



ANEXO III – APLICAÇÕES PRÁTICAS

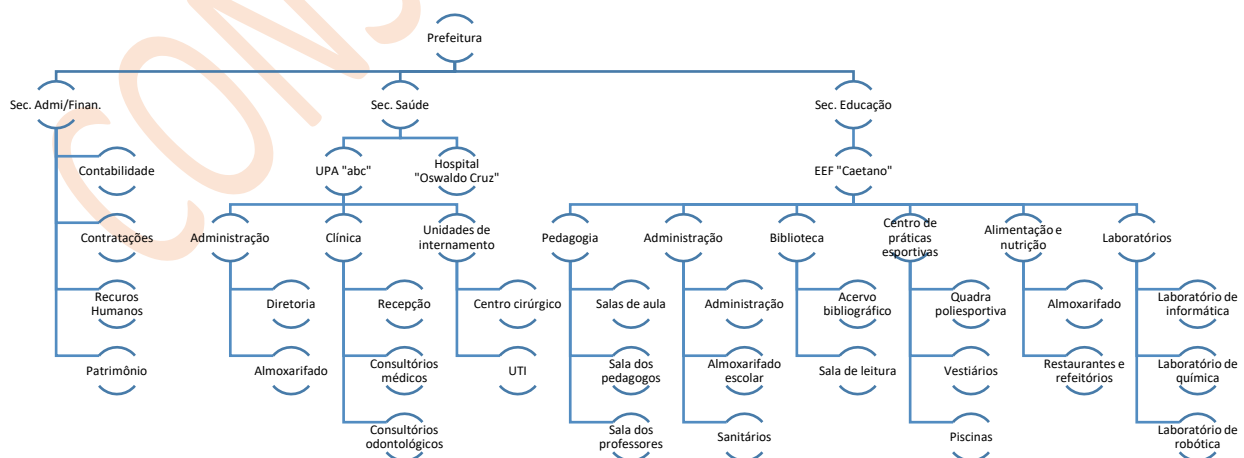
Com o objetivo de ilustrar como os custos podem ser acumulados em centros de custos vinculados aos objetos definidos pelas modelagens abordadas no Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública, e utilizando os métodos de custeio apresentados, este anexo se destina à exemplificação de situações práticas que poderão contribuir para a compreensão dos métodos propostos. Por meio de simulações, serão demonstrados os processos de identificação e acumulação de custos, contribuindo para a aplicação prática das orientações fornecidas.

Para facilitar a compreensão, serão apresentadas situações fictícias, reconhecendo, naturalmente, que diversas outras situações reais poderão surgir na aplicação prática no contexto da administração pública. Espera-se, contudo, que futuras edições do Guia incorporem mais exemplos práticos, esclareçam dúvidas e abordem novas situações que possam surgir e que não foram contempladas nesta primeira versão.

Conforme estabelecido na NBCTSP 34 e abordado no capítulo 5 do Guia, um **modelo de gerenciamento de custos** envolve um conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, essenciais para o gerenciamento de custos.

Nesse sentido, com o objetivo de ilustrar como os custos serão apropriados nos sistemas de gerenciamento, considerando as modalidades **orgânica, programática e de políticas públicas**, apresentaremos, neste tópico, exemplos fictícios de estruturas organizacionais, orçamentos aprovados e fatos geradores de despesas que devem ser apropriadas como custos incorridos. Na sequência, mostraremos como esses custos serão apresentados de acordo com os sistemas de acumulação definidos.

Para simular a geração de informações de custos nas modelagens **orgânica e programática**, consideremos a seguinte estrutura organizacional de uma Prefeitura Municipal:



Vamos considerar também o orçamento aprovado e executado no exercício de 2024, conforme apresentado a seguir:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública

Detalhamento da classificação		Orçamento aprovado	Orçamento executado
Unidade orçamentária 01 – Secretaria Municipal de Administração e Finanças			
Programa – Apoio administrativo			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.001 – Manut. das atividades da secretaria			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	130.000,00	120.000,00
	ND 31901300000 – Obrigações patronais	39.000,00	36.000,00
	ND 33903000000 – Material de consumo	80.000,00	70.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	70.000,00	65.000,00
Unidade orçamentária 02 – Secretaria Municipal de Saúde			
Programa – Apoio administrativo			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.001 – Manut. das atividades da secretaria			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	450.000,00	410.000,00
	ND 31901300000 – Obrigações patronais	135.000,00	123.000,00
	ND 33903000000 – Material de consumo	320.000,00	280.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	100.000,00	80.000,00
Programa – Saúde para todos			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.003 – Atendimentos clínicos			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	150.000,00	148.000,00
	ND 31901300000 – Obrigações patronais	45.000,00	44.400,00
	ND 33903000000 – Material de consumo	13.000,00	13.000,00
Programa – Saúde bucal			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.007 – Limpeza e escovação para crianças			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	11.000,00	10.000,00
	ND 31901300000 – Obrigações patronais	3.300,00	3.000,00
	ND 33903000000 – Material de consumo	5.000,00	4.800,00
Unidade orçamentária 03 – Secretaria Municipal de Educação			
Programa – Apoio administrativo			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.001 – Manut. das atividades da secretaria			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	150.000,00	144.000,00
	ND 31901300000 – Obrigações patronais	45.000,00	43.200,00
	ND 33903000000 – Material de consumo	40.000,00	34.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	12.000,00	12.000,00
Programa – Saúde bucal			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.008 – Meus dentes limpinhos			
	ND 33903000000 – Material de consumo	15.000,00	13.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	10.000,00	9.000,00

Como resultado da execução orçamentária, ocorreram fatos geradores de informações de custos, cuja apropriação deve ser realizada a partir do registro contábil das despesas (VPDs).

Para determinar os valores a serem apropriados aos respectivos objetos de custos, a instituição, em conformidade com as diretrizes estabelecidas em sua política de gerenciamento de custos, definiu os critérios para uso de direcionadores ou bases de rateio para a apropriação de cada elemento de custo, de acordo com a **Estrutura de Acumuladores de Custos** e a tabela de **Relacionamentos VPDs X Elementos de Custos** (Anexos I e II do Guia), apropriando os custos indiretos com o uso dos seguintes direcionadores:

ELEMENTO DE CUSTO	APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS	
	CRITÉRIO	BASE
Pessoal e encargos	Direcionador	Carga horária
Serviços de terceiros	Direcionador	Postos de trabalho
Materiais de consumo	Direcionador	Requisições



A apropriação de custos indiretos por meio de direcionadores só será possível se todos os elementos de custos puderem ser rastreados. Para isso, nos sistemas estruturantes que detém o controle sobre as informações primárias, todos esses elementos precisam estar devidamente identificados e os critérios e bases para aplicação dos direcionadores ou rateios previamente estabelecidos. Vejamos algumas situações exemplificativas:

- Elemento Pessoal e Encargos: é necessário que por meio do sistema de RH seja possível identificar a lotação de cada servidor e a carga horária que cada um desenvolve em cada centro de custo;
- Elemento Serviços de Terceiros: é necessário que por meio de um sistema de gerenciamento de contratos seja possível identificar, para cada contrato de serviço, quais centros de custos são atendidos e a fração de cada contrato por centro de custos (postos de trabalho, consumo estimado de serviços como energia elétrica, telefonia, internet, água, dentre outros);
- Elemento Materiais de Consumo: é necessário que o sistema de controle de almoxarifado ou mesmo gestão de contratos permita identificar a distribuição dos materiais requisitados para cada centro de custo no momento que ocorrem as saídas de materiais para o consumo;
- Elemento Depreciação: é necessário que o sistema de controle patrimonial permita calcular a depreciação do imobilizado de forma individualizada, por item patrimonial, e ainda, identificar onde cada item patrimonial tem o seu potencial de serviços utilizado;

Considerando que as contabilizações observaram estritamente as normas contábeis, tendo suas variações patrimoniais diminutivas (despesas) sido registradas nas contas e valores correspondentes, apresentamos na tabela a seguir os fatos geradores de custos com respectivos valores a serem apropriados:

Fato gerador	Valor
FG01. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Administração e Finanças. Registro da VPD (3.1.x.x.xx.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Pessoal lotado no setor de contabilidade	56.000,00
• Pessoal lotado no setor de contratações	50.000,00
• Pessoal lotado no setor de RH	20.000,00
• Pessoal lotado no setor de patrimônio	30.000,00
FG02. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Administração e Finanças. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Serviços destinados ao setor de contabilidade	30.000,00
• Serviços destinados ao setor de contratações	35.000,00
FG03. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Saúde. Registro da VPD (3.1.x.x.xx.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Pessoal lotado diretamente na Secretaria de Saúde	280.000,00
• Pessoal lotado na diretoria da UPA “abc”	120.000,00
• Pessoal lotado no almoxarifado da UPA “abc”	50.000,00
• Pessoal lotado na administração do Hospital “Oswaldo Cruz”	83.000,00
FG04. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Saúde. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Serviços executados na própria Secretaria de Saúde	30.000,00



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública

• Serviços executados na UPA "abc"	45.000,00
• Serviços executados no Hospital "Oswaldo Cruz"	5.000,00
FG05. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.003 – Atendimentos clínicos realizados nas clínicas que pertencem à UPA "abc". Registro da VPD (3.1.x.x.x.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Pessoal lotado na recepção	40.000,00
• Pessoal lotado nos consultórios médicos	120.000,00
• Pessoal lotado nos consultórios odontológicos	32.400,00
FG06. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.007 – Limpeza e escovação para crianças realizados nas clínicas que pertencem à UPA "abc". Registro da VPD (3.1.x.x.x.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Pessoal lotado nos consultórios odontológicos	13.000,00
FG07. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Educação. Registro da VPD (3.1.x.x.x.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Pessoal lotado na Secretaria de Educação	57.200,00
• Pessoal lotado nas atividades em sala de aula na EEF "Caetano"	60.000,00
• Pessoal lotado nas atividades de pedagogia na EEF "Caetano"	15.000,00
• Pessoal lotado nas atividades administrativas na EEF "Caetano"	10.000,00
• Pessoal lotado nas atividades no laboratório de robótica na EEF "Caetano"	15.000,00
• Pessoal lotado nas atividades no laboratório de química na EEF "Caetano"	13.000,00
• Pessoal lotado nas atividades no laboratório de informática na EEF "Caetano"	17.000,00
FG08. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.001 – Manutenção das atividades da secretaria municipal de Educação. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos, sendo:	
• Serviços executados nos restaurantes e refeitórios da EEF "Caetano"	12.000,00
FG09. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.008 – Meus dentes limpinhos pela Secretaria municipal de Educação, na EEF "Caetano". Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores de consequente apropriação dos custos.	
• Serviços de terceiros na campanha de educação de saúde bucal	9.000,00

Consideremos também a ocorrência de outros fatos geradores de informações de custos, independentes da execução orçamentária conforme apresentados a seguir:

Fato gerador	Valor
FG10. Consumo de materiais nas atividades administrativas da secretaria municipal de Administração e Finanças. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para os seguintes setores:	
• Setor de contabilidade	20.000,00
• Setor de contratações	15.000,00
• Setor de RH	5.000,00
• Setor de patrimônio	30.000,00
FG11. Consumo de materiais nas atividades administrativas da secretaria municipal de Saúde. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para uso pela própria Secretaria de Saúde, mas também diretamente pela UPA "abc" e pelo Hospital "Oswaldo Cruz", conforme valores a seguir:	
• Materiais consumidos pela Secretaria Municipal de Saúde	60.000,00
• Materiais consumidos pela UPA "abc"	90.000,00
• Materiais consumidos pelo Hospital "Oswaldo Cruz"	130.000,00
FG12. Consumo de materiais nas atividades clínicas da UPA "abc". O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para os seguintes setores:	
• Recepção	3.000,00
• Consultórios médicos	4.000,00
• Consultórios odontológicos	6.000,00
FG13. Consumo de materiais nas atividades nos consultórios odontológicos da UPA "abc", em atendimento ao programa saúde bucal. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para os consultórios odontológicos.	
• Consultórios odontológicos	4.800,00



FG14. Consumo de materiais nas atividades desenvolvidas na EEF "Caetano". O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para consumo nas seguintes atividades:	
• Material pedagógico utilizado nas salas de aula	10.000,00
• Merenda escolar utilizada nos restaurantes e refeitórios da escola	10.000,00
• Materiais de limpeza utilizados na manutenção das piscinas da escola	14.000,00
FG15. Consumo de materiais nas atividades desenvolvidas na EEF "Caetano". O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para consumo nas atividades da ação "meus dentes limpinhos", objeto do programa saúde bucal, desenvolvido em sala da aula na escola EEF "Caetano".	
• Materiais educativos e de uso pessoal	13.000,00
FG16. Depreciação de imobilizado. O registro da VPD (3.3.3.1.x.xx.xx depreciação) para reconhecimento do fato gerador das despesas com depreciação do imobilizado ocorreu mensalmente nas contas contábeis específicas, contudo, o controle patrimonial indicou os valores individuais das depreciações por item patrimonial segundo suas localizações físicas. Nesse caso, a apropriação dos custos deverá ocorrer nos objetos de custos onde o potencial de serviços dos bens é explorado.	
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na Secretaria de Administração e Finanças	6.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no setor de contabilidade	4.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no setor de contratações	1.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no setor de RH	5.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no setor de patrimônio	3.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na Secretaria de Saúde	8.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na sala da diretoria da UPA "abc"	1.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no almoxarifado da UPA "abc"	1.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na recepção das clínicas da UPA "abc"	2.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados nos consultórios médicos da UPA "abc"	3.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados nos consultórios odontológicos da UPA "abc"	9.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na Secretaria de Educação	3.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados nas salas de aula da EEF "Caetano"	8.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na biblioteca da EEF "Caetano"	5.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na sala de leitura da biblioteca da EEF "Caetano"	4.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados na quadra poliesportiva da EEF "Caetano"	2.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no restaurante da EEF "Caetano"	7.000,00
• Depreciação de imobilizado dos bens localizados no laboratório de informática da EEF "Caetano"	5.000,00

Vejamos agora como esses custos se apresentam nas modelagens orgânica e programática, segundo os métodos de custeio direto, por absorção parcial e por absorção integral e, ainda, sob perspectivas gerenciais distintas para os objetos de custos.

MODELAGEM ORGÂNICA

- **Objetos de custos:** o objeto de custos representa a unidade para a qual se pretende identificar, mensurar e avaliar os custos. No capítulo 5 do guia, dissemos que a ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS proposta apresenta os **objetos de custos** com dois níveis gerenciais analíticos, as **unidades de custos** e os **centros de custos**. A depender da informação gerencial que se pretende obter, os custos poderão ser acumulados diretamente nos objetos de custos, ou nas unidades de custos ou ainda nos centros de custos, sendo estes a unidade mínima de acumulação. Para o nosso exemplo, definimos como objetos de custos na modelagem orgânica a **Secretaria de Administração e Finanças**, a **UPA "abc"**, o **Hospital "Oswaldo Cruz"** e a **EEF "Caetano"**;
- **Métodos de custeio:** direto, por absorção parcial e por absorção integral;
- **Sistema de acumulação:** contínua.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública

Objetos de custos	Custeio direto	Absorção parcial	Absorção integral
SEC. ADM. E FINANÇAS	FG01 Pessoal e encargos: 156.000,00 FG02 Serviços terceiros: 65.000,00 FG10 Materiais consumo: 70.000,00 FG16 Depreciação: 19.000,00	FG01 Pessoal e encargos: 156.000,00 FG02 Serviços terceiros: 65.000,00 FG10 Materiais consumo: 70.000,00 FG16 Depreciação: 19.000,00	
UPA "ABC"	FG03 Pessoal e encargos: 375.400,00 FG04 Serviços terceiros: 45.000,00 FG11/12/13 Materiais consumo: 170.800,00 FG16 Depreciação: 15.000,00	FG03 Pessoal e encargos: 605.400,00 FG04 Serviços terceiros: 72.000,00 FG11/12/13 Materiais consumo: 204.800,00 FG16 Depreciação: 23.000,00	FG03 Pessoal e encargos: 706.400,00 FG04 Serviços terceiros: 118.000,00 FG11/12/13 Materiais consumo: 239.800,00 FG16 Depreciação: 30.600,00
HOSPITAL "OSWALDO CRUZ"	FG03 Pessoal e encargos: 83.000,00 FG04 Serviços terceiros: 5.000,00 FG11 Materiais consumo: 130.000,00	FG03 Pessoal e encargos: 133.000,00 FG04 Serviços terceiros: 8.000,00 FG11 Materiais consumo: 156.000,00	FG03 Pessoal e encargos: 154.800,00 FG04 Serviços terceiros: 13.200,00 FG11 Materiais consumo: 182.600,00
EEF "CAETANO"	FG07 Pessoal e encargos: 130.000,00 FG08/09 Serviços terceiros: 21.000,00 FG14/15 Materiais consumo: 47.000,00 FG16 Depreciação: 31.000,00	FG07 Pessoal e encargos: 187.200,00 FG08/09 Serviços terceiros: 21.000,00 FG14/15 Materiais consumo: 47.000,00 FG16 Depreciação: 34.000,00	FG07 Pessoal e encargos: 220.400,00 FG08/09 Serviços terceiros: 34.800,00 FG14/15 Materiais consumo: 55.400,00 FG16 Depreciação: 45.400,00

Por esse método, apenas os custos incorridos diretamente em cada objeto de custo foram considerados.

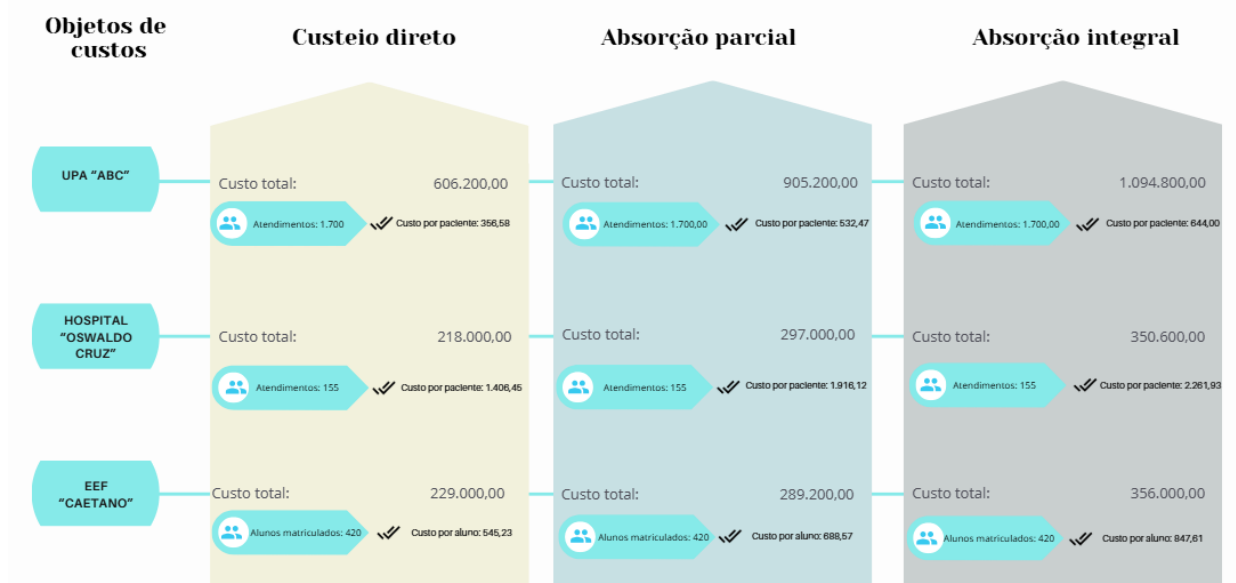
Por esse método, os custos incorridos nas Secretarias de Saúde e Educação foram apropriados aos EPs por meio de direcionadores ou rateio.

Por esse método, todos os custos, inclusive administrativos das Secretarias de Adm./Finanças, Saúde e Educação foram apropriados aos EPs por meio de direcionadores ou rateio.

Considerações:

- Não nos preocupamos, nesse exercício, com os critérios para uso de direcionadores e rateios dos custos indiretos, visto que eles serão estabelecidos no Anexo II do Guia.
- Também não foram apropriados custos para todos os centros de custos do modelo proposto, considerando que o objeto do exercício foi de demonstrar a dinâmica de funcionamento dos métodos de apropriação e dos objetos de custos pretendidos. Percebe-se por esse exemplo, que os objetos de custos assumem a função de centros de custos, visto que os valores dos custos incorridos foram apropriados diretamente neles. Naturalmente, se o objetivo da informação de custos for detalhar os custos por unidades e centros de custos pertencentes a cada objeto de custos, teríamos que apropriar nos níveis analíticos da estrutura.
- Com o uso do método de custeio por absorção integral (pleno), em nosso exemplo apenas os custos incorridos na Secretaria de Administração e Finanças, e nas Secretarias de Saúde e Educação foram apropriados aos objetos de custos UPA "abc", Hospital "Oswaldo Cruz" e EEF "Caetano". Na aplicação prática desse método, todos os custos inerentes às atividades meio deverão ser objeto de apropriação nos objetos de custos que se pretende avaliar.

Estabelecendo uma relação custo x serviços prestados, e considerando variáveis físicas aleatórias (apenas para fins didáticos), poderíamos encontrar uma situação como apresentada a seguir:



Com base nos resultados demonstrados acima vemos, portanto, que o custo por serviço sofre uma variação de acordo com o método de custeio adotado, de forma que os custos apresentados pelo método de custeio por absorção são maiores uma vez que alcançam elementos representativos de custos indiretos, via de regra, decorrentes do desempenho de atividades meio da administração.

Por fim, importante destacar ainda que, considerando a necessidade de estabelecimento de bases regulares para que se possa utilizar as informações de custos de forma comparável, para o exercício do controle externo, na avaliação da relação "custo x serviços", serão estabelecidas no presente Guia as variáveis físicas padronizadas correspondentes aos objetos de custos definidos na ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS, o que não impede que cada entidade estabeleça suas próprias variáveis de acordo com suas necessidades de informações gerenciais.

MODELAGEM PROGRAMÁTICA

- **Objeto de custo:** programa saúde bucal;
- A partir dos fatos geradores (FG) dos custos detalhados nas tabelas anteriores, vejamos como ficariam as apropriações segundo o método de **custeio direto**;
- **Método de apropriação:** custeio direto;
- **Sistema de acumulação:** contínua.

Não exploramos, nessa primeira edição do Guia, a acumulação de custos para a modelagem programática com utilização do método de custeio por absorção, o que não impede que em edições futuras esse método seja tratado, ou ainda, que a instituição resolva adotá-lo.

Considerando os custos incorridos com o programa "saúde bucal", apropriados por meio do método custo direto, observamos que os custos acumulados no programa representados na figura a seguir:



Objetos de custos

**PROGRAMA
SAÚDE BUCAL**

Custeio direto

FG06 Pessoal e encargos:	13.000,00
FG09 Serviços terceiros:	9.000,00
FG13 Materiais consumo:	17.800,00

Relação custo x serviço

Custo total: 39.800,00

Alunos atendidos: 420 ✓ Custo por aluno: 94,76

Em nosso exemplo, portanto, apenas os custos decorrentes das ações “2.007 – Limpeza e escovação para crianças” e “2.008 – Meus dentes limpinhos” executadas no exercício e o consumo de materiais existentes nos estoques contribuíram para a formação do custo do programa.

Importante destacar que as ações contribuíram para o programa “saúde bucal” foram desenvolvidas em estruturas distintas na administração municipal, sendo uma na Secretaria de Saúde e outra na Secretaria de Educação, o que demonstra que a acumulação de custos pela modelagem orgânica assume uma característica de transversalidade, bem diferente de uma visão orgânica da administração pública.

Estabelecendo uma relação custo x serviços prestados, e considerando variáveis físicas aleatórias (apenas para fins didáticos), verificamos que o custo do programa, no exercício simulador, representou \$ 94,76 por aluno atendido.

MODELAGEM POLÍTICAS PÚBLICAS

- **Objeto de custo:** Política ambiental “Salve o Planeta”;
- **Método de apropriação:** custeio direto;
- **Sistema de acumulação:** contínua.

Para fins didáticos, vamos considerar um orçamento aprovado e executado contendo programas que contribuem para a consecução da política pública ambiental “Salve o Planeta”, definida como prioritária no planejamento estratégico da instituição. Para nosso exemplo, consideremos a LOA aprovada e executada contendo as classificações a seguir:

Detalhamento da classificação		Orçamento aprovado	Orçamento executado
Unidade orçamentária 06 – Secretaria Municipal de Meio Ambiente			
Programa – Reflorestamento de áreas degradadas			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.020 – Reestabelecimento de florestas nativas			
	ND 33903000000 – Material de consumo	170.000,00	130.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	400.000,00	355.000,00
Programa – Recuperação de nascentes			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.043 – Proteção de nascentes			
	ND 33903000000 – Material de consumo	80.000,00	78.000,00
	ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	120.000,00	120.000,00
Unidade orçamentária 12 – Secretaria Municipal de Educação			
Programa – Educação consciente			
Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.003 – Educação ambiental			
	ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	150.000,00	110.000,00



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública

		ND 31901300000 – Obrigações patronais	45.000,00	33.000,00
		ND 33903000000 – Material de consumo	30.000,00	28.000,00
		ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	10.000,00	8.000,00
Unidade orçamentária 13 – Secretaria Municipal de Obras e Serviços Urbanos				
Programa – Apoio administrativo				
		Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.001 – Manut. das atividades da secretaria		
		ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	150.000,00	144.000,00
		ND 31901300000 – Obrigações patronais	45.000,00	43.200,00
		ND 33903000000 – Material de consumo	40.000,00	34.000,00
		ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	12.000,00	12.000,00
Programa – Limpeza pública				
		Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.012 – Limpeza de ruas e avenidas		
		ND 33903000000 – Material de consumo	15.000,00	13.000,00
		ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	210.000,00	204.000,00
Programa – Conservação de mananciais				
		Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.018 – Desassoreamento de rios e galerias pluviais		
		ND 33903000000 – Material de consumo	25.000,00	22.000,00
		ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	310.000,00	290.000,00
Programa – Tratamento de resíduos				
		Ação (Projeto/Atividade/Operação Especial) 2.019 – Manut. das atividades da usina de tratamento de resíduos		
		ND 31901100000 – Vencimentos e vantagens fixas (pessoal)	150.000,00	144.000,00
		ND 31901300000 – Obrigações patronais	45.000,00	43.200,00
		ND 33903000000 – Material de consumo	40.000,00	34.000,00
		ND 33903900000 – Outros serviços de terceiros PJ	12.000,00	12.000,00

Em decorrência da execução do orçamento, ocorreram fatos geradores de informações de custos cujas apropriações devem ocorrer a partir do registro contábil das despesas (VPDs).

A apropriação de custos indiretos por meio de direcionadores ou rateio só será possível se todos os elementos de custos puderem ser rastreados. Para isso, nos sistemas estruturantes que detém o controle sobre as informações primárias, todos esses elementos precisam estar devidamente identificados e suas bases para apropriação e os critérios e bases para aplicação dos direcionadores ou rateios previamente estabelecidos.

Dada essa complexidade de mapeamento, estamos sugerindo nesse primeiro momento, para a modelagem políticas públicas, o método de custeio direto, identificando quais programas contribuem diretamente para os objetivos de cada política e apropriando os custos a partir deles.

Naturalmente, caso seja definido na política da organização, os custos indiretos também poderão ser rastreados e apropriados segundo as metodologias já orientadas pelo Guia.

Considerando então que as contabilizações observaram estritamente as normas contábeis, tendo suas variações patrimoniais diminutivas (despesas) sido registradas nas contas e valores correspondentes, apresentamos na tabela a seguir os fatos geradores de custos com respectivos valores a serem apropriados, segundo o método de custeio direto:

Fato gerador	Valor
FG01. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.002 – Reestabelecimento de florestas nativas, desenvolvida no âmbito da secretaria municipal de Meio Ambiente. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	355.000,00



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Guia de orientação para implementação e uso de sistema de custos na administração pública

FG02. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.043 – Proteção de nascentes, desenvolvida no âmbito da secretaria municipal de Meio Ambiente. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	120.000,00
FG03. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.003 – Educação ambiental, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Educação. Registro da VPD (3.1.x.x.x.xx.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	143.000,00
FG04. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.003 – Educação ambiental, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Educação. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	8.000,00
FG07. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.012 – Limpeza de ruas e avenidas, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Obras e Serviços Urbanos. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	204.000,00
FG08. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.018 – Desassoreamento de rios e galerias pluviais, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Obras e Serviços Urbanos. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	290.000,00
FG09. Despesas com pessoal e encargos sociais na ação 2.001 – Manutenção das atividades da usina de tratamento de resíduos, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Obras e Serviços Urbanos. Registro da VPD (3.1.x.x.x.xx.xx pessoal e encargos) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	187.200,00
FG10. Despesas com serviços terceirizados na ação 2.001 – Manutenção das atividades da usina de tratamento de resíduos, desenvolvida no âmbito das atividades da secretaria municipal de Obras e Serviços Urbanos. Registro da VPD (3.3.2.3.x.xx.xx serviços de terceiros PJ) para reconhecimento dos fatos geradores e consequente apropriação dos custos.	12.000,00

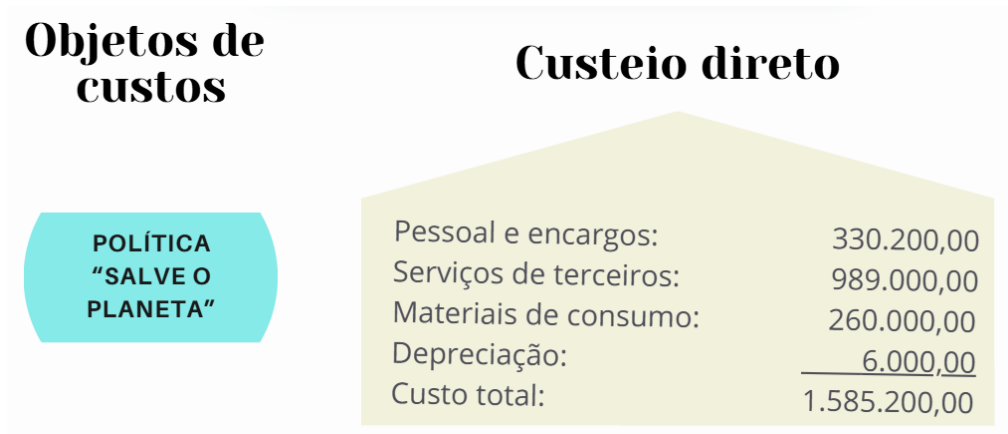
Consideremos também a ocorrência de outros fatos geradores de informações de custos, independentes da execução orçamentária conforme apresentados a seguir:

Fato gerador	Valor
FG11. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.020 Reestabelecimento de floretas nativas. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso no programa. Consideremos que todo material adquirido foi consumido.	130.000,00
FG12. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.043 Proteção de nascentes. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso no programa. Consideremos que parte do material adquirido foi consumido.	45.000,00
FG13. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.003 Educação ambiental. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso no programa. Consideremos que parte do material adquirido foi consumido.	25.000,00
FG15. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.012 Limpeza de ruas e avenidas. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso no programa. Consideremos que foi utilizada a totalidade dos materiais adquiridos no exercício e parte do que existia no estoque.	28.000,00
FG16. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.018 Desassoreamento de rios e galerias pluviais. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso no programa. Consideremos que foi utilizada parte dos materiais adquiridos no exercício.	18.000,00
FG17. Consumo de materiais adquiridos para serem utilizados no programa 2.019 Manutenção das atividades da usina de tratamento de resíduos. O registro da VPD (3.3.1.1.x.xx.xx consumo de material) para reconhecimento do fato gerador das despesas ocorreu no momento da transferência dos materiais do almoxarifado para o uso na usina. Consideremos que foi utilizada parte dos materiais adquiridos no exercício.	14.000,00
FG15. Depreciação de imobilizado. O registro da VPD (3.3.3.1.x.xx.xx depreciação) para reconhecimento do fato gerador das despesas com depreciação do imobilizado ocorreu mensalmente nas contas contábeis específicas, contudo, o controle patrimonial indicou os valores individuais das depreciações por item patrimonial segundo suas localizações físicas. Nesse caso, a apropriação dos custos deverá ocorrer nos objetos de custos onde o potencial de serviços dos bens é explorado. E para o caso de apropriação dos custos com depreciação dos bens utilizados no atendimento a programas de governo que contribuem para o alcance dos objetivos das políticas públicas, esses custos serão apropriados aos programas e	6.000,00



respectivamente às políticas públicas com base nos critérios estabelecidos para sua aplicação. Em nosso exemplo, foram considerados apenas os custos com depreciação de ativos utilizados nos programas relacionados à política pública “Salve o Planeta”.

Vejamos agora como ficariam os custos apropriados à política pública ambiental “Salve o Planeta”, adotando-se o método de custeio direto representado na figura a seguir:



Existindo alguma unidade de medida física para os resultados alcançados, um indicador ou equivalente, será possível estabelecer uma relação de custo x benefício dos investimentos públicos, semelhante ao que foi apresentado nos exercícios anteriores.

CONSULTA PÚBLICA