

***Diálogos Sobre Controle Interno  
Atuação da Controladoria no Controle  
de Custos do Município***

**Professor**

**Dr. João Eudes Bezerra Filho**

**Professor FUCAPE/ES**

**Auditor de Controle Externo do TCE/PE**

**Conselheiro CRC - PE**

## ***Roteiro da Apresentação***

***1. Necessidade de informação de custos no setor público***

***2. Legislação e normas sobre sistema de custos público no Brasil***

***3. Bases para construção do sistema de custos no setor público***

***4. Exemplos de informações de custos no setor público***

***5. Diretrizes para implantação e uso com o acompanhamento do CI***

***6. Debate***

**1. A NECESSIDADE DA INFORMAÇÃO DE  
CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.  
CENÁRIO GERAL.**

**O uso e aperfeiçoamento das informações de custos leva à melhoria do:**

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

## **CENÁRIO ATUAL SIC SP NO BRASIL**

- **Atualmente, além da União, cinco estados brasileiros (Pernambuco, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande Sul e São Paulo) e o Distrito Federal apresentam experiências de desenvolvimento e implantação de sistemas de gestão de custos;**
- **Outros estados já estão com estudos e projetos iniciados, ou em vias de iniciar seus sistemas, contudo não existe nenhum tipo de estudo comparativo (ou pesquisa) que possa apontar os níveis de eficácia, vantagens e desvantagens destas experiências (boas práticas).**

# CENÁRIO ATUAL SIC SP NO BRASIL

- **Aclamações da sociedade, mídia, grupos de interesse e organismos internacionais, por mais transparência e qualidade do gasto público;**
- **A literatura especializada é contumaz em dispor que sem medir os custos dos produtos não há como avaliar a economicidade e eficiência dos gastos;**
- **A partir de 2023 o governo federal começará a receber informações de custos dos estados e municípios, com a implantação do repositório que trata do padrão mínimo de qualidade do SIAFIC (Brasil, 2020).**

**(Bezerra Filho, 2022)**

# ***DIMENSÕES DA GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO***

***Governança Orçamentária (budgetary governance) – abordagem qualitativa.***

**“lida com questões como eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.”**

***Governança Fiscal (fiscal governance) – abordagem quantitativa.***

**“se ocupa de temas como equilíbrio das contas públicas, resultado fiscal, volume e trajetória da dívida pública.”**

# INSTRUMENTOS DE ORÇAMENTAÇÃO NO BRASIL

PLANO DE GOVERNO DO CANDIDATO  
ELEITO (MANDATO 2017-2020)

PPA – MUNICÍPIOS  
2018-2021

LDO  
2018

LDO  
2019

LDO  
2020

LDO  
2021

PATRIMÔNIO

ATIVO

LOA  
2018

LOA  
2019

LOA  
2020

LOA  
2021

PASSIVO

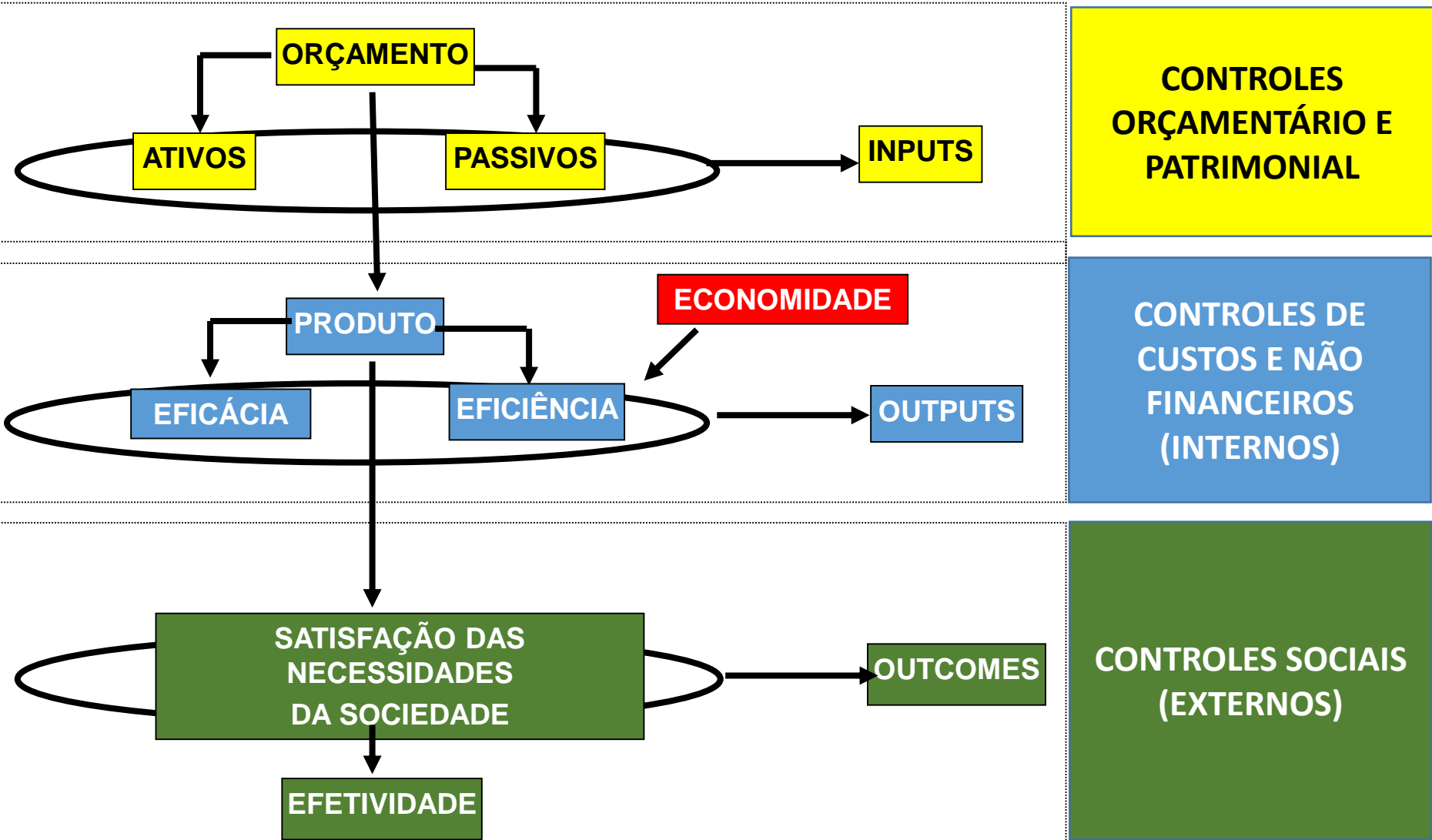
PL ant (+/-) ... (+/-) RP = PL

RP = VPA - VPD

CUSTO POR COMPETÊNCIA



# PG - PPA – LDO – LOA: VISÃO SISTÊMICA



# Exemplo de política pública, custos e INDICADORES

## Serviço de aplicação de vacinas contra o COVID

**Inputs:** vacinas e serviços (pessoal, estrutura física e necessária).

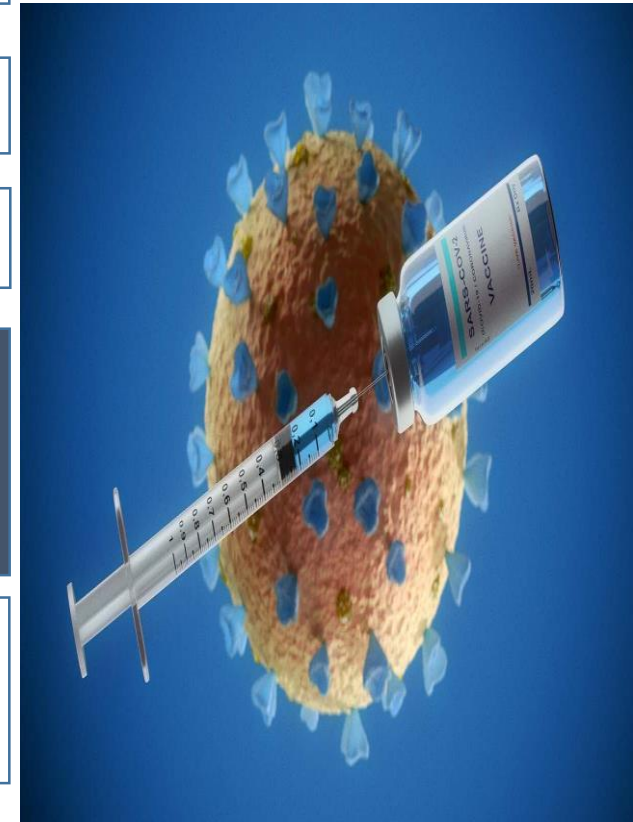
**Outputs:** aplicação da vacina, pelo setor público, no período.

**Outcomes:** redução da incidência da COVID após vacinação.

**Eficiência:** número de vacinas aplicadas X Custos do Serviço  
(está compatível com o valor justo de mercado ou custo padrão estabelecido).

**Eficácia:** alcance das metas de resultados planejados no ano período, em comparação com anos anteriores ou outro parâmetro.

**Efetividade:** redução índice da doença e mortalidade coletividade no médio prazo.



## ***2. LEGISLAÇÃO E NORMAS SOBRE SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO BRASIL***

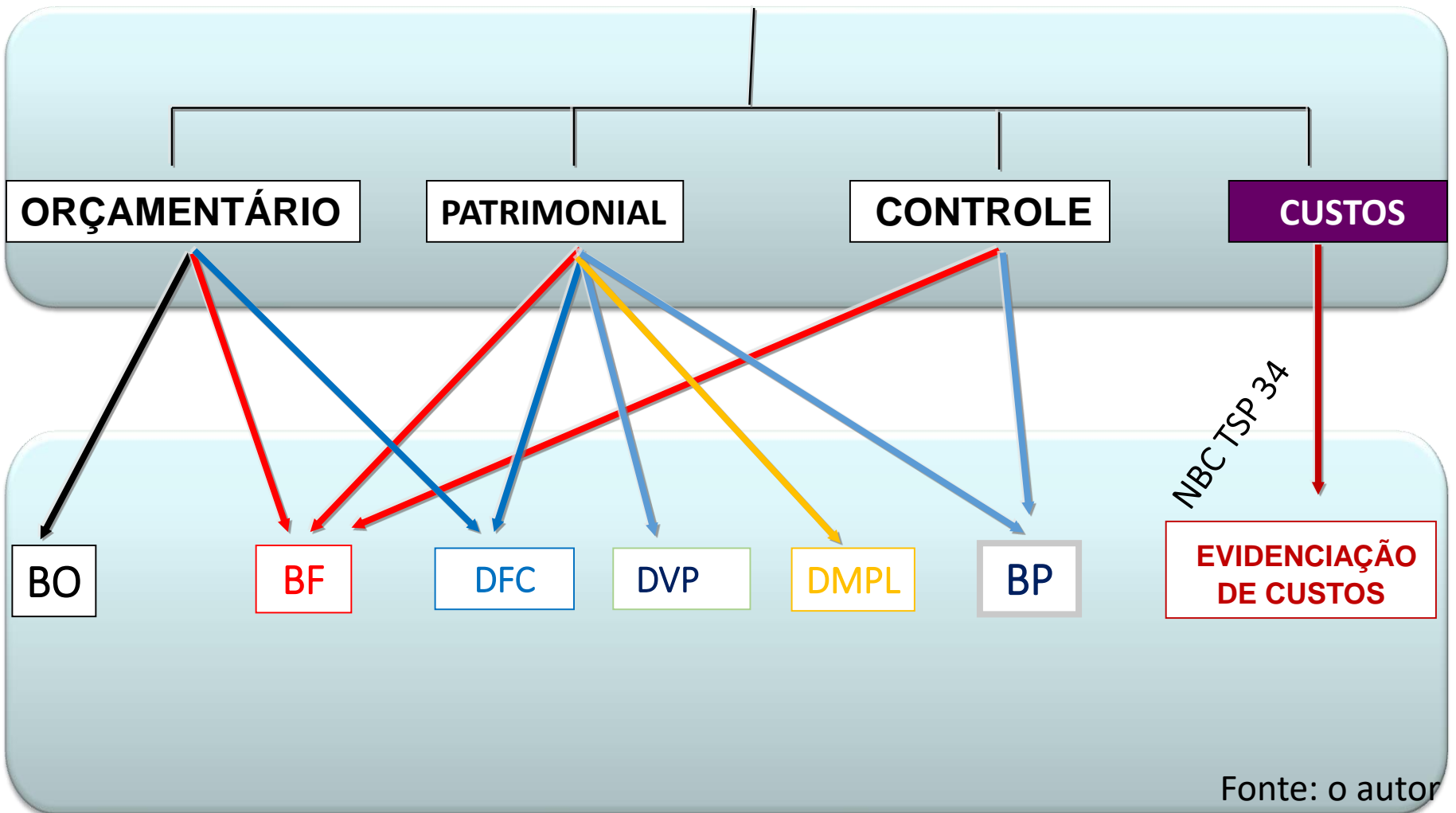
## **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

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

# Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
<a href="#"><u>NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL</u></a>	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
<a href="#"><u>NBC TSP 01</u></a>	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
<a href="#"><u>NBC TSP 02</u></a>	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
<a href="#"><u>NBC TSP 03</u></a>	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
<a href="#"><u>NBC TSP 04</u></a>	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
<a href="#"><u>NBC TSP 05</u></a>	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
<a href="#"><u>NBC TSP 06</u></a>	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
<a href="#"><u>NBC TSP 07</u></a>	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
<a href="#"><u>NBC TSP 08</u></a>	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
<a href="#"><u>NBC TSP 09</u></a>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
<a href="#"><u>NBC TSP 10</u></a>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
<b>NBC T SP 34</b>	<b>-</b>	<b>Custos no Setor Público</b>	<b>não há</b>

# SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL



Fonte: o autor

## SIAFIC

### 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.

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

.....

*V - das informações necessárias à apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública;*

**SIAFIC**  
**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.**

***Art. 4º O Siafic processará e centralizará o registro contábil dos atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio da entidade, sem prejuízo do disposto na legislação aplicável.***

***§ 9º O Siafic permitirá a acumulação dos registros por centros de custos.***

***Art. 18. Os entes federativos deverão observar as disposições deste Decreto a partir de **1º de janeiro de 2023**.***



# GOVERNANÇA – ESTRUTURA DA ENTIDADE



### ***3. BASES PARA CONSTRUÇÃO DO SIC e PARTICIPAÇÃO DO CONTROLE INTERNO***

# DEFINIÇÕES

## (NBC TSP 34)

“**Gasto** é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço”.

“**Investimento** corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.”.

“**Custos** é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.”.

## DEFINIÇÕES (NBC TSP 34)

**Regime de competência:** é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem ...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.

## DEFINIÇÕES (NBC TSP 34)

**Objeto de Custos:** é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão.

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

**1. IDENTIFICAÇÃO DOS CENTROS E/OU OBJETOS DE CUSTOS**

**2. PREMISSAS CONCEITUAIS E PARAMETRIZAÇÕES**

**3. IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLADORES DE CUSTOS**

**4. INTEGRAÇÃO COM SISTEMAS ESTRUTURANTES**

**5. ROTINA OPERACIONAL PARA COLETA E PROCESSAMENTO DOS DADOS**

**6. GERAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS**

# IDENTIFICAÇÃO DOS CENTROS E OBJETOS DE CUSTOS

## 1. SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

1.1. Diretoria de ENSINO FUNDAMENTAL

1.2. Diretoria de ENSINO MÉDIO

1.3. Adm Geral da SE

1.1.1. Gerência de ENSINO FUNDAMENTAL URBANO

1.1.2. Gerência de ENSINO FUNDAMENTAL RURAL

1.1.3. Adm do Ens. Fundamental

CENTRO DE CUSTOS

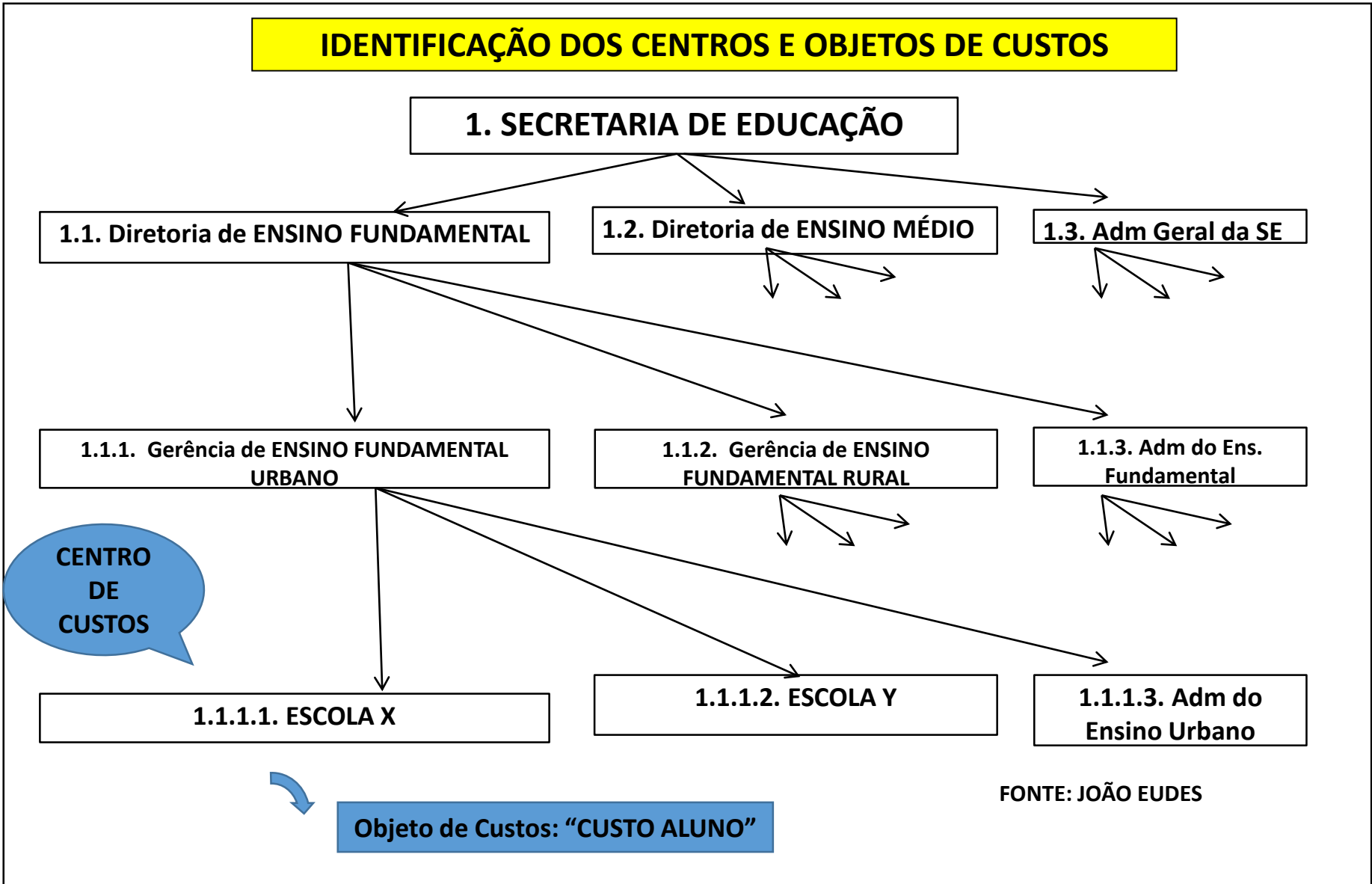
1.1.1.1. ESCOLA X

1.1.1.2. ESCOLA Y

1.1.1.3. Adm do Ensino Urbano

Objeto de Custos: "CUSTO ALUNO"

FONTE: JOÃO EUDES



# ROTINA OPERACIONAL PARA COLETA E PROCESSAMENTO DOS DADOS

**INFORMAÇÃO DO GESTOR DE PESSOAL  
DESPESA COM PESSOAL DO MÊS,  
POR COMPETÊNCIA**



**PARA SUBSISTEMA DE CUSTOS**



**PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL**

**1. SECRETARIA DE EDUCAÇÃO**

<b>FOLHA BRUTA</b>	<b>900.000,00</b>
<b>ENCARGOS</b>	<b>200.000,00</b>
<b>13º DO MÊS</b>	<b>75.000,00</b>
<b>FÉRIAS DO MÊS</b>	<b>25.000,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.200.000,00</b>



**LANÇAMENTO:**

**D – 3.... VPD (despesa com pessoal)**

**C – 2.....Pessoal a Pagar (F ou P)**

**Pela despesa de pessoal do mês...1.200.000,00**

**1. SECRETARIA DE EDUCAÇÃO: CUSTO DIRETO  
1.200.000,00**

**1.1. ENSINO FUNDAMENTAL 600.000,00**

**1.2. ENSINO MÉDIO 400.000,00**

**1.3. CUSTO INDIRETO\* 200.000,00**

**TOTAL 1.200.000,00**

**1.1. ENSINO FUNDAMENTAL - SIC  
POR OBJETOS DE CUSTOS**

**1.1.1. ENSINO URBANO 250.000,00**

**1.1.2. ENSINO RURAL 200.000,00**

**1.1.3. CUSTO INDIRETO\* 150.000,00**

**TOTAL 600.000,00**

**1.1.1. ENSINO URBANO - SIC  
POR OBJETOS DE CUSTOS**

**1.1.1.1. ESCOLA X 110.000,00**

**1.1.1.2. ESCOLA Y 115.000,00**

**1.1.1.3. CUSTO INDIRETO\* 25.000,00**

**TOTAL 250.000,00**

\* Obs. o custo indireto não será rateado para fins dos propósitos deste trabalho.



***4. EXEMPLOS E CASE DO USO DE  
INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR  
PÚBLICO.***

# JULGAMENTO DE CONTAS: CENÁRIO ATUAL

## Gastos X Custos na Educação e Saúde

PROCESSO T.C. Nº .....

SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM 29/03/2020

PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE .....(EXERCÍCIO DE .....

ACÓRDÃO T.C. Nº ...../20

*CONSIDERANDO que o percentual de recursos aplicados na educação foi de 24,2%, caracterizando infração ao Art. 212 da CF;*

GASTO

*CONSIDERANDO que o custo por aluno, formado no ensino básico do município, está compatível com os parâmetros de eficiência e qualidade estabelecidos Ministério da Educação;*

CUSTOS???

**Julgar REGULARES, COM RESSALVAS OU IRREGULARES as contas dos gestores da Prefeitura Municipal de....., relativas ao exercício financeiro de 2019.**

# JULGAMENTO DE CONTAS: CENÁRIO ATUAL

## Gastos X Custos na Educação e Saúde

PROCESSO T.C. Nº .....

SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM 29/03/2020

PRESTAÇÃO DE CONTAS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE .....(EXERCÍCIO DE .....

ACÓRDÃO T.C. Nº ...../29

*CONSIDERANDO que o percentual de recursos aplicados na educação foi de 27%, caracterizando infração ao Art. 212 da CF;*

GASTO

CUSTOS???

*CONSIDERANDO que o custo por aluno, formado no ensino básico do município, NÃO está compatível com os parâmetros de eficiência e qualidade estabelecidos Ministério da Educação;*

**Julgar REGULARES, COM RESSALVAS OU IRREGULARES as contas dos gestores da Prefeitura Municipal de....., relativas ao exercício financeiro de 2019.**

# **A APLICAÇÃO NAS ESCOLAS PÚBLICAS NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**CONSOLIDAÇÃO DOS CUSTOS:**

<b>(I) MAT. CONSUMO (material de limpeza e escritório)</b>	<b>313.000,00</b>
<b>(II) VENC. PESSOAL CIVIL (vencimentos, encargos patronais, férias, décimo terceiro, auxílios, bônus, etc.)</b>	<b>945.000,00</b>
<b>(III) OUTROS SERVIÇOS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS (contratos, serviços, transporte escolar, luz, água, telefone, etc.)</b>	<b>29.000,00</b>
<b>(IV) DEPRECIAÇÃO DE PATRIMÔNIO TANGÍVEL E INTAGÍVEL (bens móveis e imóveis)</b>	<b>87.000,00</b>
<b><i>CUSTO DA ESCOLA NO ANO</i></b>	<b>1.374.000,00</b>

**ESCOLA MUNICIPAL X – EXERCÍCIO 2017**

<b>BANCO DE VARIÁVEIS PARA ANÁLISES:</b>	
Nº DE ALUNOS:	400
Nº DE PROFESSORES EFETIVOS:	15
Nº DE PROFESSORES CONTRATADOS:	7
Nº DE PROFESSORES À DISPOSIÇÃO:	0
Nº DE SERVIDORES ADM EFETIVOS:	12
Nº DE SERVIDORES ADM CONTRATADOS:	8
Nº DE SERVIDORES ADM À DISPOSIÇÃO:	
Nº DIRETO + COORDENADORES + PEDAGOGOS:	3
Nº MERENDEIRAS:	3
ÍNDICE DESISTÊNCIA	20%
INDICE APROVAÇÃO	85%
NOTA IDEB:	3
CUSTO DE OPORTUNIDADE /aluno	R\$ 4.800/ANO/ALUNO

**ANÁLISES**

<b>CUSTO DA ESCOLA EM 2017</b>	<b>1.374.000,00</b>
CUSTO ALUNO/ANO	3.435,00
CUSTO ALUNO/MÊS	286,25
CUSTO ALUNO DESISTENTE/ANO	687,00
RELAÇÃO CUSTO ALUNO / IDEB / ANO	1.145,00
RESULTADO ECONÔMICO / ANO	1.365,00
RESULTADO ECONÔMICO / MÊS	113,75

ETC.

**VARIÁVEL CUSTOS**  
**POSSIBILITA**  
**ANÁLISE MÚLTIPLAS**

# ***O SISTEMA DE CUSTOS DO ESTADO DE PERNAMBUCO***

***(PILOTO)***

# **SISTEMA DE CUSTOS DE PE OFICINA COM OS EXPRESSOS CIDADÃOS – ESTADO PE**

<b>Expresso</b>	<b>Custo da Atividade</b>	<b>Volume de Atendimento</b>	<b>Custo do Produto</b>
Cordeiro	511.871,55	42.287	12,10
Olinda	483.155,05	25.285	19,11
Pina	402.708,73	26.046	15,46
<b>Caruaru</b>	<b>288.940,02</b>	<b>11.258</b>	<b>25,67</b>
Garanhuns	278.772,15	17.438	15,99
Boa Vista	272.735,95	11.714	23,28
<b>Petrolina</b>	<b>248.893,00</b>	<b>26.483</b>	<b>9,40</b>

## **PRINCIPAIS PRODUTOS DOS EXPRESSOS CIDADÃOS:**

- Emissão de Carteira de Identidade;
- Emissão de Carteira de Motorista;
- Emissão de Carteira de Trabalho;
- Orientação Seguro Desemprego;
- Intermediação de Mão de Obra, entre outros.



***Aplicação de Custos a partir da produtividade das  
Secretaria de Educação, Saúde e Assistência do município  
de Palmas – TO.***

***5. Diretrizes para implantação e uso  
com o acompanhamento do Controle  
Interno***

# **Diretrizes e orientações de melhores práticas para implantação e uso de Sistemas de Custos nos estados brasileiros**

## **1º) ESTÁGIO: PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

**Discussão dos benefícios da informação de custos e patrocínio político da alta administração**

**Composição do grupo SIC (órgão central)**

**O SIC no planejamento estratégico do Ente**

**Tecnológica do SIC**

**Recursos financeiros para implantação do SIC**

## **2º) ESTÁGIO: SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO (OBJETIFICAÇÃO)**

**Diretrizes conceituais sugeridas**

**Influência da Contabilidade**

**Resistência à mudança**

**Treinamento e capacitação**

**Interação entre  
sistemas estruturantes**

**Diretrizes e orientações de melhores práticas para implantação e uso de Sistemas de Custos nos estados brasileiros (artigo ainda não publicado)**  
João Eudes Bezerra Filho, FUCAPE Business School e Victor Holanda (UFRN)

### **3º) ESTÁGIO: INSTITUCIONALIZAÇÃO (SEDIMENTAÇÃO)**

**Manter a cultura e maturidade do SIC**

**Influência dos Tribunais de Contas é importante**

**Informações sob o foco do usuário da informação.**



# DEBATE

# NOSSO E-MAIL

[joao@fucape.br](mailto:joao@fucape.br)