

XV CONVENÇÃO



DE CONTABILIDADE
DE MINAS GERAIS

4 A 6 DE JUNHO DE 2025

IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS EM MUNICÍPIOS

JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

Auditor de Controle Externo – TCE/PE

Professor da FUCAPE – ES

Conselheiro do CRC PE

FAZENDO A CONTA DE UM
FUTURO COM INOVAÇÃO E
SUSTENTABILIDADE



1. A NECESSIDADE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.



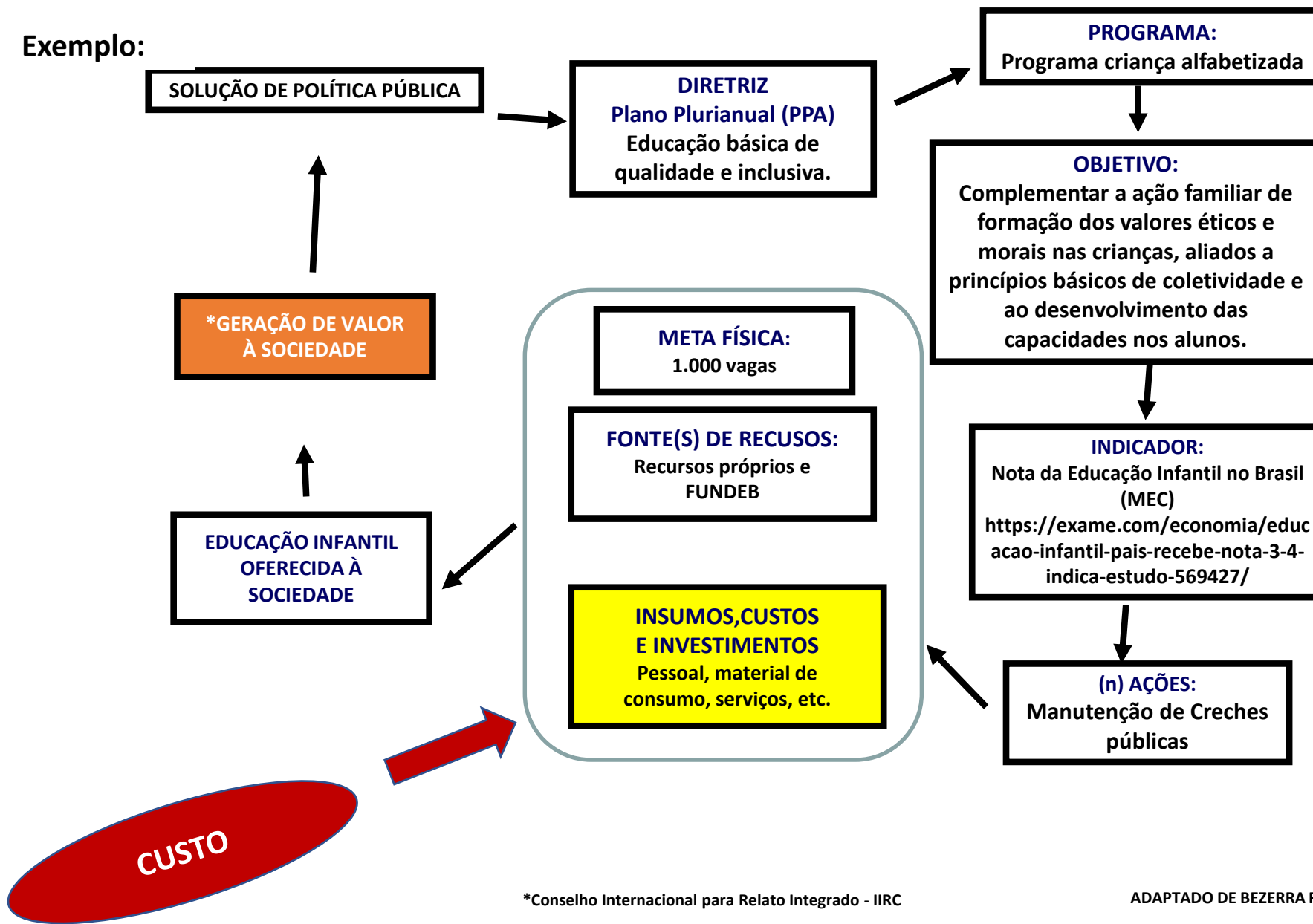
O USO E APERFEIÇOAMENTO DAS INFORMAÇÕES DE ***CUSTOS*** LEVA À
MELHORIA DO:

- ***Planejamento;***
- ***Orçamento;***
- ***Contabilidade do Setor Público;***
- ***Processos de trabalho;***
- ***Contratualização de metas;***
- ***Prestação de contas;***
- ***Controle dos estoques e do ativo imobilizado.***



EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL

Exemplo:





CENÁRIO ATUAL SIC SP NO BRASIL

- Atualmente, além da União, cinco estados brasileiros (Pernambuco, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande Sul e São Paulo) e o Distrito Federal apresentam experiências de desenvolvimento e uso de sistemas de gestão de custos;
- Outros estados, como o ES, já estão com estudos e projetos iniciados, ou em vias de iniciar seus sistemas.



2. LEGISLAÇÃO E A NORMA NBC TSP 34 DO CFC



LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Art. 50, § 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.



SIAFIC

DECRETO Nº 10.540, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2020

(alterado pelo Decreto nº 11.644/2023)

Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle.

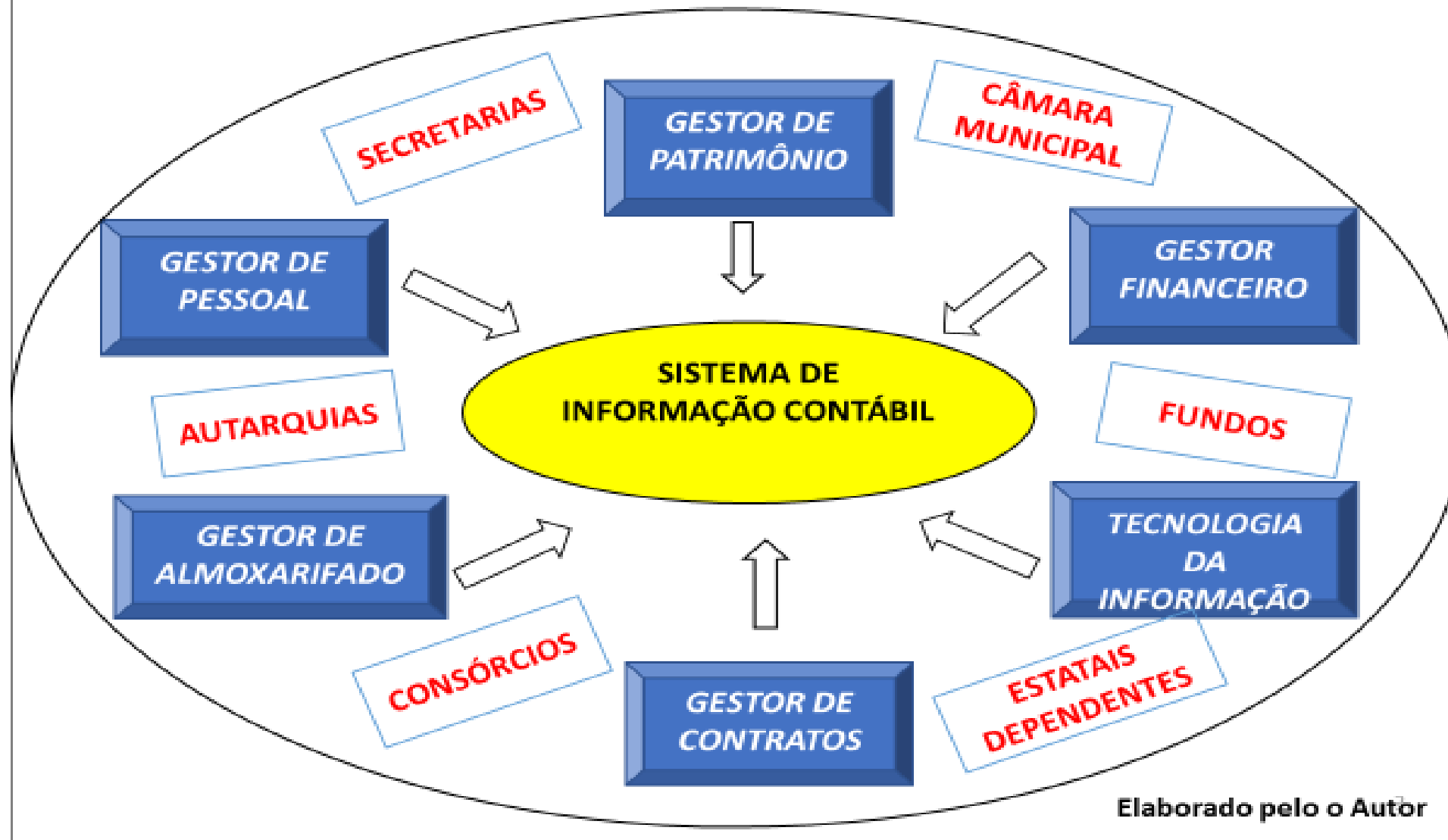
Art. 1º...§ 1º O Siafic corresponde à solução de tecnologia da informação mantida e gerenciada pelo Poder Executivo, incluídos os módulos complementares, as ferramentas e as informações dela derivados, utilizada por todos os Poderes e órgãos, resguardada a autonomia, e tem a finalidade de registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial e controlar e permitir a evidenciação, no mínimo:

Art. 1º, § 1º, inciso V. Controlar e evidenciar as informações que subsidiem a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública.;

Art. 4º, § 9º. Permitir a acumulação dos registros por centros de custos.

**A PARTIR
DE 2025!!!**

NECESSIDADE INTEGRAÇÃO COM SEGMENTOS GERADORES DE INFORMAÇÕES QUE GERENCIAM RECURSOS NO ENTE



1º) O Decreto nº 10.540/2020 define diretrizes gerais para o Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (Siafic). Esse decreto possibilita que cada ente federativo estabeleça suas próprias normas contábeis específicas, voltadas à regulamentação do uso de centros de custos em sua esfera de atuação (Art. 18 do Decreto 10.540/2020).

2º) Dessa forma, cabe ao ente federativo — por meio de seu órgão central de contabilidade ou outra autoridade competente — estabelecer, de maneira complementar às normas gerais, o que se entende por centros de custos e como esses devem ser registrados. Essa definição deve respeitar o disposto no artigo 4º, § 9º, do Decreto nº 10.540/2020, que determina que o Siafic deve possibilitar a consolidação dos registros por centros de custos:

3º) A identificação de um centro de custos, por si só, não se configura como um registro contábil. Trata-se, na verdade, de uma categorização adicional voltada ao gerenciamento. Essa diferenciação é essencial para assegurar que a administração dos centros de custos seja realizada de forma eficiente, sem que se confunda com os registros contábeis propriamente ditos.

4º) Em resumo, o Decreto não detalha de forma precisa como os centros de custos devem ser registrados, mas determina sua utilização, de modo a possibilitar que os registros orçamentários, financeiros ou patrimoniais sirvam como base para a geração das informações de custos. Cada uma dessas abordagens apresenta vantagens e limitações, que devem ser analisadas de acordo com as particularidades e demandas do ente público.

5º) Utilização de Códigos nos Centros de Custos

O Decreto nº 10.540/2020 não estabelece uma padronização nacional para a codificação dos centros de custos. Dessa forma, cada ente federativo tem a liberdade de criar, de forma complementar ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), códigos próprios que favoreçam a gestão e o controle interno.

ATENÇÃO

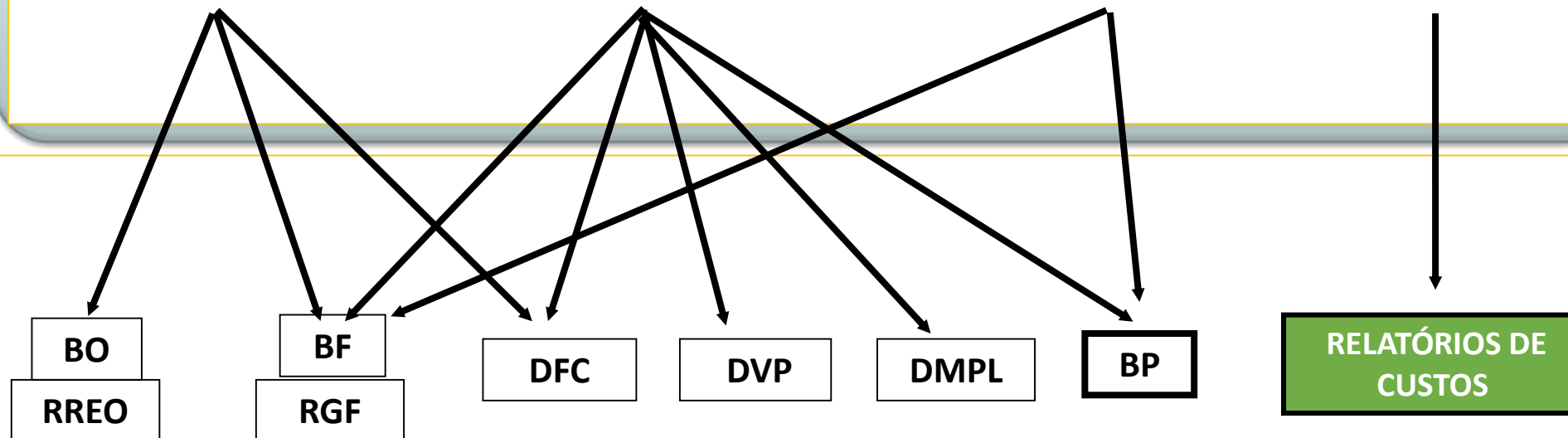
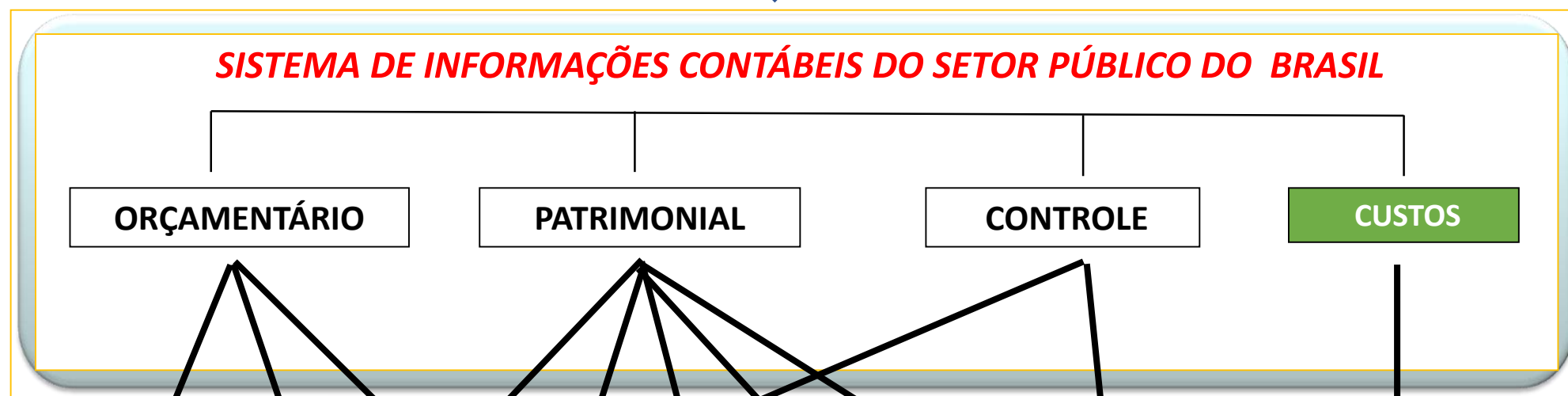
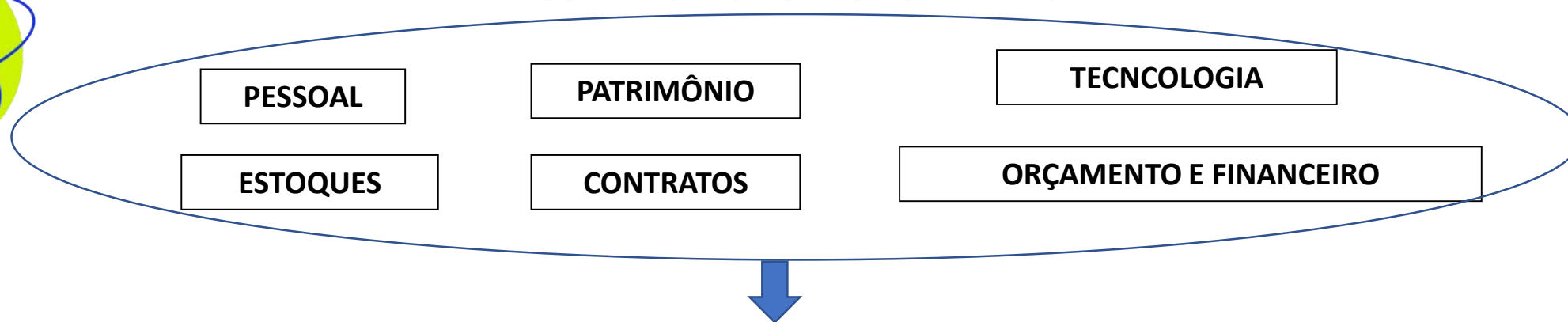
A AUSÊNCIA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PODE LEVAR UM ENTE FEDERATIVO A FICAR COM PENDÊNCIA NO CAUC (CADASTRO ÚNICO DE CONVÊNIOS), O QUE IMPEDE O RECEBIMENTO DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS DA UNIÃO.

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



CONTROLES ESTRUTURANTES

FONTE: Bezerra Filho (2025)



LEGISLAÇÃO, MCASP, MDF, SIAFIC, NBC TSP 01 A NBC TSP 33

NBC TSP34



3. Metodologia de apuração a partir de informações dos consumos a partir da VPD (de cima para baixo)



ETAPAS OPERACIONAIS SUGERIDAS PARA **CONSTRUÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS** **PARTINDO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS**

- 1. IDENTIFICAÇÃO DOS CENTROS E/OU OBJETOS DE CUSTOS**
- 2. PREMISSAS CONCEITUAIS E PARAMETRIZAÇÕES**
- 3. IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLADORES DE CUSTOS**
- 4. INTEGRAÇÃO COM SISTEMAS ESTRUTURANTES**
- 5. ROTINA OPERACIONAL PARA COLETA E PROCESSAMENTO DOS DADOS**
- 6. GERAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS**

PLANO DE GOVERNO DO CANDIDATO
ELEITO (MANDATO 2021-2024)

PPA – MUNICÍPIOS
2022-2025

LDO
2022

LDO
2023

LDO
2024

LDO
2025

SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL

ATIVO

LOA
2022

LOA
2019

LOA
2020

LOA
2021

PASSIVO

PL ant (+/-) (+/-) **RP =**

PL

RP = VPA - VPD

**INSUMOS CONSUMIDOS: CUSTOS
POR COMPETÊNCIA**

**CONTROLE PATRIMONIAL**

ATIVOS	PASSIVOS
	PL ant (+/-) (+/-) RP PL

$$RP = VPA - VPD$$

**INSUMOS CONSUMIDOS POR CUSTOS DIRETO E POR
COMPETÊNCIA
NO NÍVEL ÓRGÃO**



DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS**SECRETARIA DE EDUCAÇÃO DO MUNICÍPIO DE TABOQUINHA
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS****EXERCÍCIO: 20X1**

	Exercício 20X1	Exercício 20X0
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
IMPOSTO S/ PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA	1.255.000,00	926.250,00
COTA-PARTE FPM	2.320.000,00	1.489.200,00
TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS INTERGOVERNAMENTAIS	28.500,00	
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DE BENS IMÓVEIS	50.000,00	161.500,00
REAVALIAÇÃO DE BENS MÓVEIS		12.000,00
REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	29.700,00	
GANHOS COM ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO	1.900,00	102.700,00
GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS NACISMENTO DE SEMOVENTE		10.500,00
DÍVIDA FUNDADA PERDOADA PELO CREDOR		64.250,00
TOTAL DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVA (I)	3.685.100,00	2.766.400,00
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
PESSOAL E ENCARGOS	2.200.000,00	1.449.400,00
USO DE MATERIAL DE CONSUMO	330.000,00	258.000,00
SERVIÇOS	690.000,00	469.600,00
DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	25.000,00	29.200,00
TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	210.000,00	80.500,00
DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	18.000,00	86.400,00
SUBVENÇÕES SOCIAIS CONCEDIDAS		50.000,00
PREMIAÇÕES CONCEDIDAS		14.400,00
TOTAL DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (II)	3.473.000,00	2.437.500,00
RESULTADO PATRIMONIAL (III)=(I)-(II)	212.100,00	328.900,00

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO DO MUNICÍPIO DE TABOQUINHA

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

20X1

Secretaria de Educação:

20X0

Apuração do CUSTO ALUNO (MÉTODO CONVENCIONAL)

10 escolas = 2.500 alunos matriculados

Logo, CUSTO ALUNO EM X1 = VPD / nº alunos = 3.473.000,00 / 2.500

= 1.390,00 ao ano

= 116,00 ao mês

IMPOSTO
COTA-P
TRANS
TRANS
REAVAL
REAVAL
GANHO
GANHO
DÍVIDA

26.250,00

89.200,00

61.500,00

12.000,00

02.700,00

10.500,00

64.250,00

TOTAL

66.400,00

PESS

0.400,00

USO

8.000,00

SERVIÇOS

690.000,00

469.600,00

DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO

25.000,00

29.200,00

TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS

210.000,00

80.500,00

DESVALORIZACÃO E PERDA DE ATIVOS

18.000,00

86.400,00

SUBVENÇÕES SOCIAIS CONCEDIDAS

50.000,00

PREMIAÇÕES CONCEDIDAS

14.400,00

TOTAL DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (II)

3.473.000,00

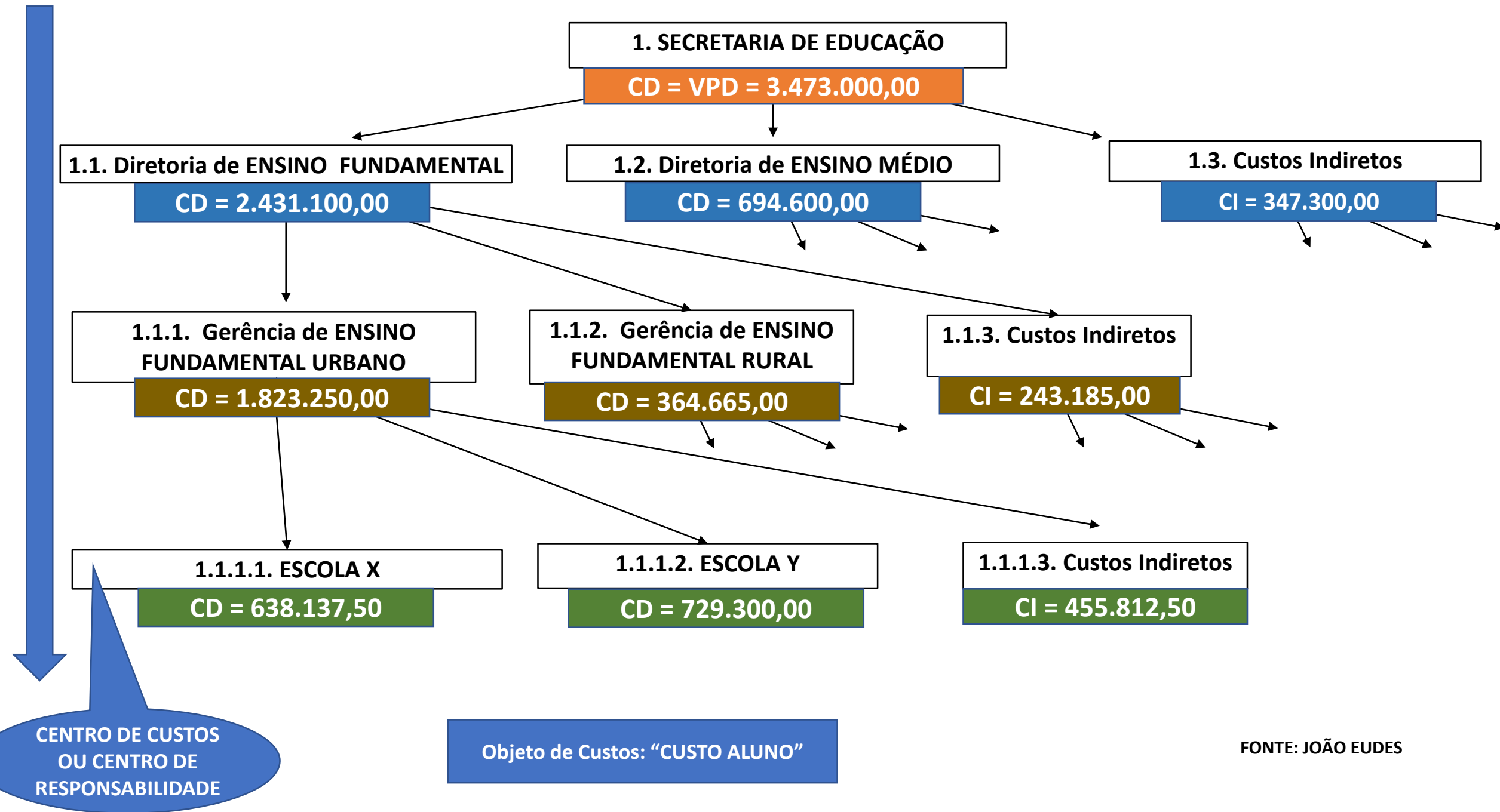
2.437.500,00

RESULTADO PATRIMONIAL (III)=(I)-(II)

212.100,00

328.900,00

METODOLOGIA 1: APURAÇÃO DE CUSTOS VERTICALIZADA, A PARTIR CENTROS E OBJETOS DE CUSTOS



PROBLEMAS MAIS COMUNS:

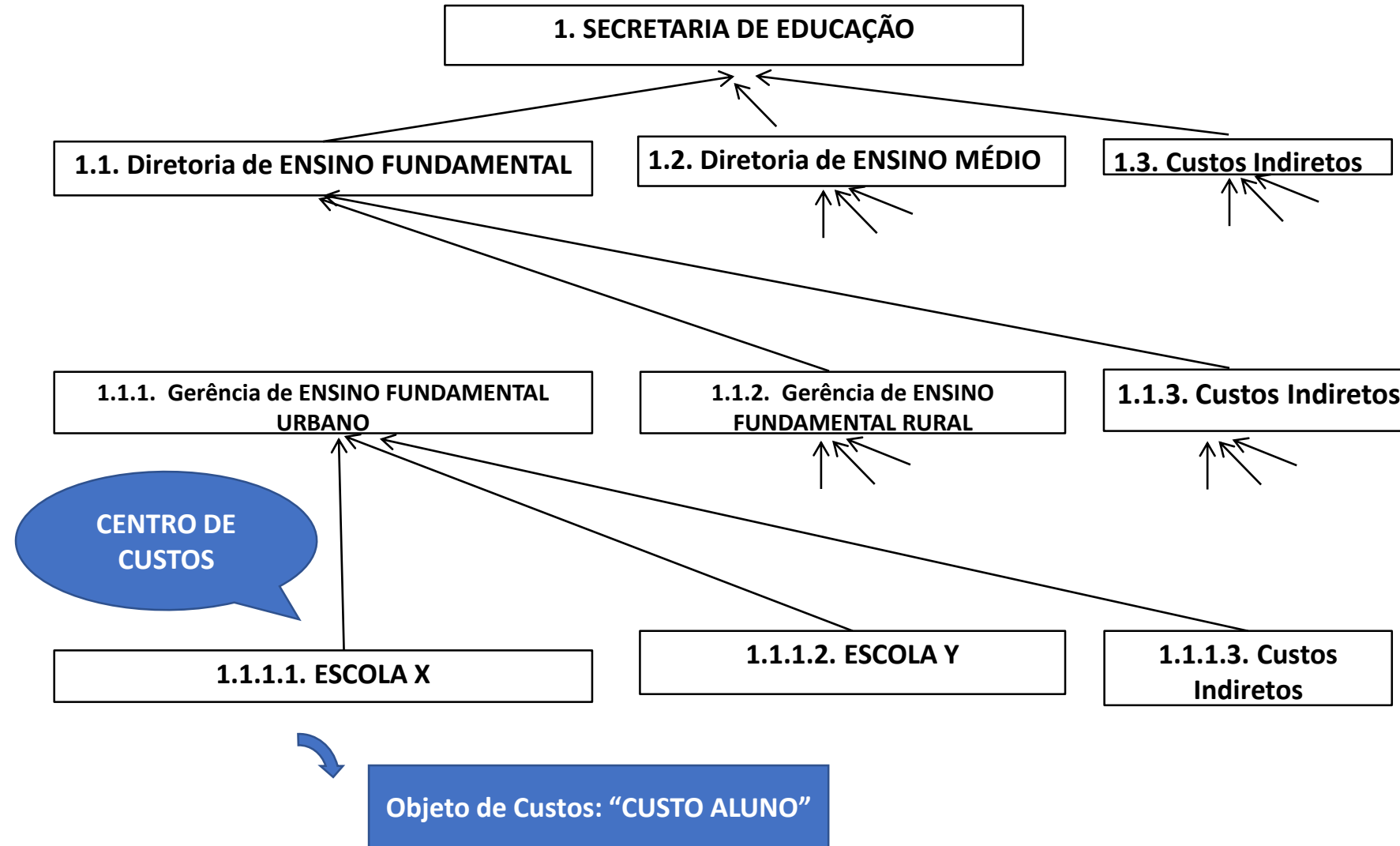
- 1) OS CONSUMOS, NA CONTABILIDADE, SÓ SÃO REGISTRADOS DIRETAMENTE NO NÍVEL DE ÓRGÃO OU UNIDADE ORÇAMENTÁRIA (NÍVEL DE PRESTAÇÃO DE CONTAS AOS TCs);**
- 2) OS CUSTOS INDIRETOS COMEÇAM A SURGIR À MEDIDA QUE A INFORMAÇÃO GRANULARIZA MAIS, CRITÉRIOS DE RATEIOS INADEQUADOS;**
- 3) DIFICULDADE EM ADOTAR O SIC DE UMA SÓ VEZ, A CULTURA AINDA É MUITO ORÇAMENTÁRIA;**
- 4) OS CONTROLES DE ESTOQUES, SERVIÇOS E PATRIMÔNIO AINDA MUITO DEFICIENTES (EXISTÊNCIA DE VÍCIOS);**
- 5) OS INSUMOS, MUITAS VEZES, TÊM SIDO CONSUMIDOS ANTES DO REGISTROS NO ORÇAMENTO E NA CONTABILIDADE, SISTEMAS ESTRUTURANTES “AMARRADOS” À LIQUIDAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E NÃO AO CONSUMO;**
- 6) AO CUSTO DOS CONSTRUÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DO SIC;**
- 7) AS INFORMAÇÕES DOS RELATÓRIOS SÃO MAIS ESTATÍSTICAS E MENOS GERENCIAIS.**



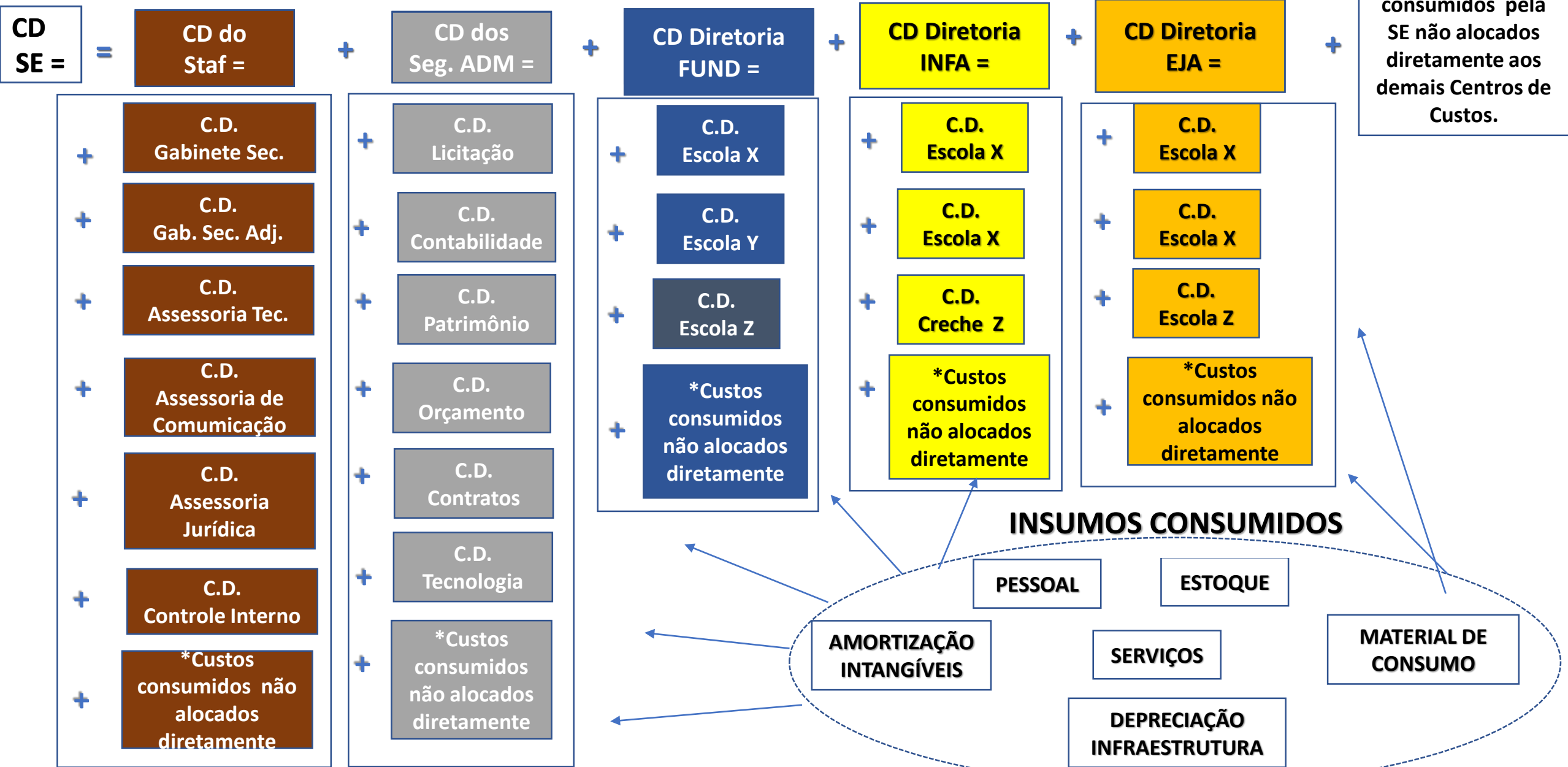
4. Metodologia de apuração a partir de informações dos consumos reais (de baixo para cima), independente da VPD.

METODOLOGIA 2: APURAÇÃO DE CUSTOS A PARTIR DA PONTA

**SOLUÇÃO SIMPLES,
COMEÇAR PELA
PONTA
METODOLOGIA
(bottom-up)**



Custo total da Secretaria de Educação (SE) =



* São os custos consumidos, porém sem possibilidade de ser alocado diretamente aos centros de custos do grupo.

METODOLOGIA 2: APURAÇÃO DE CUSTOS A PARTIR DA PONTA

VANTAGENS:

- 1) OS CONSUMOS SÃO REAIS NÃO DEPENDEM DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS OU DA CONTABILIDADE;**
 - 2) OS SISTEMAS ESTRUTURANTE: PESSOAL, SERVIÇOS, ESTOQUES E PATRIMÔNIO SÃO OS PROTAGONISTAS, OS CONTROLES DEVEM SER PRIORIZADOS NA BASE E NÃO APENAS NA DISTRIBUIÇÃO DOS INSUMOS;**
 - 3) OS CONTROLES NA PONTA PERMITE O GERENCIAMENTO DOS CONSUMOS INDIVIDUALMENTE E DE FORMA CONSOLIDADA, A PARTIR DO SIC ESTRUTURADO;**
 - 4) NÃO PRECISA COMEÇAR COM TODOS OS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DO ENTE, PODE SER VIABILIZADO A PARTIR DE UNIDADES PILOTOS;**
 - 5) OS CONTROLES NA PONTA VÃO PERMITIR MELHOR QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E MELHOR INFORMAÇÃO PARA O PLANEJAMENTO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA;**
 - 6) VAI PERMITIR MEDIR A EFICIÊNCIA DA UNIDADE DE CUSTOS;**
 - 7) NÃO TERÁ PROBLEMAS DECORRENTES DE RATEIOS DOS CUSTOS INDIRETOS;**
 - 8) CADA UNIDADE É RESPONSÁVEL PELO SEU CUSTO, DESDE A BASE;**
 - 9) VAI PERMITIR FAZER COMPARABILIDADE ENTRE AS UNIDADES DE CUSTOS;**
 - 10) A CONSTRUÇÃO DO SISTEMA REQUER MUITO MENOS RECURSOS FINANCEIRO DO QUE O MODELO CONVENCIONAL;**
- ETC.**

APURAÇÃO CUSTOS POR CENTROS DE CUSTOS OU DE RESPONSABILIDADE A PARTIR DA PONTA

A Secretaria de Educação de um município implantou um sistema de apuração de custos diretos, organizados por centro de responsabilidade.

CÓDIGO	CENTRO DE CUSTOS OU DE RESPONSABILIDADE	CUSTOS DIRETOS DO SEGMENTO	CD CONSOLIDADO SEC. EDUCAÇÃO	CD CONSOLIDADO DIRETORIAS	CD CONSOLIDADO GERÊNCIAS	CD CONSOLIDADO ESCOLAS
1	SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	347.300,00	3.473.000,00			
1.1.	Diretoria de Ensino Fundamental	243.185,00		2.431.100,00	-	
1.1.1.	Gerência de Ensino Fundamental Urbano	455.812,00			1.823.250,00	
1.1.1.1.	Escola X	638.138,00				1.367.438,00
1.1.1.2.	Escola Y	729.300,00				
....					
1.1.2	Gerência de Ensino Fundamental Rural	100.000,00			364.665,00	
1.1.2.1.	Escola Z	264.665,00				264.665,00
.....					
1.2.	Diretoria de Ensino Médio + Gerências + E	150.600,00		694.600,00		
1.2.1.	Gerência de Ensino EJA	200.000,00			544.000,00	
1.2.1.2.	Escola K	344.000,00				344.000,00
.....					
TOTAIS CUSTOS DIRETOS AGREGADOS		3.473.000,00	3.473.000,00	3.125.700,00	2.731.915,00	1.976.103,00
CUSTOS INDIRETOS			-	347.300,00	347.300,00	347.300,00
					393.785,00	393.785,00
						755.812,00
TOTAIS		3.473.000,00	3.473.000,00	3.473.000,00	3.473.000,00	3.473.000,00

Análise: Vantagens da Apuração de Custos Partindo das Escolas (Base da Estrutura)

A metodologia apresentada na planilha parte da apuração dos custos diretos nas escolas e vai agregando os valores à medida que se percorre os níveis superiores da estrutura da Secretaria de Educação (gerências, diretorias e, por fim, a secretaria como um todo). Essa abordagem é conhecida como **bottom-up** ou de baixo para cima, e apresenta uma série de vantagens estratégicas, operacionais e analíticas:

1. Atribuição objetiva de custos (sem arbitrariedades)

Ao apurar os custos diretamente nas escolas — onde há vínculo direto entre os recursos consumidos e as atividades realizadas — evita-se o uso de rateios arbitrários, comuns quando se tenta redistribuir custos indiretos a partir de estruturas centrais. Isso garante que os números reflitam a realidade operacional de cada unidade.

2. Clareza na origem do gasto

Cada valor pode ser rastreado até sua unidade de execução, o que permite identificar:

Quais escolas têm maiores custos por aluno;

Quais programas ou estruturas consomem mais recursos;

Onde há oportunidades de eficiência.

Esse tipo de rastreabilidade fortalece a prestação de contas e o controle social.

3. Comparabilidade entre unidades escolares

Ao evitar a diluição de custos indiretos de forma indiscriminada, torna-se possível:

Comparar escolas com base em indicadores reais de eficiência (ex: custo por aluno, custo por IDEB);

Construir benchmarks internos, comparando unidades semelhantes em porte e contexto.

Rateios mal definidos prejudicam essa comparabilidade, mascarando ineficiências e dificultando a gestão por resultados.

4. Transparência e governança

Essa metodologia é mais transparente e defensável do ponto de vista da governança pública, pois parte de dados primários observáveis (gastos nas escolas) e vai compondo agregados conforme a hierarquia da Secretaria. Diferente disso, quando se parte de cima (top-down), muitas vezes se perde clareza sobre como os valores foram atribuídos às pontas.



XV CONVENÇÃO



DE CONTABILIDADE
DE MINAS GERAIS

4 A 6 DE JUNHO DE 2025

OBRIGADO

jeudes@tcepe.tc.br

Instagram: jeudesbf

www.joaoeudes.com.br

FAZENDO A CONTA DE UM
FUTURO COM INOVAÇÃO E
SUSTENTABILIDADE