando o gradualismo, é esperado que, com o passar do tempo e o amadurecimento do sistema, se apure custos mediante critérios diferentes dos mesmos objetos de custeio e das mesmas entidades. Portanto, identifica-se a necessidade de se registrar os critérios efetivamente utilizados na geração das diversas informações de custos e de que os relatórios de custos sejam acompanhados de breve descrição dos parâmetros utilizados em sua mensuração (seguindo a mesma lógica das Notas Explicativas da contabilidade financeira, entretanto, mais concisas).

*Tempestividade.* Também é senso comum que a relevância da informação tende a ser percebida quando a informação é disponibilizada em tempo hábil para o usuário tomar decisões. Embora a noção de tempestividade seja relativa, o sistema deverá ser capaz de atender a contento as expectativas de todos eles. Portanto, se num primeiro momento as informações forem disponibilizadas em períodos anuais, espera-se, com base no gradualismo, que em breve sejam disponibilizadas em tempo real conforme as demandas dos usuários.

*Comparabilidade.* A informação de custos deve permitir que se comparem os custos ao longo do tempo (*time series*) e entre unidades, funções, subfunções, programas etc. (*cross section*). A busca da comparabilidade não deve ser entendida como um obstáculo ao aprimoramento dos sistemas nem de suas métricas. Pelo contrário, em consequência da flexibilização e do gradualismo, a disponibilização das “notas explicativas”, tal qual apresentado na característica qualitativa da compreensibilidade, se torna ainda mais necessária.

*Granularidade.* Em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais dos diversos usuários, de modo a zelar pela relevância da informação, o sistema deve ser capaz de gerar informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios (Pallot, 2001). Alguns níveis de granularidade (mais agregados) podem ser gerados pelo sistema promovido pelo órgão central, outros (mais analíticos), entretanto, precisaram ser gerados pelo sistema de informações gerenciais dos órgãos setoriais (infrasing). Em ambos os casos, a granularidade é função da capacidade de desdobramento dos dados disponíveis nos sistemas estruturantes.

## **7. Critérios de mensuração**

Em razão da flexibilização, o sistema de informação de custos do setor público deverá ser capaz de processar dados de custos mediante os mais diversos

critérios de mensuração que os usuários desejarem. Entretanto, na ausência de outro critério de mensuração de ativos que melhor reflita a situação econômica da entidade, como a reavaliação a valor de reposição ou valor justo, é esperado que os *inputs* sejam mensurados pelo respectivo custo histórico deduzido da depreciação, amortização, exaustão e perdas por irrecuperabilidade, quando for o caso. Conforme outros critérios de mensuração de ativos começarem a ser adotados de forma confiável na contabilidade governamental brasileira (em função da adoção nas Ipsas), é razoável que esses também sejam adotados pelos sistemas de custos (gradualismo).

O objeto de custeio será o *output* que se conseguir medir fisicamente da forma mais confiável.<sup>6</sup>

Por sua vez o método de custeio a ser adotado não deveria ser fruto de uma regulação restritiva e exaustiva. Isto é, o órgão de controle (ou qualquer outro usuário que tenha condições de demandar relatórios para atender suas necessidades informacionais específicas) necessita, sim, regular os procedimentos para a mensuração dos custos de objetos semelhantes produzidos por unidades distintas (comparabilidade). Não obstante, as entidades podem continuar gerando relatórios de custos para fins outros que o controle exercido pelo órgão central (*e.g.*, decisões gerenciais internas à entidade). Nesse sentido, a flexibilização também se aplica à escolha de método de custeio que melhor atenda as necessidades específicas dos gestores das entidades, desde que a informação para fins de controle externo sejam geradas em conformidade com os requerimentos do órgão de controle. Alguns autores defendem esse ou aquele método de custeio, muitas das vezes motivados por experiências de sucesso de implantação de determinado método em entidades com perfil semelhante (por exemplo, os casos de implantação do custeio baseado em atividades — ABC — em empresas públicas que cobram tarifa pelos serviços que prestam à sociedade); nessa linha o Ministério da Saúde emitiu pronunciamento no qual incentiva a adoção do ABC para se medir os custos das ativida-

---

<sup>6</sup> O *output* é o serviço prestado (ou bem físico produzido) pela entidade da administração pública. No Centro de Armas da Marinha, um objeto de custeio pode ser a ordem de serviço de manutenção de um canhão. No Batalhão de Infantaria de Selva, pode ser uma de suas operações. No Inca, um dos objetos de custeio pode ser uma seção de quimioterapia, bem como o tratamento de determinado paciente. Na Universidade da Força Aérea, pode ser a formação de uma turma de Oficiais Superiores. No TCU, pode ser a fiscalização de determinado contrato. No Tribunal de Justiça, pode ser um determinado processo judicial em trâmite em uma de suas varas. Na Assembleia Legislativa, podem ser os estudos realizados por comissões para avaliar a pertinência de determinado projeto de lei. Na Embrapa, podem ser as sementes resistentes a doenças.



des hospitalares, apesar de não exigir que os hospitais públicos adotem o ABC em função de sua complexidade (Brasil, 2006). Entendemos (conforme outros tantos autores — Johnson e Kaplan, 1993; Jiambalvo, 2004; Cardoso, Mário e Aquino, 2007) que a classificação de um método de custeio como certo ou errado é mais fruto de entendimentos ideológicos do que de análises de custo-benefício da informação gerada. A escolha dos métodos de custeio é função do objeto de custeio, do modelo de gestão específico de cada organização e do propósito ao qual a informação de custos se dedica, portanto, esses “devem ser modelados ‘sob medida’ para as necessidades de cada organização” (Brasil, 2005:4). Este entendimento foi compartilhado com a audiência dos três seminários realizados na sede da Esaf em 2009 e reiterado no encerramento do último evento. Seria adequado que os objetos de custeio para os quais já existirem uma cultura de mensuração de custos, mesmo que fruto de iniciativas isoladas, pudessem ter seus critérios de rateio (e até de alocação) mantidos pelas unidades que assim já os mensuram, como também tal critério poderia ser difundido a outras unidades com produtos, atividades ou programas e estruturas semelhantes. Entretanto, na fase inicial de implantação do sistema no setor público, a informação de custos poderá ser inicialmente baseada em custos diretos aos objetos de custeio, portanto, o menos intensa em rateios quanto for possível (gradualismo).

Na escolha do Sistema de Custo, buscando aumentar a percepção de relevância da informação pelos diversos usuários, a informação de custos deverá ser flexível, inclusive, quanto à geração de informações de custos reais e custos orçados. Entretanto, em razão do gradualismo, num primeiro momento, a informação de custos poderá ser prioritariamente baseada nos eventos efetivamente ocorridos no passado, portanto, informações sobre custos reais. Mesmo que se adote o sistema de custo-padrão, não é adequado que haja obrigatoriedade de sua vinculação com a elaboração da proposta orçamentária que, afinal, ainda depende de maior reflexão quanto às possíveis consequências dessa vinculação.

Por fim, as dimensões econômicas captadas pela informação de custos dependem do tipo de decisão envolvida. A literatura econômica e de contabilidade gerencial apresentam dimensões das transações que não são captadas pelos sistemas de informação de custos tradicionais (nem mesmo nos adotados por diversas empresas privadas), mas que são relevantes às decisões econômicas, por exemplo: custo de oportunidade, custo da não qualidade, custo de transação, custo da informação etc. A consideração de quaisquer dessas dimensões na mensuração dos custos pode afetar a percepção de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. No atual estágio, os recursos consu-

midos em algumas dessas dimensões poderão não ser captados pelo modelo proposto pelo órgão central (e.g., custo de oportunidade), outros poderão ser captados parcialmente (como o custo de retrabalho, um dos componentes do custo da não qualidade), e outros, embora sejam captados, poderão não ser imputados ao custo do objeto de custeio (e.g., custo de transação). Espera-se que com o aprimoramento do sistema (gradualismo) tais recursos passem a ser identificados, mensurados e imputados aos custos. Talvez isso ocorra mais rapidamente no âmbito das unidades setoriais, em função da flexibilização.

## 8. Considerações finais

Desde os primeiros ensaios de uma regulamentação de sistemas de informação de custos no setor público, o foco principal foi a exigência de existência de informação de custos, e para tanto a manutenção de sistemas de custos nas diversas instâncias da administração pública federal. Contudo, a legislação não afirmou positiva e explicitamente um *framework* para tais sistemas.

A tendência de impor uma concepção genérica da informação de custos poderia inibir o efetivo uso da informação de custos, embora as taxas de adoção e de implantação de sistemas possam vir a ser animadoras. De um lado, a flexibilização para permitir a aderência da característica da informação à real demanda do usuário, de outro, a padronização para maior eficiência de controle pelos órgãos centrais e de controle, ambas deveriam ser baseadas em um *framework* central e fundamental.

Neste sentido, em 2005 a Comissão Interministerial de Custos se reuniu para pensar estrategicamente a questão e, em 2008, em outro cenário institucional, a iniciativa foi retomada pelo Ministério da Fazenda. Ambos chegaram à mesma conclusão geral em termos de recomendações de implantação de sistemas de custos na administração federal brasileira: (i) gradualismo de implantação e (ii) flexibilidade na concepção. Pois ambos reconheceram que o contexto de cada órgão e os incentivos aos usuários são relevantes para determinar a efetiva adoção do sistema. Foi baseado nessa plataforma que o Ministério da Fazenda desenvolveu os seminários em 2009 e, em 2010, avançou no sentido de materializar o processo de geração da informação de custos no setor público, ou seja, saiu do “plano das ideias”, operacionalizou o processo de captura dos dados dos sistemas estruturantes e definiu os procedimentos para transformá-los em informações de custos.

Em termos de iniciativa de regulação, o Ministério da Fazenda adotou a estratégia correta, superando a experiência anterior do Committee on Accoun-

ting Procedure e do Accounting Principles Board, divisões do antigo American Institute of Accountants (atual American Institute of Certified Public Accountants), que emitiram padrões contábeis sobre temas específicos e polêmicos sem antes discutirem com a sociedade quais eram as demandas informacionais dos usuários das demonstrações contábeis. Isso lhes rendeu intensas críticas, por parte da Securities Exchange Commission (SEC) e da academia, que levaram esses dois comitês a serem extintos. Somente em 1966 o AAA emitiu o Asobat e, a partir dele, o Fasb (constituído em 1973 com competência específica, por delegação da SEC) começou a emitir (em 1978) pronunciamentos contábeis vigentes nos Estados Unidos até hoje (King, 2006:74). Portanto, a definição de um *framework* foi fundamental ao desenvolvimento da regulamentação da contabilidade financeira empresarial.

Embora o *framework* deva ser adotado por longo período para que surta os efeitos esperados, é razoável que o *framework* da informação de custos precise ser revisitado alguns anos após sua emissão. É possível que em outro cenário o *framework* da informação de custos fosse diferente; por exemplo: (i) o gradualismo poderia não ser necessário; (ii) os incentivos e demandas associados à informação poderiam ser mais facilmente identificáveis e (iii) as características qualitativas não precisariam ser presumidas, mas poderiam ser empiricamente testadas.

Ainda, é necessária uma discussão ampliada sobre o processo de replicação (*rollout*) em toda administração federal, e nas esferas estadual e municipal, assim como suas implicações, desafios e estratégias.

Espera-se que o presente artigo fomente a reflexão sobre o *framework* da informação de custos, pois, com a evolução do processo de implantação do sistema, sua adoção e efetiva utilização das informações por ele geradas, a revisão do *framework* será necessária.

## Referências

ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). *A statement of basic accounting theory*. Sarasota: AAA, 1966.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). *Alternative conceptual frameworks for financial reporting*. Sarasota: AAA, 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1441338>>.

BANKER, R.D.; POTTER, G. Economic implications of single cost driver systems. *Journal of Management Accounting Research*, n. 5, p. 15-31, 1993.

BOGT, H.J.; HELDEN, G.J. Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 2, p. 263-279, 2000.

BORGES, T.B. et al. Desmitificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.

BRASIL. COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. *Relatório final*. 2005. Disponível em: <[www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf)>.

BRASIL. PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS. *Manual técnico de custos: conceitos e metodologia*. Ministério da Saúde, 2006.

CARDOSO, R.L.; MÁRIO, P.C.; AQUINO, A.C.B. *Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.

CHENHALL, R.H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

CHRISTENSEN, J. How do conceptual *frameworks* contribute to the quality of corporate reporting regulation? In: ICAEW INFORMATION FOR BETTER MARKET SEMINAR, 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Deliberação 29 de 05/02/1986*. Aprova e referenda o pronunciamento do Ibracon sobre o *framework* Básica da Contabilidade. 1986. Disponível em: <[www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli029.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli029.doc)>.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual*. 2008. Disponível em: <[www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php](http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php)>.

COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; MICHELMAN, J.E. An institutional theory perspective on the DRG Framework: case-mix accounting systems health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; JABLONSKY, S.F. Traditional and emergent theories of budgeting: an empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 4, n. 4, p. 277-300, 1985.

DATAR, S.; GUPTA, M. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. *The Accounting Review*, n. 69, p. 567-591, 1994.

FELTHAM, G.A. Cost aggregation: an information economic analysis. *Journal of Accounting Research*, n. 15, p. 42-70, 1977.

FELTHAM, G.A.; XIE, J. Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *The Accounting Review*, n. 69, p. 429-453, 1994.

GEIGER, D.R.; ITTNER, C.D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, V. 21, n. 6, p. 549-567, 1996.

GORE, A. *From red tape to results: creating a government that works better costs less*. New York: Random House, 1993.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London: Iasb, 2010. Disponível em: <[www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm](http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm)>.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Exposure draft: conceptual framework*. London: Iasb, 2010b. Disponível em: <[www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm](http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm)>.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). *Preface to international public sector accounting standards*. New York: IPSASB, 2009. Disponível em: <[www.ifac.org/publicsector](http://www.ifac.org/publicsector)>.

JIAMBALVO, J. *Managerial accounting*. 2. ed. New Jersey: Wiley, 2004.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KHANDWALLA, P.N. The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, v. 10, n. 2, p. 275-285, 1972.

KING, T. *More than a numbers game: a brief history of accounting*. New Jersey: Wiley, 2006.

LAPSLEY, I. Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary reforms in health care. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 3-4, p. 337-352, 1994.

LAPSLEY I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência do governo federal. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MAINES, L.; WAHLEN, J. The nature of accounting information reliability: inferences from archival and experimental research. *Accounting Horizons*, v. 30, n. 4, p. 399-425, 2006.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OSBORNE, D.; GAEBLE, T. *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York: Penguin Group, 1992.

PENNO, M.C. Rules and accounting: vagueness in conceptual frameworks. *Accounting Horizons*, n. 22, p. 339-351, 2008.

PALLOT, J. A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountability & Management*, v. 17, n. 4, Nov. 2001.

PIGATTO, J.A.M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamentais. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, 2010.

PIZZINI, M.J. The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organization and Society*, n. 31, p. 179-210, 2006.

TIBURCIO, C.A. *Custos no setor público*. 1. ed. Brasília: Editora Unb, 2007.