



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

ESTE NÃO É UM DOCUMENTO OFICIAL DO TCEES. TRATA-SE DE UMA PROPOSTA EM FASE DE CONSULTA PÚBLICA, EM ELABORAÇÃO, SEM VALOR JURÍDICO.

Guia de Orientação para Implementação e Uso de Sistema de Custos na Administração Pública

1ª Edição



www.tcees.tc.br



@tceespiritosanto



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	4
1 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	4
1.1 A INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA	4
1.2 PANORAMA DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	5
2 OBJETIVO DO GUIA	6
3 TERMINOLOGIAS E CONCEITOS RELEVANTES EM CUSTOS	7
3.1 GASTO, DESEMBOLSO E INVESTIMENTO	7
3.2 CUSTO, DESPESA E PERDA	8
3.3 DEFINIÇÃO DE OUTROS TERMOS BÁSICOS	8
3.4 SISTEMA ESTRUTURANTE E SIAFIC	10
3.5 PROGRAMA E AÇÃO DE GOVERNO	11
3.6 CENTRO DE CUSTOS	11
3.7 UNIDADE DE CUSTOS, EQUIPAMENTO PÚBLICO E ELEMENTO DE CUSTO	11
4 SISTEMA DE CUSTOS	12
4.1 INICIATIVAS A SEREM ADOTADAS PARA PREPARAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS	13
5 GERENCIAMENTO DE CUSTOS	16
5.1 REGIME DE APURAÇÃO	16
5.2 ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS	17
5.2.1 Modelagem	18
5.2.2 Função de Governo	19
5.2.3 Objeto de Custo	19
5.2.4 Unidade e Centro de custos	20
6 MODELAGENS PARA GERENCIAMENTO DE CUSTOS	20
6.1 MODELO ORGÂNICO	21
6.1.1 Equipamento Público	21
6.2 MODELO PROGRAMÁTICO	26
6.3 MODELO POLÍTICAS PÚBLICAS	27
7 ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS AOS OBJETOS	27



7.1 FATO GERADOR DO CUSTO	28
7.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO	28
7.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	29
7.3.1 Classificações.....	29
7.3.2 Seleção do método de custeio	31
7.3.3 Exemplificando a alocação dos custos pelos métodos de custeio direto, por absorção parcial e por absorção total	33
7.4 VARIÁVEIS FÍSICAS.....	36
8 FERRAMENTA INFORMACIONAL	37
9 CONCLUSÕES	39
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

CONSULTA PÚBLICA



APRESENTAÇÃO

A 1ª edição deste Guia foi desenvolvida com base nos princípios e nas normas legais e regulamentares aplicáveis ao tema, com ênfase nas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCTSP) e no Manual de Informações de Custos do Governo Federal. A partir dessas referências, o Guia visa fornecer orientações teóricas e práticas, estabelecendo diretrizes claras para obtenção, geração e utilização das informações de custos como base necessária para decisões fundamentadas, garantindo a consistência e a confiabilidade das informações nas ações do setor público.

1 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Este capítulo aborda a evolução da contabilidade de custos aplicada ao setor público, destacando as mudanças motivadas pela busca por uma gestão pública mais efetiva e alinhada com as necessidades coletivas da sociedade. Além disso, enfatiza a importância da implementação de um sistema de informação de custos na administração pública, visando garantir a qualidade dos gastos públicos frente às crescentes demandas por políticas públicas.

1.1 A INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA

O setor público tem vivenciado transformações significativas ao longo das últimas décadas, impulsionadas pelo crescente interesse da sociedade em garantir a regularidade e o bom desempenho das ações destinadas a atender suas necessidades. Entre as iniciativas mais relevantes, destaca-se a Nova Gestão Pública (NGP) ou *New Public Management* (NPM), que emergiu na década de 1990 como uma abordagem gerencial inovadora para a administração pública. A NGP começou a ser implantada no Brasil a partir de 1995, com a reforma do Estado, e buscou incorporar características de eficiência e eficácia do setor privado ao setor público, adaptando esses princípios às particularidades da gestão pública (DIAS, 2017).

A transição da gestão pública para um modelo orientado por resultados foi um marco decisivo na evolução da administração pública. Apesar das limitações orçamentárias, as demandas da população continuam a crescer, o que aumenta a complexidade da gestão pública e desafia os gestores a fazer mais e melhor com recursos frequentemente insuficientes — um desafio ainda presente no setor público. Nesse contexto, a Nova Gestão Pública surge como uma resposta às crescentes exigências da sociedade por serviços públicos de maior qualidade e mudanças efetivas na realidade social, evidenciando a necessidade de práticas governamentais mais modernas que otimizem recursos limitados para atender às demandas da população por políticas públicas.

Assim, o uso de instrumentos gerenciais se tornou cada vez mais essencial. Destaca-se, entre esses instrumentos, a contabilidade de custos, que deixou de ser apenas uma ferramenta para



avaliação de estoques e passou a ser vista como um importante instrumento de controle e apoio à tomada de decisões (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2023).

À medida que o setor público evoluía, a gestão de custos tornou-se fundamental para o processo decisório, especialmente quando a falta de informações precisas sobre o custo de bens ou serviços pode levar à subestimação de seu valor ou ao consumo excessivo, prejudicando a alocação eficiente dos recursos.

1.2 PANORAMA DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A apuração de custos dos serviços prestados pelas entidades públicas é obrigatória desde a publicação da Lei Federal nº 4.320/64, de 17 de março de 1964, que estabelece as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes da federação. O referido normativo, em seu artigo 22, demonstra que a proposta orçamentária a qual o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo deve apresentar informações de custos. Ademais, em seu artigo 99, enfatiza a importância da contabilidade na determinação dos custos dos serviços industriais, como o fornecimento de energia e água, conforme destacado abaixo:

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

[...]

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa [sic] pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum (BRASIL, 1964).

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ao ser editado, expandiu a exigência de apuração de custos para todos os serviços públicos no âmbito federal, não se limitando apenas aos serviços industriais. De acordo com o artigo 79 desse decreto, a contabilidade passou a ser responsável por realizar o levantamento dos custos dos serviços, com o objetivo de evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1967).

No que se refere às práticas internacionais, com o objetivo de promover uma maior divulgação da gestão de custos no setor público, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) publicou, em setembro de 2000, um estudo de número 12, intitulado "Perspectives on Cost Accounting for Government", isto é, "Perspectivas sobre Contabilidade de Custos para o Governo". O estudo teve como propósito incentivar a implementação da contabilidade de custos na administração pública, fornecendo recursos de apoio e aprendizado sobre esse tema para os contadores. Segundo a IFAC (2000), os governos cujos sistemas de contabilidade não refletem todos os elementos de custo podem desenvolver sistemas específicos e reconciliar os resultados com os registros contábeis financeiros. Além disso,

[...] um governo pode optar por implementar um sistema básico de contabilidade de custos para todas as suas unidades operacionais, de modo a obter informações governamentais necessárias de forma breve. Depois que isso foi feito, pode encorajar



suas unidades individuais a expandir e modificar o sistema básico de todo o governo para satisfazer suas necessidades e circunstâncias especiais (IFAC, 2000, p. 14, tradução nossa).

Com isso, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, trouxe à tona a importância de implementar um sistema de informação de custos na gestão governamental brasileira, não apenas para auxiliar nos processos de planejamento, execução e controle dos recursos destinados ao Estado em benefício da coletividade, mas também para cumprir obrigações legais e estabelecer uma cultura de transparência e responsabilidade na administração pública. Conforme o parágrafo 3º do artigo 50, "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial" (BRASIL, 2000). Além disso, o artigo 4º, inciso I, alínea e, estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de cada ente federativo deve incluir normas específicas para controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários.

Dessa forma, no intuito de fortalecer a institucionalização desse sistema, em novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a NBC T 16.11 - Subsistema de Informação de Custos no Setor Público, aprovada pela Resolução CFC nº 1.366/2011. É válido destacar que, em janeiro de 2024, essa norma foi substituída pela NBC TSP 34 - Informação de Custos no Setor Público, a qual, assim como a norma anterior, define conceitos, objeto, objetivos e princípios básicos para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Contudo, a nova norma busca adotar uma abordagem mais moderna e integrada, levando em consideração não apenas o aspecto financeiro, mas também a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Desde então, foram observados avanços significativos no que se refere à gestão de custos, especialmente no âmbito federal, devido à implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) e à publicação do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC). No entanto, é importante salientar que, nos âmbitos estadual e municipal, ainda existe um longo caminho a percorrer, uma vez que a maioria dos estados e dos municípios ainda não instituíram nenhum sistema semelhante, apesar de ser um instrumento obrigatório.

2 OBJETIVO DO GUIA

Os Tribunais de Contas desempenham um papel crucial no controle e na fiscalização dos recursos públicos, garantindo que as entidades cumpram a lei e atuem de forma transparente. Assim, no sentido de fortalecer a governança, a prestação de contas e a conformidade das entidades públicas com as exigências da legislação brasileira, é relevante que as Cortes de Contas estimulem a produção de informações de custos.

A adoção de um sistema de custos traz consigo uma série de vantagens para a gestão pública. Por meio desse sistema, é possível verificar os custos incorridos pelos órgãos na prestação de serviços à sociedade, analisar a relação entre esses custos e os resultados obtidos, avaliar o alcance dos objetivos estabelecidos, mensurar a relação custo-benefício de cada política ou serviço público e contribuir significativamente para o planejamento futuro, entre outras funcionalidades.



Nesse sentido, o uso adequado das informações fornecidas pelo sistema de custos no processo decisório não apenas otimiza a aplicação dos recursos disponíveis, mas também contribui para uma gestão pública mais responsável, eficiente e alinhada às demandas da sociedade. Ao viabilizar dados confiáveis, concretos e detalhados sobre os custos de cada política, bem ou serviço público, o sistema cumpre duas funções essenciais: 1) auxilia os gestores na análise e na tomada de decisões gerenciais, garantindo uma administração mais eficiente e um controle aprimorado das contas públicas, e 2) aumenta a transparência, fortalecendo a confiança da sociedade na gestão governamental.

Dessa forma, este Guia tem como objetivo apoiar a administração pública em geral, estimulando a implementação de um Sistema de Custos por meio da adoção de modelos de gerenciamentos de custos que melhor atendam às suas necessidades. Para tanto, o documento oferece um roteiro abrangente para a implementação bem-sucedida do Sistema.

Não obstante, é importante ressaltar que o TCEES visa contribuir para identificar e estimular ações que promovam a melhoria da qualidade dos gastos, além de utilizar essas informações para apoiar o exercício do controle externo por meio de: (I) recebimento de dados sobre os recursos econômicos consumidos pelos entes municipais e estadual no atendimento das demandas sociais; (II) conhecimento dos ativos empregados e dos resultados alcançados na prestação dos serviços públicos; (III) conhecimento da relação custo-benefício entre os recursos consumidos e os serviços prestados, em um padrão que possibilite a comparabilidade dos resultados obtidos.

3 TERMINOLOGIAS E CONCEITOS RELEVANTES EM CUSTOS

Considerando a necessidade de adotar terminologias específicas no contexto dos custos, serão apresentados, a seguir, os conceitos fundamentais que serão utilizados ao longo deste Guia.

A base conceitual foi extraída das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, da legislação vigente, da doutrina especializada, além das definições estabelecidas pelo próprio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, úteis para fins do exercício de suas atividades de controle.

3.1 GASTO, DESEMBOLSO E INVESTIMENTO

Na Contabilidade de Custos, o ponto fundamental é distinguir os conceitos de gasto, desembolso e investimento. De acordo com a NBC TSP 34 (2021), as definições são as seguintes:

GASTO – dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.

DESEMBOLSO – pagamento resultante do gasto.



INVESTIMENTO – corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.

3.2 CUSTO, DESPESA E PERDA

Compreender os elementos contábeis relacionados às operações de uma entidade é essencial. Nesse contexto, destaca-se os conceitos de custo e perda, conforme apresentado na NBC TSP 34 (2021):

CUSTO – consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.

Outra forma de definir **custo** é como sendo um gasto, só que reconhecido como custo quando ocorre a utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou a prestação de um serviço. Por exemplo, a matéria-prima, inicialmente considerada um gasto no momento de sua aquisição, é classificada como investimento enquanto permanece em estoque. No entanto, quando é utilizada no processo de fabricação, transforma-se em custo, tornando-se parte integrante do bem produzido (MARTINS, 2018).

PERDA – consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.

Adicionalmente, o conceito de despesa, amplamente explorados na obra Contabilidade de Custos, de Eliseu Martins (2018), é essencial para o entendimento do tratamento contábil dado ao consumo de recursos nas atividades operacionais:

DESPESA – bem ou serviço consumido, direta ou indiretamente, para obtenção de receitas.

3.3 DEFINIÇÃO DE OUTROS TERMOS BÁSICOS

Além dos conceitos já apresentados, destacam-se as seguintes definições relacionados à alocação de custos, conforme a NBC TSP 34 (2021):

APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DIRETOS, OU ALOCAÇÃO DE INDIRETOS – reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custeio previamente definido.

BASE REGULAR – aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.

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

CUSTO CONTROLÁVEL – representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

CUSTO DIRETO – custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.



CUSTO FIXO – custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

CUSTO INDIRETO – custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.

CUSTO NÃO CONTROLÁVEL – representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

CUSTO VARIÁVEL – custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

CUSTOS DE SUPORTE – custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

CUSTOS FINALÍSTICOS – custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

DIRECIONADOR DE CUSTO – indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

GOVERNANÇA PÚBLICA – conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

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

MODELO DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS – conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.

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

OBJETOS DE CUSTOS FINAIS – bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

OBJETOS DE CUSTOS INTERMEDIÁRIOS – são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.



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

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

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

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO CONTÍNUA – sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR ORDEM DE SERVIÇO OU PRODUÇÃO – sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

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

SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS (SIC) – conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

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

3.4 SISTEMA ESTRUTURANTE E SIAFIC

Conforme estabelecido pelo Decreto Federal nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, os seguintes conceitos são fundamentais:

SISTEMA ESTRUTURANTE – sistema com suporte de tecnologia da informação fundamental e imprescindível para o planejamento, a coordenação, a execução, a descentralização, a delegação de competência, o controle ou a auditoria das ações do Estado, além de outras atividades auxiliares, comum a dois ou mais órgãos da administração pública e que necessite de coordenação central.



SISTEMA ÚNICO E INTEGRADO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA E CONTROLE (SIAFIC) – 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 referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

3.5 PROGRAMA E AÇÃO DE GOVERNO

Para efeitos de apropriação de custos, este Guia adotará os conceitos de Programa e Ação de Governo conforme definidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). De acordo com a 10ª edição do MCASP (2023):

PROGRAMA – instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade”.

AÇÃO – operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa.

3.6 CENTRO DE CUSTOS

Com o objetivo de alinhar o entendimento doutrinário, o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (2018) definiu o termo "centro de custos" da seguinte maneira:

CENTRO DE CUSTOS – unidade¹ mínima de acumulação de custos, tanto diretos como indiretos, onde são identificados o consumo efetivo do recurso e o beneficiário imediato do gasto, conforme estruturado na definição do que se deseja mensurar e avaliar (objeto de custo).

3.7 UNIDADE DE CUSTOS, EQUIPAMENTO PÚBLICO E ELEMENTO DE CUSTO

No âmbito do controle externo realizado por este Tribunal de Contas (TCE/ES), é igualmente importante definir outras terminologias que serão utilizadas neste Guia, com base nas orientações e metodologias derivadas deste órgão.

Primeiramente, será definida a **Unidade de Custos**, um conceito fundamental para a agregação e a análise dos custos no setor público. Esta definição servirá como base para o entendimento das demais terminologias utilizadas ao longo deste Guia.

UNIDADE DE CUSTOS – unidade gerencial de agregação dos custos acumulados nos diversos centros de custos que integram um objeto específico de custos, permitindo uma visão consolidada por elementos.

¹ O termo "unidade" não está restrito a uma unidade administrativa específica, podendo abranger diversos elementos, como imóveis, atividades, ações, processos, produtos, serviços, programas, e outras classificações que melhor atendam às necessidades gerenciais, desde que sejam relevantes e passíveis de mensuração com uma relação custo-benefício favorável.



Com a definição de **Unidade de Custos** estabelecida, passaremos a delimitar a abrangência do conceito de **Equipamento Público (EP)**, que será abordado a seguir.

Inicialmente, é importante mencionar os conceitos de Equipamento Públicos previstos no Decreto Federal nº 7.341/2010, conforme apresentados a seguir:

Art. 2º

[...]

§ 1º Consideram-se **equipamentos públicos urbanos** as instalações e espaços de infraestrutura urbana destinados aos serviços públicos de abastecimento de água, esgotamento sanitário, coleta de águas pluviais, disposição e tratamento dos resíduos sólidos, transporte público, energia elétrica, rede telefônica, gás canalizado e congêneres.

§ 2º Consideram-se **equipamentos públicos comunitários** as instalações e espaços de infraestrutura urbana destinados aos serviços públicos de educação, saúde, cultura, assistência social, esportes, lazer, segurança pública, abastecimento, serviços funerários e congêneres (BRASIL, 2010, grifo nosso).

Assim, para viabilizar o controle exercido por este Tribunal de Contas (TCE/ES), torna-se necessário adotar o conceito de "Equipamento Público" com base nas definições apresentadas, realizando as adaptações necessárias a fim de possibilitar a acumulação de custos por meio de uma modelagem orgânica. Nesse contexto, o termo "Equipamento Público" pode ser definido da seguinte forma:

EQUIPAMENTO PÚBLICO – conjunto de ativos² que integram instalações e espaços físicos delimitados³, com potencial para a geração de serviços públicos mensuráveis⁴.

Por fim, convém definir o conceito de **Elemento de Custo**, uma abordagem padronizada que visa facilitar a análise comparativa, o planejamento orçamentário e o controle interno de forma mais eficiente:

ELEMENTO DE CUSTO – classificação utilizada em um sistema de custos para segmentar os diferentes tipos de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) em grupos específicos e homogêneos, facilitando a identificação, o controle e a análise dos gastos de uma entidade pública.

4 SISTEMA DE CUSTOS

No contexto da administração pública, a justificativa para a implementação de um sistema de custos é reforçada pela necessidade de promover um planejamento mais estratégico e eficiente. A informação de custos oferece aos gestores uma visão clara sobre a alocação de recursos em cada programa, projeto e serviço, permitindo a identificação de ineficiências, a

² Ativo: recursos controlados no presente como resultado de eventos passados (BRASIL, 2023).

³ Abrangência.

⁴ Geração de serviços públicos mensuráveis: condição que limita os bens que devem integrar o equipamento público, e, ao mesmo tempo, já traduz a ideia da geração de benefícios que serão futuramente confrontados com os custos gerados.



proposição de alternativas para otimizar processos e a redução de desperdícios. Esses indicadores precisos tornam possível a tomada de decisões mais embasadas e voltadas à maximização do retorno social, facilitando o planejamento.

Além disso, um sistema de custos possibilita análises detalhadas sobre os gastos associados a cada unidade de serviço público ofertado à sociedade. Exemplos práticos incluem o custo para disponibilizar uma vaga na rede pública de ensino, ou uma vaga para atendimento de um paciente em hospitais públicos, ou o custo de pavimentação de um quilômetro de vias públicas.

Essas informações são indispensáveis para o planejamento governamental, pois possibilitam a comparação e avaliação do desempenho dos programas públicos, a identificação de desvios financeiros significativos e a implementação de ações corretivas. Além disso, promovem maior transparência na utilização do dinheiro público junto aos órgãos de controle e à sociedade, viabilizando projeções mais precisas e decisões embasadas em evidências, sempre alinhadas aos objetivos estratégicos da administração.

De acordo com o conceito apresentado no capítulo 3 deste Guia, o sistema de custos é uma base organizada de forma a propiciar o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais. Seu objetivo principal é fornecer informações de custos como instrumento de governança pública, ou seja, subsidiar decisões governamentais relacionadas à alocação de recursos e promover condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

A representação gráfica do sistema de custos pode ser observada na figura a seguir:



O sistema de custos, portanto, compreende o conjunto de iniciativas da organização (conforme abordaremos no subtópico 4.1), aliado à definição de metodologias (detalhadas ao longo deste Guia, com ênfase específica no capítulo 7) e a uma solução de tecnologia da informação (um sistema informacional propriamente dito, que será detalhado no capítulo 8).

4.1 INICIATIVAS A SEREM ADOTADAS PARA PREPARAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Para que um sistema efetivo de mensuração e acumulação de custos seja implementado, algumas iniciativas devem ser adotadas com vistas à preparação de um ambiente adequado para esse objetivo. A seguir, apresentamos alguns exemplos de iniciativas, embora não exaustivos, que merecem atenção:



Conscientização e apoio da alta administração

A conscientização e o patrocínio da alta administração são essenciais para a concretização dos processos de trabalho. Para isso, é importante que os gestores compreendam a importância de uma contabilidade crível, capaz de gerar informações confiáveis para o planejamento e a tomada de decisões na gestão. E, claro, a informação de custos, inserida no campo da informação gerencial, desempenha um papel igualmente relevante.

Envolvimento, capacitação e iniciativa das equipes

O engajamento das equipes é vital, pois são os operadores diretos dos controles. Além disso, a qualificação dos colaboradores é igualmente relevante. Treinamentos específicos devem ser oferecidos com o objetivo de preparar e incentivar as equipes dos setores estruturantes da administração. Isso inclui capacitar os responsáveis pelos objetos de custos, visto que são atores fundamentais no processo de identificação dos elementos de custos a serem apropriados.

Identificação de expectativas das partes interessadas

Para garantir o apoio da alta administração, o envolvimento das equipes e a obtenção de resultados concretos, é imprescindível ouvir os *stakeholders*, ou seja, todas as partes interessadas que podem ser afetadas por ações, decisões ou resultados de uma organização, ou que têm algum tipo de interesse ou influência sobre ela. Nesse sentido, identificar os atores que podem se beneficiar das informações de custos, entender suas expectativas quanto ao uso dessas informações e compreender seus propósitos de utilização são passos essenciais antes da definição adequada do sistema de custos a ser implantado.

Estruturação de uma unidade ou gerência de custos

Em razão da relevância e da especificidade das informações de custos, recomenda-se a criação de uma unidade ou gerência de custos. Essa estrutura deve contar com recursos humanos qualificados, bem como materiais, tecnologias e suporte financeiro necessários para seu pleno funcionamento.

Definição de metodologias e modelagens de custos

A definição das balizas metodológicas é um passo importante no desenvolvimento do sistema de custos. Nesta etapa, devem ser estabelecidas políticas contábeis aplicáveis, metodologias e modelagens de custos que atendam às informações gerenciais pretendidas. As definições devem refletir as características e as necessidades dos serviços públicos prestados, mantendo a flexibilidade requerida para adaptar-se às atividades diversas realizadas pela administração por meio de suas unidades organizacionais.

Mapeamento de processos e sistemas tecnológicos

Após as definições metodológicas e a escolha das modelagens a serem aplicadas, torna-se indispensável identificar os processos de trabalho, os sistemas tecnológicos utilizados e as necessidades de melhoria qualitativas no fluxo das informações. Esse mapeamento deve abranger:



- Os sistemas de informações disponíveis, as informações que são armazenadas e geradas por esses sistemas e o nível de integração entre eles;
- Os fluxos de informações e as rotinas administrativas e operacionais relacionadas aos dados que servirão como insumos para os registros contábeis e, conseqüentemente, para a apropriação de custos;
- As responsabilidades setoriais, as características qualitativas das informações geradas, as bases cadastrais, os organogramas, e outros elementos importantes para o processo.

Com esse mapeamento, será possível identificar e associar adequadamente os elementos de custos aos seus respectivos centros de custos, os principais processos de execução financeira e as áreas onde as informações de custos são mais necessárias, otimizando o processo de planejamento e a tomada de decisões.

Desenvolvimento da solução tecnológica

Essa etapa deve ser precedida de estudos detalhados e até mesmo a partir da realização de testes experimentais com ferramentas simples, como planilhas eletrônicas, de forma a identificar oportunidades de melhorias na identificação dos requisitos anteriores ao seu desenvolvimento.

Naturalmente, para que o sistema seja eficiente e produza informações tempestivas e de qualidade, é essencial que esteja integrado aos demais sistemas da administração. O desenvolvimento de uma solução tecnológica integrada ao Siafic e a outros sistemas estruturantes é, sem dúvida, uma iniciativa determinante.

Essa integração permitirá a geração automática de informações de custos em tempo real, sem a necessidade de esforço humano, minimizando erros e facilitando o controle e a gestão das informações.

Realização de teste de validação

A realização de testes de validação por meio de projetos-piloto de menor complexidade é uma estratégia recomendada para avaliar a eficácia do sistema de custos antes de sua implementação em larga escala.

A implantação de projetos-piloto em setores ou objetos de custos de menor complexidade permite identificar oportunidades de melhoria tanto na solução desenvolvida quanto nas metodologias adotadas, além de possibilitar ajustes e refinamentos necessários antes da expansão para toda a organização, uma abordagem eficaz para ajustes iniciais.

Definição de indicadores de desempenho

Essa iniciativa tem por objetivo definir os indicadores que serão utilizados para a medição de resultados alcançados. Esses indicadores devem ter por objetivo medir os custos identificados e compará-los com outras referências, possibilitando a avaliação da qualidade do gasto público, a identificação de oportunidades de melhorias na gestão, a elaboração de instrumentos de



planejamento, a produção de relatórios integrados, a promoção da transparência, o controle social, entre outros objetivos.

Com esses indicadores, será possível monitorar a eficiência da gestão pública.

Regulamentação

Por fim, é recomendada a documentação e a normatização de todos os processos relacionados ao sistema de custos. Por meio de normas de controles internos, políticas contábeis e outros instrumentos, sugere-se que o sistema implantado seja formalmente regulado.

Essa iniciativa visa garantir a padronização e a sustentabilidade das práticas adotadas. A normatização estabelecerá diretrizes orientativas para o funcionamento do sistema, assegurando uniformidade na interpretação e no registro das informações, de modo que todos os operadores compreendam como e quando devem realizar a alimentação dos dados.

5 GERENCIAMENTO DE CUSTOS

5.1 REGIME DE APURAÇÃO

Embora a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e seus regulamentos posteriores já tenham abordado a contabilidade patrimonial, a prática contábil no setor público brasileiro sempre esteve majoritariamente voltada para o aspecto orçamentário, que envolve o registro e a divulgação do orçamento público, tanto em relação à sua aprovação quanto à sua execução (BRASIL, 2023). Esse enfoque se reflete na adoção do regime misto para o reconhecimento de receitas e despesas, isto é, regime de competência para despesas e regime de caixa para receitas, conforme a interpretação do art. 35 da referida lei, que estabelece que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas (BRASIL, 1964).

No entanto, visando alinhar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais aplicados ao setor público, a 10ª edição do MCASP apresenta a seguinte configuração:

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se que sejam evidenciados os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, bem como à apuração de custos, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial, dos custos envolvidos e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (BRASIL, 2023, p. 110).

Com esse objetivo em mente, as autoridades empenharam-se consideravelmente para fortalecer a dimensão patrimonial na contabilidade pública, aprimorando as práticas contábeis adotadas. Um exemplo notável dessa mudança é a NBC TSP 34 (2021), que estabelece critérios para a produção de informações de custos. A norma destaca que o princípio contábil a ser adotado pelas entidades do setor público para registrar operações relacionadas a custos deve ser o da competência, um regime de apuração intrínseco à contabilidade patrimonial, em



contraste com o regime misto que caracteriza o enfoque orçamentário. Abaixo, um excerto da norma:

O custo do período será apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente do orçamento como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou podem advir da execução não orçamentária, ou seja, o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). **O que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil** (BRASIL, 2021, p. 7, grifo nosso).

Conforme disposto no MCASP (BRASIL, 2023), é importante destacar que o regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos. Portanto, as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem.

Dentro desse contexto, é inegável que a adoção de um método de mensuração vinculado à contabilidade patrimonial assume um significativo destaque na Contabilidade Pública. Essa mudança estabelece as bases para a plena implementação do sistema de custos na administração pública.

Dessa forma, as orientações deste Guia sugerem que os custos acumulados nos respectivos objetos de custos sejam mensurados com base nas informações patrimoniais, por meio da variação patrimonial quantitativa diminutiva, em vez de depender das informações orçamentárias. Isso se deve ao fato de que a contabilidade patrimonial das entidades governamentais já segue o regime de competência, não sendo necessário realizar ajustes contábeis, o que resulta em informações mais precisas.

Com isso, o modelo de gerenciamento das informações de custos proposto por este Guia se distingue dos modelos que priorizam as informações orçamentárias como a principal fonte para alimentar os sistemas de custos, como no modelo inicialmente adotado pelo Governo Federal, que se fundamentava em dados orçamentários e exigia ajustes contábeis para torná-los equivalentes às informações de custos.

5.2 ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS

Um aspecto fundamental no uso das informações de custos é a **comparabilidade** dos dados gerados. Ao permitir a análise e o confronto consistente das informações, essa característica possibilita, por exemplo:

- Avaliar os custos associados a determinados objetos em relação aos resultados obtidos, seja dentro da mesma instituição, em diferentes períodos, ou entre unidades organizacionais distintas;
- Comparar os custos e os resultados de uma instituição com os de outra que desempenhe atividades similares.



Do ponto de vista gerencial, a comparabilidade das informações de custos desempenha um papel estratégico no planejamento, na gestão e no controle das atividades estatais, além de ser essencial para a prestação de contas.

Diante do exposto, com o objetivo de atender à necessidade de gerar informações padronizadas e comparáveis, bem como de viabilizar a acumulação de custos nos respectivos centros de custos, foi essencial estabelecer uma estrutura específica para a agregação dos custos aos objetos correspondentes. Essa estrutura, denominada **Estrutura de Acumuladores de Custos**, é uma sugestão do TCEES para utilização pelos seus jurisdicionados, para as três modelagens propostas neste Guia, considerando a importância de gerar informações comparáveis e a possibilidade de sua futura captura e utilização pelo TCEES no exercício de suas atividades de controle.

Dessa forma, ao adotarmos critérios uniformes quanto ao modelo e à periodicidade, de maneira contínua, comparável e consistente nas informações produzidas, estaremos em conformidade com as orientações da NBC TSP 34 para a implementação de uma **base regular**.

Vale ressaltar que, embora os entes jurisdicionados possam adotar estruturas diferentes das propostas neste Guia, caso o TCEES solicite informações de custos, elas deverão ser apresentadas de acordo com a padronização definida.

A estrutura de acumuladores de custos proposta neste Guia conterá um código padronizado de 12 dígitos, com as funcionalidades descritas a seguir, o que garantirá a comparabilidade das informações de custos produzidas nas modalidades abordadas neste documento:



O **Anexo 1** deste Guia apresentará a codificação completa da **Estrutura de Acumuladores de Custos** proposta, a qual será constantemente atualizada para assegurar que atenda plenamente às necessidades dos entes públicos que a adotarem.

5.2.1 Modelagem

O **1º nível** da estrutura de acumuladores de custos refere-se à **Modelagem**, representada por um único dígito. Este Guia propõe a implementação de três modelagens específicas para a acumulação e evidência de custos no setor público: o modelo **Orgânico**, o modelo **Programático** e o modelo de **Políticas Públicas**.



Destaca-se que os custos identificados pelos entes, na maioria dos casos, estarão simultaneamente associados aos três modelos propostos. Por esse motivo, a metodologia desenvolvida pelo TCEES, apresentada neste Guia, aborda essa questão por meio da criação de tabelas de classificação de custos e sua acumulação em um plano padrão.

Essas modelagens têm o objetivo de apropriar os custos atribuíveis aos Equipamentos Públicos que fazem parte das estruturas de serviços da entidade (modelo Orgânico), aos Programas de Governo (modelo Programático) e às Políticas Públicas (modelo Políticas Públicas), enquanto objetos de acumulação de custos. Dessa forma, será possível gerar informações de custos sob óticas distintas, ou seja, visões específicas sobre os custos acumulados.

As três modelagens serão detalhadamente abordadas no **Capítulo 6 - Modelagens para Gerenciamento de Custos**, proporcionando uma compreensão mais aprofundada sobre suas aplicações e finalidades.

5.2.2 Função de Governo

O **2º nível** corresponde ao código da **função de governo** predominante no respectivo objeto de custo. Esse código é composto por dois dígitos e está alinhado às funções de governo estabelecidas no art. 2º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/64, atualizadas pela Portaria nº 42/1999 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão.

5.2.3 Objeto de Custo

O **3º nível** corresponde ao código do objeto de custo, composto por três dígitos.

Como já destacado, as informações de custos serão apresentadas por objetos de custos. De acordo com a NBC TSP 34 (2021), objeto de custo é a unidade que se busca identificar, mensurar e avaliar os custos. Esse conceito engloba uma variedade de itens nos quais os custos podem ser identificados, tais como atividades, processos, produtos, projetos ou outras categorias relevantes para a gestão. Isso viabiliza a análise e o controle dos custos envolvidos nas operações da entidade, proporcionando uma visão abrangente e detalhada dos gastos associados a cada unidade de interesse.

À vista disso, partindo do pressuposto de que qualquer elemento relevante para a administração que permita a identificação dos custos pode ser considerado um objeto de custo, é necessário delimitá-lo. Essa delimitação envolve uma seleção criteriosa dos elementos que compõem o escopo do sistema de custos com o propósito de viabilizar a contabilização e a análise precisa dos custos, permitindo um acompanhamento detalhado das despesas incorridas e dos recursos envolvidos.

Dessa forma, considerando que a iniciativa do TCEES com a elaboração deste Guia tem como objetivo promover a implementação de sistemas de custos na administração pública municipal e estadual no Estado do Espírito Santo — um campo onde ainda não se observa nenhuma iniciativa concretamente implementada —, esta primeira versão define os objetos de custos da seguinte forma: Equipamentos Públicos, estruturados no modelo denominado **orgânico**; Programas de Governo, organizados no modelo denominado **programático**; e Políticas Públicas, no modelo denominado **políticas públicas**.



Essa abordagem visa proporcionar uma análise focada na acumulação e na evidência de custos segundo as três modelagens adotadas neste Guia, facilitando uma compreensão didática sobre o funcionamento de um sistema de custos e oferecendo uma visão mais clara dos objetos de custos.

5.2.4 Unidade e Centro de custos

O **4º Nível**, denominado "Unidade de Custo", e o **5º Nível**, denominado "Centro de Custo", possuem, respectivamente, três dígitos cada.

Com o objetivo de apresentar informações de custos tanto em nível sintético quanto em níveis mais detalhados de acumulação, os modelos para gerenciamento de custos propostos pelo TCEES organizam as informações com base no objeto de mensuração desejado, estruturando-as em dois subníveis gerenciais: "Unidade de Custos" e "Centro de Custos", já definidos neste Guia. Esses subníveis correspondem a subdivisões do objeto de custo, permitindo identificar os custos acumulados de forma mais específica.

A aplicação desses níveis gerenciais, vinculados a um objeto de custo específico, como um "Equipamento Público", um "Programa de Governo" ou uma "Política Pública", viabiliza uma análise gerencial mais precisa e fornece informações necessárias para o exercício do controle externo. Isso visa alcançar uma apropriação de custos com maior granularidade, possibilitando a geração de relatórios com diferentes níveis de detalhamento.

Vale ressaltar que, caso uma "Unidade de Custos" inclua apenas um "Centro de Custos", sugere-se utilizar a mesma descrição para ambos os níveis, simplificando a codificação e a gestão. A escolha por essa estrutura dependerá da abordagem gerencial adotada, buscando sempre a melhor forma de facilitar a gestão e o controle de custos, conforme as necessidades específicas da entidade.

Por fim, convém destacar que o TCEES instituirá tabelas padronizadas para a codificação dos Objetos, Centros e Unidades de Custos, a fim de permitir a comparabilidade das informações de custos geradas, conforme já explicitado. Ademais, embora este Guia proponha nomenclaturas padronizadas, a administração tem a flexibilidade de utilizar descrições e códigos próprios, desde que, quando solicitado, forneça as informações de acordo com os padrões estabelecidos.

6 MODELAGENS PARA GERENCIAMENTO DE CUSTOS

Como mencionado anteriormente, este Guia orienta a implementação de três modelagens para a acumulação e a evidência dos custos no setor público, quais sejam: o modelo **Orgânico**, o modelo **Programático** e o modelo **Políticas Públicas**.

Neste capítulo, abordaremos as três modelagens propostas, apresentando as diretrizes, o escopo de aplicação e outras considerações necessárias para cada modelo.



6.1 MODELO ORGÂNICO

A premissa central da modelagem orgânica consiste na alocação de custos de acordo com a estrutura organizacional da instituição. Isso implica na distribuição dos custos com base nas instalações e nos espaços físicos delimitados, representados pelos Equipamentos Públicos existentes.

Essa abordagem possibilita a visualização de informações relevantes sobre os custos envolvidos no funcionamento das estruturas de serviços públicos que compõem a organização, oferecendo uma visão analítica dos custos incorridos na operação dessas estruturas e facilitando a avaliação e a gestão eficaz dos recursos.

Para o desenvolvimento dessa modelagem, são definidos como objetos de custos os próprios Equipamentos Públicos (EPs) que integram a instituição, sejam eles representativos das atividades finalísticas ou de apoio. Para isso, será necessário gerar um código estruturado para cada EP, que servirá como referência para associar os custos a ele atribuídos, conforme a Estrutura de Acumuladores de Custos definidas no Anexo I. Além disso, sempre que possível, também serão consideradas as variáveis físicas representativas dos serviços fornecidos por esses EPs.

Dessa forma, ao delimitar os EPs como objetos de custos, será possível identificar os produtos e os serviços por eles gerados, estabelecendo um relacionamento sistêmico com outras fontes de informações. O objetivo é identificar variáveis físicas que representem os resultados entregues à sociedade, permitindo, assim, a análise da relação entre os custos incorridos e os serviços prestados.

6.1.1 Equipamento Público

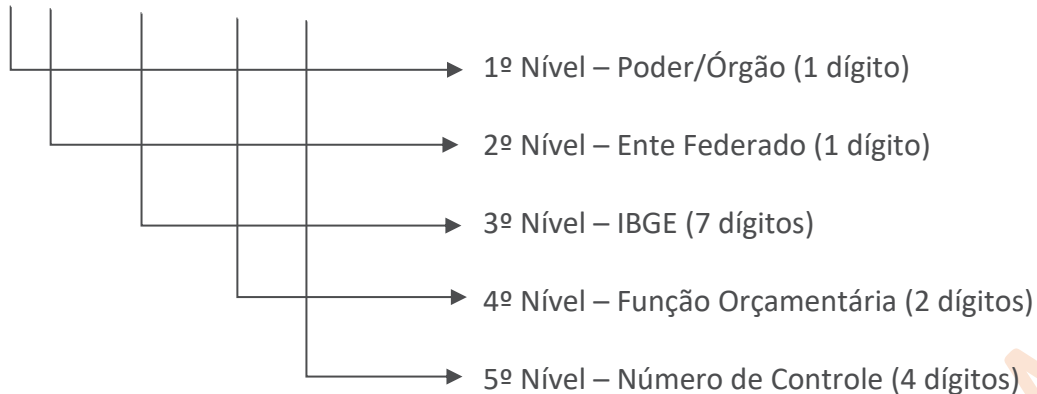
Conforme definido no tópico 3.7, EQUIPAMENTO PÚBLICO é o "conjunto de ativos que integram instalações e espaços físicos delimitados, com potencial para a geração de serviços públicos mensuráveis".

Codificação

Para possibilitar a apropriação dos custos incorridos de acordo com os elementos e as classificações dos acumuladores definidos, será necessário identificar cada equipamento público existente por meio de uma codificação numérica específica. Esse código deverá ser estruturado com 5 níveis de desdobramentos, totalizando 15 dígitos, conforme a estrutura proposta a seguir:



X . X . XXXXXXX . XX . XXXX



O **1º nível** do código, representado por um dígito, indica o **poder ou o órgão** responsável pelo controle e uso do equipamento público. Os dígitos possíveis para essa classificação são:

- 1: Executivo
- 2: Legislativo
- 3: Judiciário
- 4: Ministério Público
- 5: Tribunal de Contas
- 6: Defensoria Pública
- 7: Consórcio Público

O **2º nível** do código, formado por dois dígitos, identifica a **esfera de governo** que pertence a entidade que detém o controle e o uso do EP. Os dígitos possíveis para essa classificação são:

- 1: Federal
- 2: Estadual
- 3: Municipal

O **3º nível** corresponde ao código do Ente da Federação no **IBGE**, composto por sete dígitos. Esse código possibilitará a vinculação dos EPs à base cadastral do IBGE, permitindo o acesso a informações estatísticas e outras qualitativas que poderão ser utilizadas em análises de resultados relacionadas aos EPs, bem como em integrações e outras aplicações que se mostrem relevantes.

Como exemplo, será possível associar variáveis físicas de indicadores presentes na base de dados do IBGE, como o número de habitantes de um determinado ente federativo, para calcular o custo *per capita* de determinadas políticas públicas.

O **4º nível** corresponde ao código da **função de governo** predominante nos serviços prestados pelo setor público no respectivo EP. Esse código é composto por dois dígitos e está alinhado às funções de governo estabelecidas no art. 2º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/64, atualizadas



pela Portaria nº 42/1999 do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, conforme listado a seguir:

- 01: Legislativa
- 02: Judiciária
- 03: Essencial à Justiça
- 04: Administração
- 05: Defesa Nacional
- 06: Segurança Pública
- 07: Relações Exteriores
- 08: Assistência Social
- 09: Previdência Social
- 10: Saúde
- 11: Trabalho
- 12: Educação
- 13: Cultura
- 14: Direitos da Cidadania
- 15: Urbanismo
- 16: Habitação
- 17: Saneamento
- 18: Gestão Ambiental
- 19: Ciência e Tecnologia
- 20: Agricultura
- 21: Organização Agrária
- 22: Indústria
- 23: Comércio e Serviços
- 24: Comunicações
- 25: Energia
- 26: Transporte
- 27: Desporto e Lazer
- 28: Encargos Especiais

O 5º nível do código, composto por quatro dígitos, é destinado ao **controle sequencial** dos EPs cadastrados, observadas as classificações dos níveis anteriores.



Atributos

O cadastro dos Equipamentos Públicos incluirá, além da codificação mencionada anteriormente, atributos adicionais que os caracterizem de forma mais detalhada. Essas informações permitirão a distinção de cada equipamento em relação aos demais.

A seguir, são apresentadas as informações que deverão compor o cadastro, indicando quais são obrigatórias e quais são facultativas. Esses dados deverão integrar um cadastro estruturado em um sistema informatizado integrado ou pertencente ao Sistema de Informação de Custos – SIC.

Descrição: nome dado ao Equipamento Público pela própria administração. Campo de informação não estruturada para digitação da descrição do equipamento público. Obrigatório o uso de letras maiúsculas. **Atributo obrigatório.**

Unidade gestora: código da unidade gestora (UG) ao qual o Equipamento Público se encontra vinculado majoritariamente em decorrência das atividades que são nele desenvolvidas. **Atributo facultativo.**

Tipo: código que representa a categoria do equipamento público, conforme a classificação estabelecida na Estrutura de Acumuladores de Custos (Anexo I). Por exemplo, no caso de escolas de ensino infantil, cada escola será registrada como um Equipamento Público individual, com seu próprio cadastro. No entanto, todas essas escolas terão o mesmo código no campo "Tipo", que, neste caso, seria "ESCOLA DE ENSINO INFANTIL", pois elas pertencem à mesma categoria de serviço público. **Atributo obrigatório.**

Centro de responsabilidade: campo de informação não estruturada para descrição da unidade responsável por conduzir as atividades e disponibilizar bens ou serviços objeto de gerenciamento de custos. Essa unidade pode ser a própria UG responsável pela gestão do Equipamento Público ou uma divisão ou departamento desta UG. Obrigatório o uso de letras maiúsculas. **Atributo obrigatório.**

Responsáveis: campos destinados ao cadastro do responsável pelo gerenciamento das informações de custos do EP. Para cada EP, deverá ser indicado, no mínimo, um responsável. Um campo não estruturado será utilizado para a descrição do nome do responsável, enquanto um campo estruturado será dedicado ao registro do CPF, preferencialmente validado com a base de dados da Receita Federal, a fim de evitar o cadastramento de homônimos e outros erros. O(s) responsável(eis) será(ão) indicado(s) preferencialmente pelo gestor do centro de responsabilidade. Obrigatório o uso de letras maiúsculas. **Atributo obrigatório.**

Código nacional: campos destinados ao cadastro dos códigos e descrições presentes em bases de dados ou sistemas utilizados em nível nacional, quando existentes. Esses campos não estruturados conterão a sigla e o número correspondente ao código cadastral. Eles correspondem a sistemas, programas, bases cadastrais ou outras fontes de informações que podem ser utilizadas para relacionar os custos atribuídos aos serviços oferecidos pelos EPs. Exemplos desses sistemas incluem: CNES, SIOPS, CNEAS e INEP. Obrigatório o uso de letras maiúsculas. **Atributo obrigatório.**



Condição: campos dedicados ao cadastro das condições das estruturas físicas dos EPs. Esses campos estruturados conterão informações sobre “condições de uso”, “restrições” e “condições do serviço”, segundo as estruturas de informações a seguir (**Atributo obrigatório**):

- Condições de uso: indicação de propriedade legal do imóvel, sendo possível as seguintes opções: Próprio, Cedido, Comodato ou Aluguel.
- Restrições: indicação de restrição de uso do imóvel, sendo possível as seguintes opções: Sem restrições, Reforma total, Reforma parcial, Desativado ou Paralisado.
- Condição do serviço: indicação da condição de atividade do serviço prestado no imóvel, sendo possível as seguintes opções: Ativo, Inativo, Suspenso, Parcialmente desativado, Funcionamento compartilhado, Funcionamento parcial anexo ou Funcionamento total anexo.

Endereço: campos dedicados ao cadastro do endereço dos EPs, considerando a seguinte estrutura (Obrigatório o uso de letras maiúsculas. **Atributo obrigatório**):

- Logradouro: campo livre para informação do logradouro onde se situa o EP.
- Número: campo livre para informação do número onde se situa o EP. Quando não for possível informar o número, inserir a sigla “SN” (sem número).
- Complemento: campo livre para informação de complementos necessários à correta localização do EP.
- Bairro/localidade: campo livre para informação do nome do bairro ou localidade onde se situa o EP.
- CEP: campo estruturado para informação do CEP. Sempre que possível, buscar na base atualizada dos Correios.
- Latitude e longitude: campos estruturados para informação das coordenadas referenciais de localização do EP.

Natureza: campos estruturados dedicados ao cadastro da natureza dos EPs, que podem ser classificados como principal ou anexo (**Atributo obrigatório**):

- Equipamento Público Principal: é a unidade que representa a maior e principal concentração da prestação dos serviços.
- Equipamento Público Anexo: são unidades vinculadas ao EP principal, fazendo parte dele. Embora esses EPs anexos não possuam um código de identificação separado, a principal diferença entre o EP principal e o anexo está no atributo "natureza". As informações de custos geradas para os EPs anexos serão consolidadas no EP principal. Isso significa que, embora cada unidade anexa seja registrada separadamente, todas compartilham o mesmo código do EP principal, com a natureza identificada como "anexo". Alternativamente, poderá ser criada uma derivação do código do EP principal, exclusivamente para fins de controle patrimonial e outras necessidades de gestão pela administração.



6.2 MODELO PROGRAMÁTICO

A premissa central do modelo programático é a alocação de custos com base na execução dos Programas de Governo, fundamentais para o desenvolvimento social, econômico e ambiental.

Conforme definido no tópico 3.5, um PROGRAMA é descrito como o "instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade". A modelagem programática, portanto, busca alocar os custos conforme o planejamento governamental, considerando que todas as ações do governo estão organizadas em programas voltados para atingir os objetivos estratégicos estabelecidos nas leis orçamentárias (BRASIL, 2023).

Um exemplo claro desse modelo pode ser observado em um Programa de Governo na área da saúde, denominado "Saúde para Todos", que pode envolver ações como a construção de hospitais, a contratação de profissionais e a implementação de programas preventivos. Neste caso, todos os custos relacionados a essas ações seriam alocados ao programa, permitindo a medição e o controle financeiro de sua execução, promovendo uma gestão mais transparente e eficiente dos recursos públicos.

Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deve estabelecer suas próprias estruturas de programas, códigos e identificação, respeitando as diretrizes e conceitos definidos na referida portaria. Fato é que cada ente da federação define seus programas com denominações e codificações próprias em suas Leis Orçamentárias Anuais, uma vez que a Portaria MOG nº 42/1999 não padronizou essa estrutura.

Dessa forma, para o desenvolvimento dessa modelagem, são definidos como objetos de custos os próprios programas de governo definidos nos instrumentos de planejamento aprovados para a instituição.

No entanto, visando a necessidade de estabelecer parâmetros objetivos que garantam a comparabilidade das informações, assim como definido no modelo orgânico, serão também estabelecidas estruturas padronizadas para os programas de governo, com codificações e nomenclaturas específicas, para fins de controle externo, conforme detalhado no Anexo I - Estrutura de Acumuladores de Custos.

Ao definir os programas de governo como objetos de custos, gestores, legisladores e sociedade poderão entender o impacto financeiro real das iniciativas governamentais. Essa abordagem possibilitará identificar se os recursos estão sendo empregados de forma prudente e se os programas estão sendo executados conforme o planejamento, por meio da verificação de desempenho, da qualidade do gasto e da geração de valor público. Com isso, será possível aprimorar a formulação dos programas e promover uma gestão mais eficiente, em conformidade com os princípios de *accountability* e boa governança, assegurando que os recursos e esforços do governo atendam às necessidades da população.



6.3 MODELO POLÍTICAS PÚBLICAS

A premissa central da modelagem políticas públicas consiste em identificar e alocar os custos incorridos na consecução de políticas públicas definidas, que passam a ser os objetos de custos no modelo.

Em termos gerais, as políticas públicas são entendidas como diretrizes elaboradas para enfrentar problemas públicos (SECCHI; COELHO; PIRES, 2019)⁵. Por essa razão, elas consistem em um conjunto estruturado e articulado de ações e incentivos, que visam mudar uma realidade, em resposta a demandas e interesses dos atores envolvidos. Normalmente, as políticas públicas definem "'o que fazer' (ações), 'aonde chegar' (objetivos relacionados ao estado de coisas que se pretende alterar) e 'como fazer' (princípios e macroestratégias de ação)" (MARTINS, 2003, p. 28).

Do ponto de vista da execução de despesas públicas, as políticas públicas decorrem da execução de gastos distribuídos em programas e/ou ações específicas, que contribuem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido. Essas políticas têm como finalidade resolver problemas ou atender necessidades e demandas da sociedade, abrangendo áreas diversas como educação, saúde, segurança, transporte, meio ambiente, habitação, entre outras.

Utilizando-se do mesmo método proposto para as modelagens anteriores, é igualmente necessário, para esta abordagem, estabelecer parâmetros objetivos que possibilitem a comparabilidade das informações, para fins de controle externo. Assim, as estruturas padronizadas para políticas públicas, com codificações e nomenclaturas específicas, foram definidas e detalhadas no Anexo I - Estrutura de Acumuladores de Custos.

7 ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS AOS OBJETOS

Neste capítulo, abordaremos o processo de atribuição dos custos aos objetos, conforme disposto no item 54 da NBC TSP 34 (2021). A atribuição é realizada por meio da aplicação de sistemas de acumulação e métodos de custeio, respeitando uma ordem hierárquica de prioridade na alocação e na apropriação dos custos. Os custos associados aos recursos utilizados ou consumidos, sejam direta ou indiretamente, são identificados, atribuídos e acumulados de acordo com o modelo de gerenciamento de custos estabelecido, o qual deve ser aplicado de maneira consistente.

Para um entendimento mais detalhado, será apresentado o conjunto de etapas que envolvem definições metodológicas e suas aplicações para as modelagens de sistemas de custos sugeridas neste Guia.

⁵ Problema público é "a diferença entre a situação atual e uma situação ideal possível. Um problema existe quando o *status quo* é considerado inadequado e quando existe a expectativa do alcance de uma situação melhor." (SJÖBLOM, 1984 *apud* SECCHI; COELHO; PIRES, 2019, p. 13-14)



7.1 FATO GERADOR DO CUSTO

A apropriação dos custos consiste no reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custeio. Em outras palavras, trata-se da identificação da ocorrência do fato gerador de um gasto que represente custo para o objeto em questão, seguido de sua mensuração adequada e da acumulação nos centros de custos correspondentes que compõem esse objeto.

Conforme destacado no tópico 5.1, a NBC TSP 34 (2021) estabelece que o princípio contábil a ser adotado pelas entidades do setor público para registrar operações relacionadas a custos deve ser o da competência, regime intrínseco à contabilidade patrimonial. Esse regime contábil reconhece os eventos quando ocorrem, exigindo o registro dos custos no momento do consumo ou da utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

Seguindo essa premissa, as orientações deste Guia instruem que os custos acumulados nos respectivos objetos sejam mensurados a partir de informações patrimoniais, extraídas dos registros contábeis nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs), que integram o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os elementos de custos devem ser identificados e acumulados nos respectivos centros de custos a partir do registro contábil a débito nas contas de VPD's no Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) utilizado pela instituição

Além disso, a acumulação dos custos ocorrerá simultaneamente nos centros de custos previamente cadastrados no Sistema de Informação de Custos (SIC), em conformidade com a estrutura de relacionamentos apresentada no **Anexo II**, denominado **Relacionamentos VPDs X Elementos de Custos**, o qual será constantemente atualizado para assegurar que atenda plenamente às necessidades dos entes públicos que o adotarem.

Nesse contexto, conforme destacado, a ocorrência do fato gerador será identificada por meio do registro contábil a débito nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs). Para tanto, torna-se fundamental determinar quais contas de VPDs efetivamente representam custos, uma vez que nem todas estão associadas a gastos relacionados ao consumo ou à utilização de recursos para a geração de bens ou serviços. Assim, recomenda-se que essa identificação seja realizada com o auxílio de marcadores ou atributos específicos atribuídos às contas contábeis das VPDs.

7.2 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO

O sistema de acumulação diz respeito à frequência com que os custos são reconhecidos e atribuídos aos bens, serviços e demais objetos de custo, estando diretamente relacionado ao fluxo físico e real da produção. No setor público, os sistemas de acumulação de custos podem adotar abordagens baseadas em ordens de serviço ou produção, assim como operar de maneira contínua.

Conforme o tópico 3.3, "DEFINIÇÃO DE OUTROS TERMOS BÁSICOS", deste Guia, as duas abordagens são definidas da seguinte forma:



- **Sistema de acumulação contínua** é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.
- **Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção** é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

Quando as entregas a serem custeadas estão relacionadas a demandas de caráter contínuo, acumuladas ao longo do tempo, utiliza-se o sistema de acumulação contínua. Um exemplo disso seria o Programa de Estratégia Saúde da Família (ESF), que atua com equipes multiprofissionais compostas por médicos, enfermeiros e agentes comunitários de saúde, entre outros profissionais, para oferecer cuidados abrangentes, desde ações de promoção da saúde até a reabilitação. Nesse caso, os custos são acumulados de forma contínua ao longo do ano, assegurando a manutenção das equipes, o acesso à atenção primária à saúde e a qualidade dos serviços prestados à população.

Por outro lado, quando as entregas envolvem especificações pré-estabelecidas do serviço ou produto solicitado, com duração limitada e que, geralmente, se estendem por mais de um exercício financeiro, adota-se o sistema de acumulação por ordem. Um exemplo disso pode ser encontrado em um programa de infraestrutura, como a construção de um hospital, no qual as ações são claramente delimitadas e as despesas associadas são atribuídas à medida que cada ordem de serviço é realizada. Nesse caso, a atribuição dos custos ocorrerá diante de cada ordem, diferentemente do sistema anterior em que a atribuição ocorre continuamente.

Os sistemas de custos, em sua maioria, se enquadram no modelo de acumulação contínua, que demanda informações recorrentes. No entanto, a proposta deste Guia visa a implementação de um sistema de custos que seja capaz de gerar informações tanto por acumulação contínua quanto por ordem, atendendo a diferentes necessidades.

7.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Um ponto importante no sistema de custos está associado ao método de custeio adotado. Conforme abordado no capítulo 3 deste Guia, o método de custeio diz respeito ao processo de atribuição de custos, envolvendo a identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Nesse sentido, trata-se da forma pela qual os custos são apropriados, como destacado por Martins (2018).

Portanto, o método de custeio pode ser entendido como a "estratégia" utilizada para estruturar, mensurar e relacionar os custos aos objetos de custeio. Essa escolha tem impacto direto na precisão e na relevância das informações geradas, que são essenciais para subsidiar o controle, o planejamento e a tomada de decisões.

7.3.1 Classificações

Segundo o item 37 da NBCTSP 34, "os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos **que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos.**" (2021, p. 8, grifo nosso). Isso significa que cada método possui abordagens específicas para



determinar quais custos devem ser apropriados aos objetos (como bens ou serviços) e quais custos não devem ser alocados.

No contexto do setor público, destacam-se os métodos de custeio tradicionais em: **direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno)**. Cada um desses métodos avalia os elementos de custos e as despesas incorridas de maneiras distintas, resultando em informações que podem variar significativamente de acordo com a abordagem escolhida.

No **método de custeio direto**, são atribuídos exclusivamente os custos diretos, conforme definido pela NBC TSP 34 (2021).

Já no **método de custeio variável**, apenas os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos, são apropriados aos bens e serviços produzidos. Esses custos variam proporcionalmente ao volume das atividades realizadas pelo órgão ou entidade (BRASIL, 2018).

Embora os dois métodos sejam distintos, os resultados de sua aplicação podem ser semelhantes, uma vez que os custos variáveis frequentemente também são custos diretos.

No **método de custeio por absorção**, são atribuídos tanto os custos diretos quanto os indiretos, independentemente de serem fixos ou variáveis (BRASIL, 2018). Os custos diretos são aqueles identificados e atribuídos diretamente ao objeto de custo, enquanto os custos indiretos são alocados por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, por bases de rateio razoáveis e consistentes, uma vez que esses custos são compartilhados por diversos objetos de custo. Portanto, ao adotar o custeio por absorção, é fundamental estabelecer direcionadores de custos e/ou bases de rateio apropriados para a alocação dos custos indiretos.

O **custeio por absorção** pode ser subdividido em duas modalidades: **absorção parcial e absorção integral (pleno)**.

Na perspectiva do setor privado, conforme ensina Eliseu Martins, no custeio por absorção parcial, referido pelo autor simplesmente como “custeio por absorção”:

[...] apropriam-se à produção todos os custos, fixos e variáveis, tanto os diretos quanto os indiretos. Assim, os custos fixos e variáveis são ‘estocados’ e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes (MARTINS, 2001, p. 93).

Ao abordar o método de apropriação por absorção integral (pleno), que tem origem no modelo RKW, o autor o define da seguinte forma:

[...] é um sistema de alocação em que, além da apropriação dos custos, também são apropriadas as despesas aos produtos. Distribuem-se a todos os produtos os custos diretos e indiretos, pelo custeio por absorção, e as despesas de vendas administrativas, financeiras, etc., chegando-se, assim, ao total de gastos com a fabricação e venda dos produtos, já considerados os gastos posteriores à produção (MARTINS, 2001, p. 93).

Nesse caso, no âmbito do setor privado, a principal diferença entre o método de absorção parcial e o integral (pleno) é o alcance da apropriação dos custos. No método integral, todos os custos, incluindo despesas administrativas, financeiras e outras não diretamente relacionadas



à atividade finalística, são incorporados ao objeto de custo, enquanto no método de absorção parcial, nem todos esses custos são apropriados.

Adaptando esses conceitos ao setor público, observa-se que, no **custeio por absorção parcial**, apenas os custos indiretos relacionados aos objetivos finalísticos, ou seja, aqueles associados ao cumprimento da missão institucional, são alocados aos objetos de custo. Já no **custeio por absorção integral**, todos os custos indiretos, tanto finalísticos quanto de suporte (como custos administrativos, de infraestrutura e outros custos gerais), são absorvidos pelos bens e serviços, utilizando direcionadores de custos ou bases de rateio.

Apesar de alguns estudiosos considerarem o **custeio baseado em atividades** (Activity Based Cost – ABC) um método de custeio, a NBC TSP 34 o classifica como uma **técnica** que pode ser utilizada para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos até as entregas nos métodos de custeio, como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (ou custeio pleno). Ao atribuir inicialmente os custos às atividades e, posteriormente, repassá-los aos objetos de custo final, o ABC contribui para uma alocação mais precisa dos custos no custeio por absorção.

 **Nota importante:**

Reforça-se a recomendação de que os sistemas informatizados utilizados pelas instituições incluam atributos marcadores nas contas de VPDs e nas tabelas de elementos de custos, com o objetivo de identificar suas características, como a natureza do custo (fixo ou variável) e a possibilidade de acumulação de custos ou não, conforme os métodos de custeio adotados nas modelagens definidas pela administração. É importante destacar que um mesmo fato gerador pode resultar na apropriação de custos em mais de uma modelagem, conforme determinado pela administração, o que torna essencial a utilização de atributos marcadores.

7.3.2 Seleção do método de custeio

Dado que existem custos diretos e indiretos, tanto fixos como variáveis, e levando em conta as diferentes possibilidades de sua alocação, é necessário determinar quais informações de custos serão apresentadas e se haverá ou não a necessidade de alocar os custos que não estão diretamente relacionados aos objetos finais de custo pretendidos. Essa decisão dependerá das necessidades gerenciais e de controle e terá implicações sobre o custo final apropriado. Para tanto, será fundamental definir qual método de custeio deverá ser adotado.

De acordo com a norma gerencial de custos (NBC TSP 34), a administração da entidade ou de suas unidades está na melhor posição para selecionar o método que melhor atenda às suas necessidades, pois a escolha entre as modalidades no setor público deve ser fruto de uma análise cuidadosa das alternativas disponíveis, optando pela que melhor se adapta ao contexto operacional da organização e às demandas dos usuários da informação. Além disso, após a escolha do método de custeio, este deve ser utilizado de forma consistente para garantir a comparabilidade intertemporal.

Nesse sentido, a norma apresenta a seguinte recomendação:

[...] Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o **método de custeio direto**, por



serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o **custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno)** (BRASIL, 2021, p. 8, grifo nosso).

No entanto, para fins de comparabilidade entre entidades ou entre suas unidades, a NBC TSP 34, no item 42, estabelece que a entidade responsável por estabelecer uma análise comparativa deve adotar um modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas unidades ou entidades vinculadas, visando assegurar a qualidade da análise.

Considerando a diversidade de serviços públicos prestados por órgãos e entidades nas distintas áreas de atuação governamental, é importante observar que, no setor público, os custos indiretos têm uma grande representatividade na composição dos custos totais. Esses custos indiretos são, geralmente, mais frequentes nos elementos relacionados aos **custos de suporte**, que se referem a atividades que dão suporte às atividades finalísticas. Por outro lado, os custos diretos estão mais presentes nos elementos relacionados aos **custos finalísticos**, que são diretamente ligados ao cumprimento da missão institucional e à atuação da entidade voltada para a geração de valor público, em atendimento às necessidades de interesse público, conforme conceituado inicialmente.

Diante desse cenário, para fins de controle externo, é fundamental escolher o método mais adequado para alocar os custos de maneira que sua apropriação se alinhe aos objetos de custo a que devem ser atribuídos. Assim, no presente Guia, recomendamos o uso do **método de custeio direto** nas modelagens programática e de políticas públicas, e o **método de custeio por absorção parcial** na modelagem orgânica.

A escolha pelo método de custeio por absorção parcial na modelagem orgânica está baseada no nível de detalhamento desejado nas informações de custos e na presença significativa de insumos indiretos consumidos pelos equipamentos públicos. Para viabilizar esse método, a NBC TSP 34 recomenda a utilização da técnica ABC (custeio baseado em atividades) para o rastreamento dos custos indiretos até os objetos de custos finais, orientação que respaldamos. Vejamos o que a norma contábil dispõe:

38. Uma técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento de custos indiretos até os objetos de custo final é o custeio baseado em atividades (ABC). O ABC pode ser utilizado para operacionalizar métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno).

39. Esta Norma encoraja, mas não obriga, que as entidades com maior grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, avaliem o custo-benefício da utilização do ABC para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos até as entregas. No entanto, essa avaliação é desnecessária quando a atribuição dos custos indiretos não for relevante (BRASIL, 2021, p. 8-9).

Nesse ponto, é importante destacar que, dependendo do nível de detalhamento das informações de custos associadas aos objetos de custos e à modelagem de aplicação, certos elementos de custos podem ser classificados, em diferentes momentos, tanto como custos diretos quanto indiretos. Portanto, para assegurar que os custos indiretos sejam adequadamente atribuídos aos centros de custos, é imprescindível estabelecer metodologias e



critérios padronizados para sua alocação, utilizando **direcionadores de custos** e/ou **bases de rateio** coerentes, imprescindíveis para a correta mensuração dos custos.

Dessa forma, considerando a relevância de gerar informações de custos em uma base comparável, conforme as justificativas apresentadas neste Guia, no Anexo II – Relacionamentos VPDs X Elementos de Custos, são apresentados os critérios para apropriação dos custos indiretos com o uso de direcionadores ou rateios para cada elemento de custo listado, garantindo a aplicação de uma **base regular** para adoção de critérios uniformes relacionados à apropriação dos custos indiretos, permitindo a comparabilidade das informações de forma consistente.

Para facilitar a compreensão desses conceitos, apresentaremos, no tópico seguinte, infográficos e exemplos práticos para demonstrar a dinâmica de funcionamento dos métodos de custeio direto, por absorção parcial e por absorção integral (pleno), contribuindo para uma melhor assimilação das metodologias abordadas.

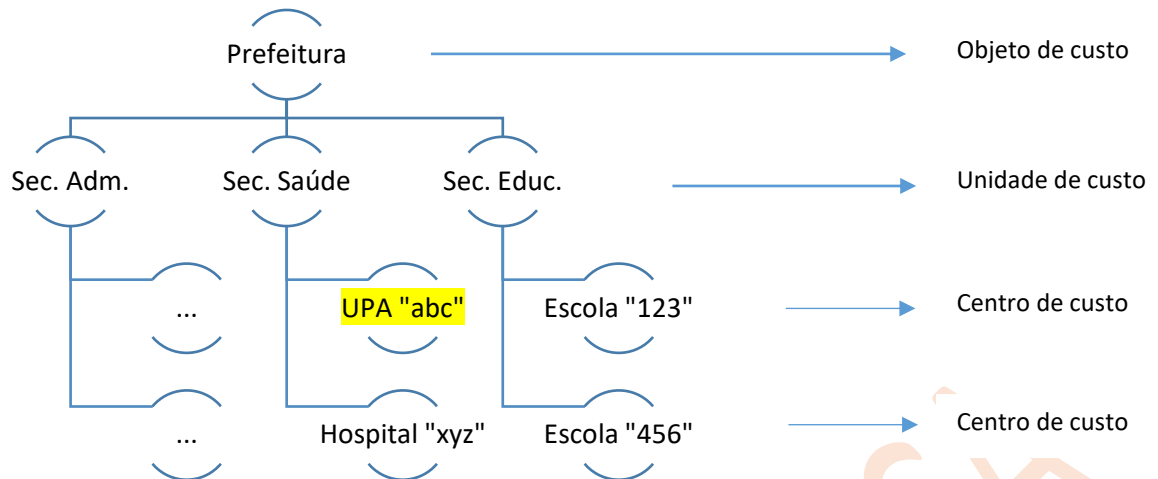
Vale ressaltar que este Guia não tratará do método de custeio variável, devido à sua baixa aplicabilidade no setor público. No método de custeio variável, os custos fixos são desconsiderados na apropriação aos objetos finais de custos e classificados como despesas. Entendemos que, no setor público, os custos fixos representam uma parcela significativa das atividades realizadas e sua exclusão resultaria em distorções relevantes na apresentação das informações de custos.

No entanto, apesar de não abordarmos o método de custeio variável, com a definição dos marcadores, será possível separar os custos fixos dos variáveis nas modelagens propostas, o que permitirá a segregação desses custos nos relatórios, possibilitando o acompanhamento detalhado e o melhor entendimento da alocação dos recursos.

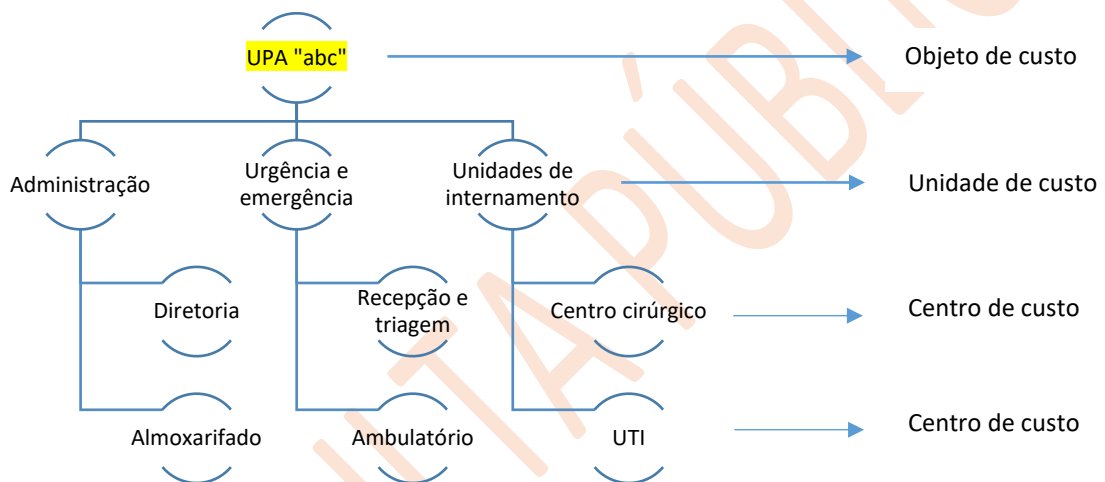
7.3.3 Exemplificando a alocação dos custos pelos métodos de custeio direto, por absorção parcial e por absorção total

Utilizando-se da modelagem orgânica, imaginemos uma acumulação de custos em um Equipamento Público específico, que, para fins didáticos neste exemplo, chamaremos de UPA “abc”.

Suponhamos que esse Equipamento Público esteja vinculado administrativamente à Secretaria Municipal de Saúde de uma Prefeitura, conforme ilustrado na figura abaixo:



Suponha, ainda, que a UPA "abc" tenha a seguinte estrutura organizacional:



Nas duas figuras acima, podemos observar que os **objetos de custos**, **as unidades de custos e os centros de custos** ocupam diferentes posições a depender do nível de informação gerencial que se pretende demonstrar.

Na **Estrutura de Acumuladores de Custos** (Anexo I), padronizamos, para a modelagem orgânica, os Equipamentos Públicos como os objetos de custos.

No exemplo em questão, o **Equipamento Público UPA "abc"** é o nosso objeto de custo, ou seja, ele é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos.

Dando continuidade à exemplificação, consideremos os seguintes elementos de custos identificados para apropriação:

- Energia elétrica consumida na UPA "abc";
- Materiais médico-hospitalares consumidos na UPA "abc";
- Pessoal que trabalha na UPA "abc";
- Serviços de limpeza (terceirizados) prestados na UPA "abc";



- Pessoal que trabalha nos setores administrativos da Secretaria de Saúde, portanto fora da estrutura da UPA “abc”;
- Pessoal que trabalha nos setores administrativos da Prefeitura (como os setores de compras, contabilidade e licitações), portanto fora da estrutura da Secretaria de Saúde, à qual a UPA está vinculada.

Agora, vamos examinar como seriam as apropriações utilizando os métodos de custeio **direto**, por **absorção parcial e integral**.

Situação 01: Apropriação dos elementos de custos utilizando o método de custeio direto

No método de custeio direto, serão apropriados apenas os custos diretamente relacionados às atividades desenvolvidas na UPA, ou seja, os custos com energia elétrica, materiais médico-hospitalares, pessoal que trabalha na UPA e os serviços de limpeza terceirizados.

Este método pressupõe que apenas os custos diretamente relacionados ao objeto de custo final sejam apropriados, sem a utilização de técnicas de rateio ou direcionadores. No entanto, se for necessário detalhar as informações gerenciais dos custos incorridos nas unidades e nos centros de custos que compõem o objeto de custo, será imprescindível o uso das técnicas de apropriação de custos indiretos para se chegar a essa informação.

Assim, no nosso exemplo, para que os custos de energia elétrica, materiais médico-hospitalares, pessoal que trabalha na UPA e serviços de limpeza terceirizados possam ser apropriados aos centros de custos existentes (como diretoria, almoxarifado, recepção e triagem, ambulatório, centro cirúrgico e UTI), será necessário aplicar direcionadores ou rateios estabelecidos a partir de uma base regular, com critérios previamente estabelecidos, garantindo uma apropriação adequada.

Porém, caso a instituição não consiga identificar os custos de forma mais detalhada ou não tenha interesse em realizar uma apropriação mais analítica dentro da estrutura da UPA, seja nas unidades de custos (como administração, urgência e emergência, unidades de internamento) ou nos centros de custos (como diretoria, almoxarifado, recepção e triagem, ambulatório, centro cirúrgico e UTI), e opte por apropriar os custos diretamente no próprio objeto de custo, os elementos identificados não precisarão ser alocados por meio de direcionadores ou rateios, pois, nessa hipótese, eles serão considerados custos diretos para o objeto de custo, que, neste exemplo, é a UPA “abc”, que se torna o próprio centro de custo.

Situação 02: Apropriação dos elementos de custos com a utilização do método de custeio por absorção parcial e por absorção integral.

Ao contrário do método de custeio direto, nos métodos de absorção parcial ou integral, são atribuídos tanto os custos diretos quanto os indiretos, independentemente de serem fixos ou variáveis. A principal diferença entre os métodos de absorção parcial e integral (pleno) reside no alcance da apropriação dos custos: no método parcial, apenas os custos indiretos relacionados aos objetivos finalísticos são alocados, enquanto no método integral, todos os custos indiretos, incluindo os de suporte, são absorvidos.



Como mencionado anteriormente, este Guia recomenda, pelo menos, o uso do método de custeio por absorção parcial para a modelagem orgânica. Para as modelagens programática e de políticas públicas, recomenda-se apenas o custeio direto.

Nesse sentido, dando continuidade ao nosso exemplo e seguindo a premissa estabelecida neste Guia, no método de custeio por **absorção parcial**, deverão ser apropriados ao objeto de custos UPA “abc” os custos com energia elétrica, materiais médico-hospitalares, pessoal que trabalha na UPA e serviços de limpeza terceirizados, além dos custos com o pessoal dos setores administrativos da Secretaria de Saúde.

Se utilizado o método de custeio por **absorção integral**, além dos custos considerados no custeio por absorção parcial, deverão ser incorporados aos custos da UPA “abc” aqueles incorridos com o pessoal que trabalha nos setores administrativos da prefeitura (setores de compras, contabilidade e licitações).

Naturalmente, para que esses custos sejam alocados aos objetos finais, será necessário identificá-los e aplicar critérios de alocação, como direcionadores ou rateios, seguindo a mesma lógica apresentada para os custos com energia elétrica, materiais médico hospitalares, pessoal e serviços de limpeza, mas com critérios específicos.

Exemplos práticos serão apresentados no **Anexo III – Aplicações Práticas**, para ajudar na compreensão das metodologias deste Guia e orientar, de forma didática, a aplicação dos conceitos aqui tratados.

7.4 VARIÁVEIS FÍSICAS

Outra importante etapa no processo de gestão de custos diz respeito à identificação das variáveis físicas que serão utilizadas para avaliação dos resultados alcançados frente aos custos incorridos. Segundo Martins (2018), para uma boa contabilidade de custos, é essencial que existam quantificações físicas que complementem os valores monetários registrados.

No setor público, a gestão de custos não deve se restringir ao controle do fluxo de caixa; ela precisa ir além, com uma análise mais detalhada, utilizando variáveis físicas. É o que enfatiza a NBC TSP 34:

18. O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.

61. É relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho (BRASIL, 2021, p. 6-13).

Enquanto a Contabilidade Patrimonial trabalha predominantemente com valores monetários, a Contabilidade de Custos, embora também utilize esses valores, ganha maior utilidade ao incorporar dados de natureza não monetária. Nesse sentido, uma das grandes utilidades dos



sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para registro das variáveis físicas associadas aos objetos de custos, permitindo uma análise mais precisa e detalhada dos recursos utilizados.

Essa abordagem não só melhora a gestão interna, ao permitir que os gestores tenham uma visão mais clara sobre como os recursos estão sendo alocados e qual o impacto desses recursos nas atividades e resultados dos serviços prestados à população, mas também fortalece a transparência e a confiança da sociedade. Portanto, conhecer apenas o valor gasto não é suficiente; é essencial também compreender o volume físico consumido e a produção realizada para garantir uma gestão eficiente e orientada por dados mais completos.

Para ilustrar isso, podemos considerar a área da saúde pública, especificamente uma Unidade de Pronto Atendimento (UPA). O gestor público, ao analisar os custos de operação da UPA, precisa saber não só quanto está sendo gasto com insumos como medicamentos e materiais médicos, mas também quantificar o volume desses insumos e o número de atendimentos realizados. Por exemplo, se o gasto com medicamentos aumentou de R\$ 100.000 para R\$ 150.000 em um determinado período, uma análise apenas do valor monetário não explicaria o motivo do aumento.

Porém, ao se considerar a variável física, como o número de atendimentos ou a quantidade de pacientes atendidos por unidade de medicamento, o gestor pode identificar se o aumento do custo foi devido a um aumento no número de atendimentos ou se o gasto com medicamentos foi desproporcional. Caso o aumento nos gastos não esteja relacionado ao aumento no número de atendimentos, pode indicar ineficiência na gestão dos insumos, como compra excessiva, desperdício ou falhas no controle de estoque. Por outro lado, se o aumento nos gastos for proporcional ao aumento dos atendimentos, isso pode refletir uma maior demanda pela UPA, justificando o aumento nos custos.

Para garantir a eficiência da gestão pública, é fundamental que essas variáveis físicas sejam baseadas em dados confiáveis e robustos. Dessa forma, este Guia recomenda a utilização de informações provenientes de sistemas nacionais de dados sobre serviços públicos, como o SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde), INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) e CNEAS (Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social), entre outros. Esses sistemas fornecem uma base sólida que facilita a integração das variáveis físicas e monetárias.

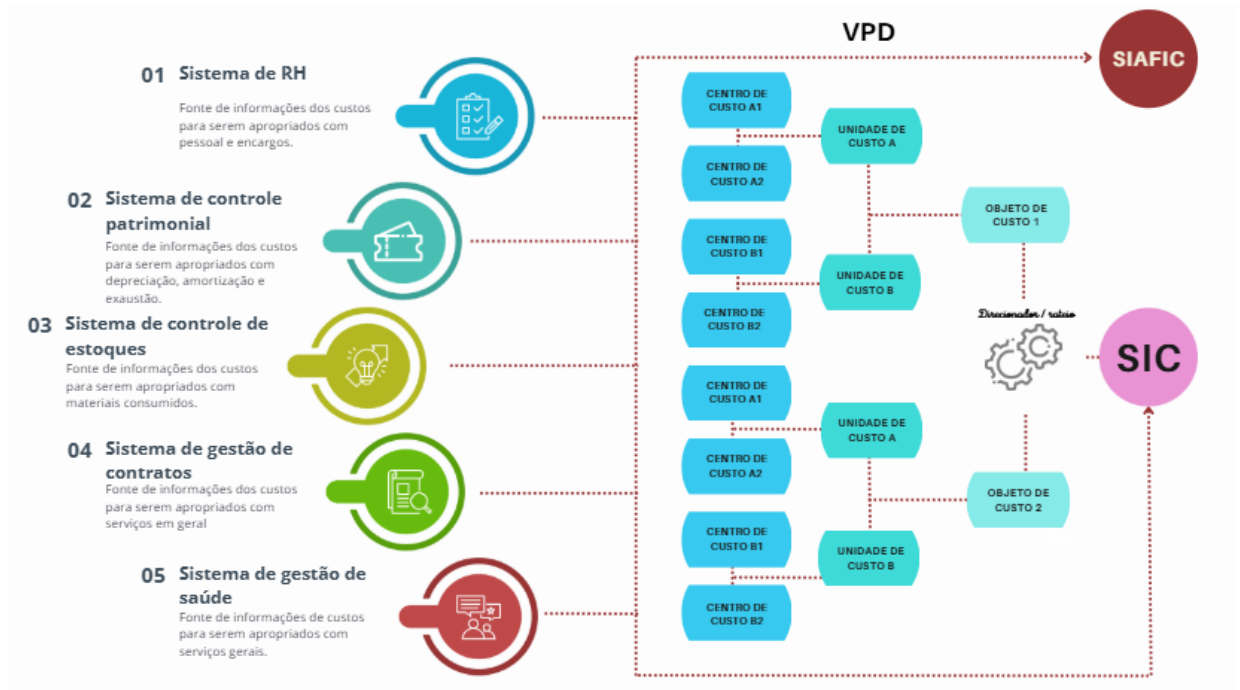
Com o apoio desses sistemas, é possível avaliar com maior precisão o impacto dos gastos públicos e identificar áreas que necessitam de ajustes, permitindo uma administração mais eficiente, garantindo que os recursos sejam alocados adequadamente e que os resultados entregues à população sejam consistentes com as metas e prioridades estabelecidas.

8 FERRAMENTA INFORMACIONAL

Como mencionado anteriormente, a implementação de um sistema de custos pressupõe a existência de soluções tecnológicas integradas a processos e métodos definidos.



Partindo dessa premissa, que a geração das informações de custos depende de uma solução tecnológica para identificar e acumular os custos aos respectivos objetos, apresentamos, no infográfico a seguir, uma visão de como uma solução pode ser desenvolvida, integrando os sistemas estruturantes da entidade para produzir informações de custos tempestivas, íntegras e baseadas na ocorrência dos fatos geradores:



As soluções tecnológicas desenvolvidas não precisam, necessariamente, observar a visão apresentada neste Guia. Essa abordagem é oferecida apenas com finalidade didática e para facilitar a compreensão de como as informações de custos podem ser capturadas e apropriadas aos objetos. Eventualmente, poderá servir como referência para o desenvolvimento de soluções próprias pelas entidades durante a implementação de seus sistemas de custos.

No entanto, é fundamental que algumas premissas sejam observadas para garantir que os registros no Sistema de Informação de Custos (SIC) estejam alinhados às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSPs) e possibilitem, no futuro, a disponibilização das informações solicitadas pelo TCEES para fins de controle.

A seguir, destacamos algumas dessas premissas que os sistemas de tecnologia da informação (SIAFIC e demais sistemas estruturantes) devem observar para a geração das informações de custos. Ressaltamos, porém, que esta lista não esgota todas as possibilidades decorrentes da aplicação integral das normas contábeis aplicadas ao setor público. Vejamos:

- O registro das **VPDs** no SIAFIC deve ser realizado em conformidade com a ocorrência dos fatos geradores das despesas;
- As apropriações dos custos incorridos nos **centros de custos** cadastrados no SIC devem ocorrer simultaneamente ao registro das VPDs no SIAFIC;
- A mensuração dos **elementos patrimoniais** e das variações ocorridas nesses elementos deve ser compatível com os valores justos das operações;



- Os registros dos **ativos imobilizados** devem estar vinculados aos centros de custos nos quais seu potencial de serviço está sendo utilizado. Esses centros de custos, por sua vez, devem estar associados aos objetos de custos, conforme as modelagens estabelecidas;
- É necessário o estabelecimento de um **cadastro para os EPs**, uma vez que, na modelagem orgânica, representam os objetos de custos;
- A apropriação dos custos deve observar a **estrutura de acumuladores** e a **classificação de elementos de custos** definidas nos Anexos I e II.

É importante ressaltar que esses sistemas estruturantes devem observar as disposições do Decreto Federal nº 10.540/2020, que estabelece o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC).

Diante dessas considerações, entende-se que será necessário realizar ajustes nos sistemas informatizados utilizados pelas entidades públicas, bem como adotar novos **procedimentos e rotinas contábeis** em seus SIAFICs. O objetivo é assegurar que os registros de eventos decorrentes das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) sejam capazes de gerar informações ou sinalizar ao Sistema de Custos (SIC) a necessidade de apropriar os custos aos seus respectivos objetos no momento de sua ocorrência, com base no modelo de gerenciamento de custos previamente definido.

Além disso, será preciso automatizar a metodologia para o uso de direcionadores de custos (indicadores que estabelecem a relação de causa e efeito para a alocação dos custos indiretos), de modo a permitir a apropriação desses custos nas Unidades e Centros de Custos apropriados. Sugere-se que essa metodologia associe o direcionador ou critério de rateio como atributo do elemento de custo.

9 CONCLUSÕES

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), enquanto órgão de controle, tem como objetivo, por meio deste Guia, fornecer uma referência sólida e prática para a implementação e a utilização de sistema de custos na administração pública. Busca, assim, incentivar a modernização da gestão pública e promover um modelo de governança mais eficiente, transparente e orientado a resultados, além de padronizado, o que possibilita a realização de avaliações comparativas das informações produzidas.

Chegamos ao final desta edição com a sensação de que passos importantes foram dados, contudo, ainda iniciais.

Importante destacar que a construção deste Guia decorre de um trabalho conjunto entre o TCEES e os municípios de Linhares, Colatina, Pancas, Santa Teresa, Vila Velha, Vitória, Anchieta, Cariacica, além do Governo do Estado do Espírito Santo. Essa cooperação, ainda em fase inicial, está formalizada por meio do Acordo de Cooperação nº 0018/2024 e tem como objetivo a participação ativa dos municípios e do Estado na aplicação prática e experimental dos modelos de custos, metodologias e diretrizes estabelecidos neste Guia.



A partir dessa implementação, espera-se identificar oportunidades de melhorias cabíveis, permitindo que as metodologias e as demais orientações apresentadas possam ser ajustadas, quando necessário, garantindo que o conteúdo do Guia seja aplicável e eficiente na gestão pública e possibilitando alcançar os resultados esperados com a adoção do sistema de custos.

No entanto, como o Acordo de Cooperação (ACT) foi celebrado recentemente, a participação dos municípios e do Estado ainda é limitada, restringindo-se a contribuições pontuais. Dessa forma, a primeira versão do Guia foi elaborada exclusivamente pelas equipes técnicas do TCEES, e seus anexos I e II ainda apresentam definições incompletas, visto que essas definições somente serão possíveis com a participação efetiva dos municípios e do Estado, por meio das aplicações práticas que acontecerão no desenvolvimento das atividades decorrentes do ACT.

Muitas situações ainda não foram tratadas nesta versão, mas certamente serão tratadas em edições futuras. A título de exemplo, destacamos alguns desafios que precisarão ser enfrentados e que, naturalmente, serão objeto de análise nas próximas edições:

- a) Apropriação de custos decorrentes de ações executadas com recursos que não transitam pela contabilidade dos municípios, sendo objeto de aplicação direta. Exemplo: PDDE;
- b) Objetos de custos complexos, tais como bens de uso comum do povo. Exemplo: malhas rodoviárias;
- c) Bens de uso compartilhado. Exemplo: edifício-sede da administração de uso compartilhado entre diversas secretarias;
- d) Bens de uso especial compostos por estruturas complexas. Exemplo: sistema de coleta e tratamento de água e esgoto;
- e) Situações relacionadas aos bens públicos cedidos, execução de programas por terceiros, objeto de contratos de concessões, parcerias, consórcios, entre outros casos.

Reconhece-se que esta primeira versão do Guia não será capaz de responder todas as dúvidas ou solucionar todas as situações que surgirão na prática. Contudo, as diretrizes teóricas e práticas aqui apresentadas oferecem o impulso necessário para estimular as instituições públicas a implementarem, de forma efetiva, um sistema de custos, com uma abordagem abrangente e adaptável às diferentes realidades dos entes municipais e estaduais. Sendo necessário, para isso, engajamento da alta administração, capacitação das equipes envolvidas e integração tecnológica, que são fatores cruciais para garantir a efetividade do processo.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2812, 03 mar. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Decreto nº 7.341, de 22 de outubro de 2010. Regulamenta a Lei no 11.952, de 25 de junho de 2009, para dispor sobre a regularização fundiária das áreas urbanas situadas em terras da União no âmbito da Amazônia Legal, definida pela Lei Complementar no 124, de 3 de janeiro de 2007, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 25 out. 2010. <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=7341&ano=2010&data=22/10/2010&ato=f2dlzaq5EMVpWT492>. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 06 nov. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2010.540%2C%20DE%205,Or%C3%A7ament%C3%A1ria%2C%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20Financeira%20e%20Controle. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 05 mai. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2745, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Portaria nº 42, de 15 de fevereiro de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 15 abr. 1999.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 10 ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>. Acesso em: 18 dez. 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. 1 ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2018. Disponível em:



<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-de-custos/2018/26>. Acesso em: 18 dez. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 10 dez. 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 18 dez. 2024.

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2023. ISBN 978-65-5977-501-9.

DIAS, Reinaldo. **Gestão Pública**: aspectos atuais e perspectivas para atualização. São Paulo: Atlas, 2017. ISBN 978-85-97-01337-5.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Perspectives on Cost Accounting for Government**. New York: IFAC, 2000. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>. Acesso em: 18 dez. 2024.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018.

MARTINS, Humberto F. **Uma teoria da fragmentação de políticas públicas**: desenvolvimento e aplicação na análise de três casos de políticas de gestão pública. 2003. Tese (Doutorado em Administração) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3264?show=full>. Acesso em: 14 dez. 2024.

SECCHI, Leonardo; COELHO, Fernando de S.; PIRES, Valdemir. **Políticas Públicas**: Conceitos, Casos Práticos, Questões de Concursos. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2019. ISBN 978-85-221-2896-9.