

2ª EDIÇÃO

**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

CONSULTA PÚBLICA



 (27)3334-7600

 [www.tcees.tc.br](http://www.tcees.tc.br)



**TRIBUNAL DE CONTAS  
DO ESTADO DO  
ESPÍRITO SANTO**



# **GUIA DE ORIENTAÇÃO PARA IMPLEMENTAÇÃO E USO DE SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

CONSULTA PÚBLICA



## **FICHA TÉCNICA**

CONSULTA PÚBLICA



## Apresentação

A gestão pública moderna exige cada vez mais **transparência, eficiência e efetividade** na utilização dos recursos públicos. Nesse cenário, a informação de custos assume papel estratégico, permitindo que gestores e órgãos de controle compreendam não apenas quanto foi gasto, mas também **como e em que condições os recursos foram aplicados**.

A primeira edição deste Guia nasceu da necessidade de consolidar orientações sobre custos no setor público, tendo como referência os principais instrumentos normativos disponíveis naquele momento, em especial as **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP)** e o **Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC)**. Seu propósito inicial foi oferecer aos jurisdicionados do **Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES)** um conjunto de diretrizes teóricas e práticas que apoiassem a geração de informações de custos de forma padronizada e confiável, permitindo sua utilização para uma gestão pública mais responsável e fundamentada.

Nesta segunda edição, o Guia foi atualizado e aprimorado, incorporando avanços no **método de apropriação de custos aplicados a programas e políticas públicas**, os quais foram **unificados**, bem como, ampliando e detalhando os seus **anexos**, de modo a oferecer aos gestores e servidores suporte técnico ainda mais qualificado.

Ao longo das últimas décadas, diferentes instrumentos normativos e institucionais reforçaram a necessidade de se adotar sistemas de custos no setor público brasileiro. Esse movimento reflete um **processo de amadurecimento da governança pública**, que passou a valorizar a mensuração não apenas de receitas e despesas, mas também da **eficiência, eficácia e efetividade do gasto público**.

Esse Guia, portanto, insere-se nesse contexto mais amplo de transformação. Sua função é **conectar teoria e prática**, oferecendo uma base de conhecimento consistente, mas ao mesmo tempo acessível, que permita aos jurisdicionados e demais interessados compreenderem o valor da informação de custos e aplicá-la na rotina da gestão.

É importante destacar que a informação de custos:

- **fortalece a tomada de decisão**, oferecendo dados concretos sobre a utilização dos recursos;
- **aprimora o planejamento e a avaliação de políticas públicas**, possibilitando mensurar resultados em relação aos recursos empregados;
- **amplia a transparência e a accountability**, contribuindo para a confiança da sociedade na gestão governamental;
- **apoia o controle interno e externo**, fornecendo elementos para análises mais detalhadas sobre eficiência e qualidade do gasto.



Assim, este Guia tem como missão **apoiar gestores e servidores públicos na institucionalização de sistemas de custos**, promovendo uma cultura administrativa mais orientada por resultados e alinhada às exigências legais e sociais contemporâneas.

Em síntese, trata-se de um instrumento pedagógico e prático com o propósito de **estimular a melhoria contínua da gestão pública** no Espírito Santo e servir de referência para o fortalecimento da governança em todo o setor público.

CONSULTA PÚBLICA



## Sumário

Objetivos.....	8
2. Fundamentos.....	10
3. Custos no setor público.....	11
4. Terminologias e conceitos relevantes em custos.....	14
4.1 Fundamentos gerais de custos.....	14
4.2 Critérios de classificação e mensuração.....	15
4.3 Estruturas de gestão e sistemas.....	16
4.4 Aplicações no setor público.....	17
5. Sistema de custos.....	19
5.1 Iniciativas a serem adotadas para preparação de um sistema de custos.....	22
6. Gerenciamento de custos.....	25
6.1 Objetos de custos.....	26
6.1.1 Modelagem orgânica.....	26
6.1.2 Modelagem políticas públicas.....	26
6.2 Sistema de acumulação.....	27
6.3 Método de custeio.....	28
6.3.1 Classificação dos métodos de custeio.....	28
6.3.2 Seleção do método de custeio.....	29
6.4 Bases de mensuração.....	31
6.4.1 Variações Patrimoniais Diminutivas: Depreciação, Amortização e Exaustão.....	32
6.5 Regime de apuração.....	34



6.6 Considerações finais sobre o modelo de gerenciamento de custos.....	36
7. Estruturas padronizadas.....	37
7.1 Estrutura de acumuladores de custos.....	38
7.2 Codificação dos objetos de custos.....	41
7.2.1 Atributos modelagem orgânica.....	43
7.2.2 Atributos modelagem políticas públicas.....	45
8. Metodologia para acumulação dos custos aos objetos.....	49
8.1 Fato gerador do custo.....	49
8.2 Fluxo metodológico da acumulação de custos.....	50
8.3 Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos.....	52
9. Indicadores de desempenho.....	54
9.1 Construção de indicadores.....	54
9.2 Uso de variáveis físicas.....	56
10. Ferramenta informacional.....	58
11. Conclusões.....	60
ANEXO 1 - Estrutura de Acumuladores de Custos.....	61
ANEXO 2 - Classificação por Poder ou Órgão.....	65
ANEXO 3 - Tabela de Variáveis.....	65
ANEXO 4 - Estrutura de Políticas e Programas.....	66
ANEXO 5 - Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos.....	71
APÊNDICE 01 – Aplicações práticas.....	70
Referências bibliográficas.....	103



## 1. Objetivos

Os Tribunais de Contas desempenham papel essencial no controle e na fiscalização dos recursos públicos, garantindo conformidade legal e promovendo transparência. Estimular a produção de informações de custos é, nesse contexto, uma estratégia fundamental para aprimorar a qualidade da gestão pública.

A adoção de um sistema de custos permite:

- conhecer os gastos envolvidos na prestação de serviços à sociedade;
- analisar a relação entre custos e resultados obtidos;
- avaliar a eficiência, eficácia e economicidade de políticas e serviços;
- planejar de forma mais precisa o uso futuro dos recursos públicos;
- fortalecer a transparência e a confiança da sociedade na administração.

Adequadamente utilizadas, as informações de custos cumprem três funções essenciais e complementares:

1. **Apoiar os gestores na tomada de decisão**, assegurando melhor utilização dos recursos e maior eficiência na gestão;
2. **Fortalecer o processo de planejamento**, fornecendo dados concretos que orientam a definição de prioridades, metas e estratégias de ação governamental;
3. **Aumentar a transparência e a accountability**, reforçando a legitimidade da gestão pública perante a sociedade.

Sob essa ótica, o presente Guia busca contribuir com a administração pública, oferecendo um roteiro prático para a implementação de sistemas de custos capazes de atender às especificidades e necessidades de cada instituição, mantendo a coerência com os princípios e diretrizes gerais definidos pelas normas vigentes.

Reconhece-se, entretanto, que a atuação dos Tribunais de Contas, no exercício do controle externo sobre as administrações públicas no Estado moderno, não deve se restringir à análise da conformidade financeira e contábil: é imprescindível avaliar os resultados alcançados pela execução orçamentária sob a ótica da eficiência, efetividade e qualidade do gasto público.

Nesse contexto, o objetivo central deste Guia é **contribuir com a administração pública**, oferecendo um roteiro abrangente e prático para a implementação de sistemas de custos padronizados, capazes de atender às especificidades de cada instituição e, ao mesmo tempo, assegurar a geração de informações comparáveis, consistentes e alinhadas às normas vigentes, de modo a **subsidiar as atividades do controle externo** na fiscalização da gestão pública.

O presente Guia destina-se, prioritariamente, aos órgãos da administração direta e indireta dos governos estadual e municipais do Espírito Santo, e tem como finalidades principais:



- orientar a implementação de sistemas de custos que produzam informações padronizadas;
- estimular práticas que melhorem a qualidade do gasto público;
- definir padrões de evidenciação das informações de custos para subsidiar o controle externo;
- possibilitar a análise custo-benefício e a comparabilidade dos resultados.

As orientações do Guia visam atender aos interesses do Tribunal de Contas em suas atividades de controle, sem impedir que os entes públicos adotem, de forma complementar, metodologias gerenciais próprias. Para fins de prestação de contas, o TCE-ES poderá exigir o envio ou a disponibilização das informações de custos nos padrões definidos neste Guia, viabilizando avaliação comparada e fundamentada.

CONSULTA PÚBLICA



## 2. Fundamentos

A obrigatoriedade de apuração de custos no setor público brasileiro remonta à **Lei Federal nº 4.320/64**, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro. Seu artigo 22 já previa a apresentação de informações de custos na proposta orçamentária, e o artigo 99 determinava contabilidade especial para os serviços públicos industriais.

Posteriormente, o **Decreto-Lei nº 200/67** expandiu essa exigência para todos os serviços públicos no âmbito federal, reforçando a contabilidade como meio de evidenciar resultados de gestão.

No cenário internacional, a **Federação Internacional de Contadores (IFAC)** publicou, em 2000, o estudo *Perspectives on Cost Accounting for Government*, que incentivou governos a implementar sistemas de custos como suporte à transparência e à eficiência administrativa.

No Brasil, a **Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)** consolidou a exigência de sistemas de custos, vinculando-os ao planejamento, à execução e ao controle da gestão pública.

Para fortalecer essa prática, o **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)** publicou, em 2011, a NBC T 16.11, posteriormente substituída pela **NBC TSP 34 (2024)**, que trouxe uma abordagem mais moderna, integrando custos não apenas ao aspecto financeiro, mas também à eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental.

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, atento a essa realidade, também regulamentou a obrigatoriedade de adoção de providências voltadas à preparação e implementação de sistemas de custos pelo Estado e pelos Municípios capixabas. Essa determinação foi formalizada por meio da Instrução Normativa TC 36/2016, que estabeleceu prazos específicos para o cumprimento dessa exigência.

Dessa forma, observa-se que existe hoje um sólido arcabouço normativo que impõe a implementação de sistemas de custos no setor público brasileiro. Assim, além de reconhecer a relevância e os benefícios dessa prática, conforme discutido no capítulo anterior, trata-se de um dever legal explícito, cuja observância é indispensável para o fortalecimento da gestão pública.



### **3. Custos no setor público**

O setor público brasileiro 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).

Como sabemos, nossos modelos administrativos passaram por um processo evolutivo. Iniciou com o modelo patrimonialista, dominante no Brasil durante o período colonial e imperial, passando pelo modelo burocrático, que surgiu na década de 1930, durante a Era Vargas, como uma reação às práticas patrimonialistas e com o objetivo de profissionalizar e modernizar o aparelho estatal, e chegando ao modelo gerencial, que surgiu como uma resposta à rigidez e à ineficiência do modelo burocrático, sendo implementado no Brasil a partir do Decreto-lei nº 200, em 1967, e consolidado com as reformas administrativas posteriores.

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.

A contabilidade e a geração das informações de custos do setor público inserem-se nesse contexto de profunda transformação na administração do Estado brasileiro, ficando mais fácil sua compreensão a partir do conhecimento do caminho trilhado pela gestão pública no país, marcado pelas transições entre os modelos patrimonialista, burocrático e gerencial.

À medida que o setor público evoluiu, 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.

Ao observarmos o cenário contemporâneo, especialmente no âmbito do governo federal — e considerando todo o arcabouço normativo tratado no capítulo anterior — nota-se que avanços relevantes foram obtidos no campo da gestão de custos com a criação, em 2011, do Sistema de Custos do Governo Federal. Esse instrumento foi concebido com a finalidade de oferecer informações qualificadas capazes de subsidiar decisões governamentais, assegurando uma alocação mais eficiente dos recursos públicos. Além disso, busca criar condições para a melhoria da qualidade do gasto estatal, evidenciando de forma transparente os custos associados aos



programas e às diferentes unidades da administração pública federal, conforme estabelecido na Portaria STN nº 157/2011.

A partir dessa iniciativa, o governo federal avançou na estruturação de instrumentos complementares. Destaca-se a instituição, pela Portaria STN nº 716/2011, do Sistema de Informações de Custos (SIC), concebido como plataforma oficial de coleta, acompanhamento e análise dos custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal. Sua finalidade central é apoiar os gestores no processo decisório, oferecendo subsídios para avaliações mais precisas sobre eficiência e efetividade do gasto público.

Nesse mesmo movimento, foram elaborados manuais técnicos de referência, como o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (1ª edição em 2018, Portaria STN nº 518/2018) e a versão atualizada em 2025 (Portaria STN nº 454/2025). Ambos reforçam a importância de difundir, no serviço público federal, a cultura da gestão de custos, consolidando sua aplicação como instrumento de governança.

Complementando esse esforço, destaca-se a criação do Portal de Custos do Tesouro Nacional, que reúne metodologias, relatórios e ferramentas práticas voltadas à gestão, ampliando a transparência e facilitando a utilização das informações por gestores e pela sociedade. Soma-se a esse conjunto a publicação dos relatórios Foco em Custos, que oferecem uma visão consolidada dos custos do Governo Federal e apresentam rankings de desempenho relacionados à qualidade das informações de custos, estimulando os órgãos públicos a adotarem práticas mais consistentes nessa área.

Outro marco importante é o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal (MGC), concebido para apoiar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, orientar a escolha de sistemas de informação e definir funções e responsabilidades organizacionais em cada órgão ou entidade da Administração Pública Federal. Esse manual encontra-se alinhado às diretrizes e padrões da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, reforçando a padronização e a consistência técnica no tratamento do tema.

Além desses instrumentos, o Governo Federal, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, vem promovendo diversas iniciativas complementares, como a publicação de artigos e estudos, a disponibilização de vídeos tutoriais e a oferta de consultoria técnica para apoiar órgãos e entidades na construção de modelos de custos personalizados, fortalecendo assim a cultura de gestão de custos no setor público.

Nos níveis estadual e municipal, entretanto, a institucionalização de sistemas de custos ainda enfrenta limitações significativas. Em muitos casos, a carência de infraestrutura tecnológica, a falta de profissionais qualificados e a resistência cultural à mudança dificultam a adoção de instrumentos gerenciais mais modernos. Essa realidade restringe o potencial da contabilidade de custos como suporte efetivo à tomada de decisões, comprometendo a eficiência na alocação dos recursos públicos. Para superar tais entraves, torna-se indispensável investir em tecnologia, capacitação e na construção de uma cultura administrativa orientada por resultados e pela transparência.



Além disso, a troca de experiências entre entes federativos, o incentivo de órgãos de controle e a participação de instituições acadêmicas podem desempenhar papel decisivo na disseminação de boas práticas e na padronização metodológica.

Nesse cenário, ganha relevância o papel das instâncias de controle externo e das entidades representativas da classe contábil, que vêm atuando como catalisadores da difusão do conhecimento e do fortalecimento da cultura de custos no setor público. Fóruns especializados, como o Congresso Brasileiro de Custos (CBC) e o Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público (SBCASP), têm reiterado que a informação de custos não deve ser restrita a uma mera exigência normativa, mas deve ser incorporada como um recurso estratégico indispensável à boa governança e à accountability. Ao reunir pesquisadores, gestores e profissionais da área, esses eventos contribuem para a construção de uma agenda comum que articula teoria e prática, promovendo debates sobre metodologias, desafios e inovações no campo da contabilidade aplicada ao setor público.

A iniciativa do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, ao editar o presente Guia, insere-se nesse esforço coletivo de valorização e disseminação da informação de custos. Trata-se de um instrumento orientador que, além de oferecer referências técnicas, busca estimular gestores públicos a compreenderem os custos como elemento central na formulação, execução e avaliação das políticas públicas.

Mais do que um compêndio de normas ou procedimentos, o Guia se propõe a ser uma ferramenta prática para apoiar a estruturação de um sistema de custos que contribua para a tomada de decisão, o aprimoramento da alocação de recursos e o fomento da cultura de transparência, contribuindo para que a administração pública alcance níveis mais elevados de eficiência, eficácia e legitimidade perante a sociedade.



## 4. Terminologias e conceitos relevantes em custos

A compreensão adequada dos custos no setor público exige o emprego de terminologias específicas e uniformes, de modo a garantir clareza conceitual e consistência na sua utilização. A adoção de definições consolidadas é essencial não apenas para a produção e interpretação das informações contábeis, mas também para assegurar a comparabilidade dos dados entre diferentes órgãos e entidades da Administração Pública.

Nesse sentido, este capítulo reúne os principais conceitos e terminologias que servirão de base para a aplicação prática do Guia.

A construção desse referencial conceitual fundamenta-se, prioritariamente, nas **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBCTSP)**, em especial na NBC TSP 34 – *Custos no Setor Público*. Além disso, foram incorporadas definições extraídas da legislação vigente, do **Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC)** e da doutrina especializada, bem como de normativos e orientações estabelecidos pelo **Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**, no exercício de suas atribuições de controle.

O objetivo é oferecer ao leitor uma visão sistematizada das terminologias aplicáveis, reduzindo ambiguidades e consolidando uma linguagem técnica comum.

Assim, espera-se que os conceitos aqui apresentados possam orientar tanto os profissionais da contabilidade quanto os gestores públicos, servindo de referência para a adequada implementação de sistemas de custos, para a análise crítica das informações geradas e para a promoção de uma gestão pública mais eficiente, transparente e orientada a resultados.

A organização segue uma lógica de apresentação que parte dos fundamentos gerais, evolui para critérios de classificação e mensuração, aborda as estruturas de gestão e sistemas, e, por fim, contempla conceitos específicos aplicados ao setor público.

### 4.1 Fundamentos gerais de custos

- **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. *(NBCTSP 34)*
- **Gasto** – dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço. *(NBCTSP 34)*
- **Desembolso** – pagamento resultante de um gasto. *(NBCTSP 34)*
- **Investimento** – bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados. *(NBCTSP 34)*



- **Custo** – consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços. *(NBCTSP 34)*
- **Perda** – consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, que não contribui para a geração de bens e serviços. *(NBCTSP 34)*

## 4.2 Critérios de classificação e mensuração

- **Custo direto** – custo identificado e apropriado de forma objetiva ao objeto de custo. *(NBCTSP 34)*
- **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 ou bases de rateio razoáveis e consistentes. *(NBCTSP 34)*
- **Custo fixo** – custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade. *(NBCTSP 34)*
- **Custo variável** – custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços. *(NBCTSP 34)*
- **Custo controlável** – representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos. *(NBCTSP 34)*
- **Custo não controlável** – representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico. *(NBCTSP 34)*
- **Custo de suporte** – custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas. *(NBCTSP 34)*
- **Custo finalístico** – 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. *(NBCTSP 34)*
- **Custo padrão** – quando se pretende obter o custo alvo, devendo indicar um custo parametrizado de produção de determinado bem ou serviço que deverá ser perseguido. *(MIC 2ª Edição)*
- **Custo histórico** – custos registrados com base nos valores efetivamente incorridos à época de sua incidência. *(MIC 2ª Edição)*
- **Custo médio** – resultado da divisão do custo total pelo número de unidades produzidas ou serviços prestados.



- **Apropriação de Custos Diretos / Alocação de Indiretos** – reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custeio previamente definido. *(MIC 2ª Edição)*
- **Direcionador de Custo** – indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos. *(NBCTSP 34)*
- **Regime de Competência** – são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. *(NBCTSP 34)*

### 4.3 Estruturas de gestão e sistemas

- **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. *(NBCTSP 34)*
- **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. *(NBCTSP 34)*
  - **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. *(NBCTSP 34)*
  - **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. *(NBCTSP 34)*
- **Unidade de custo** – 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.
- **Centro de custo** – unidade mínima de acumulação de custos, tanto diretos como indiretos, onde são identificados o consumo efetivo do recurso e o beneficiário imediato do gasto.
- **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.
- **Modelo de gerenciamento de custos** – conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custos, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos. *(NBCTSP 34)*



- **Base regular** – aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente. (NBCTSP 34)
- **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). (NBCTSP 34)
- **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. (NBCTSP 34)
  - **Sistema de acumulação contínua** – sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período. (NBCTSP 34)
  - **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. (NBCTSP 34)
- **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. (NBCTSP 34)
- **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. (NBCTSP 34)
- **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. (Decreto Federal nº 10.540/2020)
- **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. (Decreto Federal nº 10.540/2020)

#### 4.4 Aplicações no setor público

- **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. (MCASP 10ª Ed.)

- **Ação** – operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. (MCASP 10ª Ed.)
- **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. (NBCTSP 34)
- **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. (NBCTSP 34)
- **Eficiência, Eficácia e Efetividade** – critérios de avaliação relacionados, respectivamente, ao uso racional dos recursos, ao alcance dos objetivos e ao impacto das políticas públicas, sendo: (NBASP 3910)
  - Eficiência: Quando resultados iguais ou semelhantes em termos de quantidade, qualidade e prazo de entrega podem ser alcançados com menos recursos.
  - Eficácia: diz respeito ao grau de alcance das metas programadas em um determinado período, independentemente dos custos implicados.
  - Efetividade: diz respeito à extensão na qual os objetivos das políticas públicas têm sido alcançados, em termos de produtos gerados. Refere-se à relação entre metas ou objetivos de um lado, e os resultados de outro.
- **Análise Custo-Benefício / Custo-Efetividade** – metodologias para avaliar alternativas de aplicação de recursos públicos, combinando os elementos eficiência com efetividade.
- **Equipamento Público** – conjunto de ativos<sup>1</sup> que integram instalações e espaços físicos delimitados<sup>2</sup>, com potencial para a geração de serviços públicos mensuráveis<sup>3</sup>. (ex.: escolas, hospitais, unidades de saúde, praças, centros culturais).

---

<sup>1</sup> Ativo: recursos controlados no presente como resultado de eventos passados (BRASIL, 2023).

<sup>2</sup> Abrangência.

<sup>3</sup> 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.



## 5. 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 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 e otimizando a execução dos orçamentos.

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, 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.

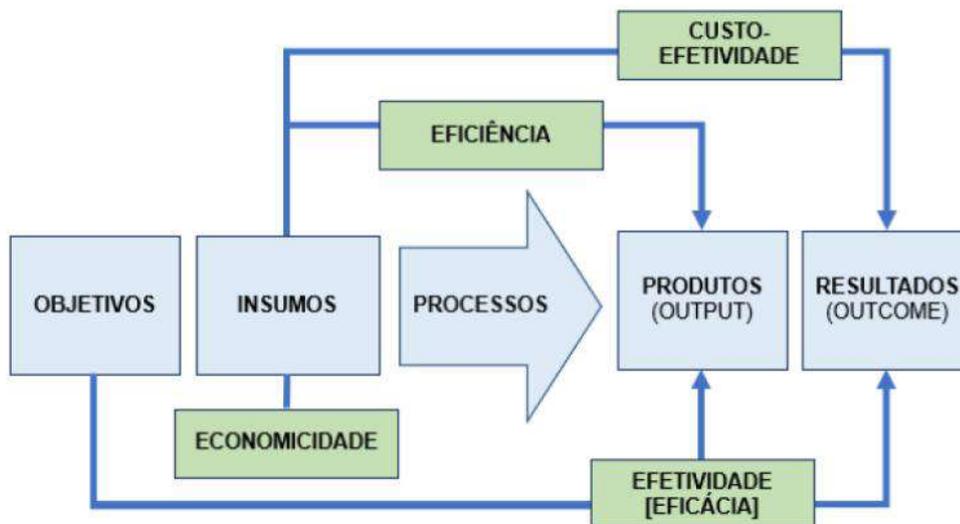
Sob a perspectiva do controle externo, a avaliação da **economicidade, eficiência e efetividade** na execução dos orçamentos constitui-se em uma das atividades centrais — senão a mais relevante — dos órgãos de controle.

De acordo com a NBASP 3910, “a auditoria operacional realizada pelas EFS é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.”

A figura a seguir, extraída da própria NBASP, evidencia que a **eficiência** está diretamente associada à utilização dos recursos para obtenção de produtos. Assim, uma avaliação de resultados sob a ótica econômica requer o conhecimento dos **custos dos insumos** empregados na produção dos bens ou serviços decorrentes de uma intervenção governamental. Nos termos da norma, “resultados referem-se aos efeitos prováveis ou alcançados a partir dos produtos de uma intervenção.”



Figura 1



O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Instrução Normativa nº 84/2020, estabeleceu as normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e demais responsáveis pela administração pública federal, com vistas ao julgamento pelo próprio Tribunal.

Nesse normativo, o TCU, ao elencar os princípios que devem orientar a elaboração e a divulgação das prestações de contas pelas Unidades Prestadoras de Contas (UPC) a ele jurisdicionadas, introduziu o princípio da “conectividade da informação”, segundo o qual “as informações devem mostrar uma visão integrada da inter-relação entre os resultados alcançados, a estratégia de alocação dos recursos e os objetivos estratégicos definidos para o exercício; e da inter-relação e da dependência entre os fatores que afetam a capacidade de a UPC alcançar os seus objetivos ao longo do tempo.”

Ao especificar os documentos que devem compor as prestações de contas, a referida norma determina a inclusão de informações sobre:

- a) os objetivos, metas e indicadores de desempenho definidos para o exercício e os respectivos resultados alcançados, demonstrando sua vinculação aos objetivos estratégicos e à missão institucional da UPC, bem como, quando aplicável, ao Plano Plurianual (PPA) e aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior; e
- b) o valor público expresso em termos de produtos e resultados gerados, preservados ou entregues no exercício, incluindo a capacidade de continuidade em exercícios futuros.

Complementarmente, o TCU vem publicando guias para a elaboração do Relatório de Gestão no formato de Relato Integrado.

Em sua terceira edição (2020), o guia orienta que a evidenciação dos resultados e do desempenho da gestão deve contemplar “os resultados alcançados no exercício com vinculação à missão institucional e aos objetivos estratégicos e, se for o caso, ao PPA e aos planos nacionais e setoriais do governo e dos órgãos de governança superior, por meio de utilização de indicadores de metas de resultados, de uso de recursos e de eficiência [...]”. (grifo nosso)



Além disso, recomenda que o relatório apresente a “demonstração dos custos da UPC no exercício para os principais produtos e resultados alcançados, evidenciados, conforme apropriado, por áreas de gestão, recursos e insumos consumidos.”(grifo nosso)

Percebe-se, portanto, que a prestação de contas deve disponibilizar informações que possibilitem ao controle externo realizar uma avaliação voltada à eficiência da execução orçamentária, com enfoque na relação custo-efetividade das ações governamentais.

O sistema de custos, conforme já conceituado, constitui-se em uma base estruturada de modo a propiciar o modelo de gerenciamento de custos (metodologia), o sistema de informação de custos (ferramenta informacional) e a definição de funções e responsabilidades organizacionais (estruturação organizacional). Seu objetivo principal é fornecer informações de custos como instrumento de governança pública, de modo a subsidiar decisões sobre alocação de recursos e a promover a melhoria da qualidade do gasto público.

A Figura 2, a seguir, ilustra as três dimensões estruturantes de um sistema de custos:

**Figura 2**



No âmbito do controle externo, entretanto, esse sistema deve funcionar como instrumento de geração de informações que permita aos Tribunais de Contas conhecer os custos incorridos nas atividades estatais, possibilitando a avaliação da qualidade e da eficiência do gasto público.

Para que isso ocorra de forma efetiva, é imprescindível que as informações geradas pelos sistemas de custos sejam padronizadas, garantindo comparabilidade e consistência entre os entes jurisdicionados. Assim, este Guia de Orientação tem por finalidade orientar a implementação e a produção das informações de custos de maneira padronizada pelos órgãos e entidades da administração pública.

O sistema de custos compreende, portanto, o conjunto de iniciativas da organização (abordadas no subtópico 5.1, a seguir), aliado à definição de metodologias (detalhadas ao longo deste Guia, com ênfase no Capítulo 8) e à solução de tecnologia da informação — isto é, o sistema informacional propriamente dito, que será tratado no Capítulo 10.



## **5.1 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.

CONSULTA PÚBLICA



## 6. Gerenciamento de custos

A definição do modelo de gerenciamento de custos constitui uma etapa essencial na implantação de um sistema de custos no setor público. É neste momento que se estabelecem as diretrizes metodológicas que nortearão todo o processo de desenvolvimento, assegurando coerência entre as práticas contábeis, os objetivos institucionais e as necessidades de informação gerencial.

Essas definições devem refletir as características e particularidades dos serviços públicos prestados, garantindo a flexibilidade necessária para adequar-se à diversidade de atividades desenvolvidas pela administração pública por meio de suas unidades organizacionais.

Recomenda-se que tais definições sejam formalizadas em documento específico, como uma política contábil ou norma interna equivalente, aprovada pela autoridade competente da instituição.

De acordo com a **NBC TSP 34**, os elementos básicos que devem compor o modelo de gerenciamento de custos são:

- Objetos de custos
- Sistema de acumulação
- Método de custeio
- Bases de mensuração

Na versão inicial deste Guia, recomendava-se que os modelos de gestão de custos fossem estruturados com base em três abordagens: orgânica, programática e de políticas públicas. A partir desta versão, e considerando as observações decorrentes das aplicações práticas no âmbito do ACT 18/2024, a metodologia foi aprimorada, unificando as modelagens programática e de políticas públicas. Essa evolução visa simplificar o processo de acumulação de custos, sem comprometer a qualidade nem a abrangência das informações geradas. A nova metodologia é detalhada nos tópicos a seguir.

Em relação ao sistema de acumulação, recomenda-se que os primeiros modelos considerem apenas os custos acumulados sob o **sistema de acumulação contínua**.

Quanto ao método de custeio, esta versão do Guia propõe a **adoção do método de custeio por absorção parcial** em todas as modelagens — orgânica, programática e políticas públicas —, em substituição à combinação orientada na versão inicial do Guia onde sugerimos o método de custeio por absorção para o modelo orgânico, e o custeio direto para os modelos programático e políticas públicas.

No que se refere às bases de mensuração, recomenda-se utilizar o **custo histórico** como base para a alocação dos custos incorridos no período. Ademais, sugere-se que os itens do ativo imobilizado passem por um processo de reavaliação para atualização de seus valores com a utilização dos métodos de mensuração mais adequados para cada grupo, como valor de mercado, custo de reposição, preço líquido de venda ou valor em uso, conforme a natureza do ativo, assegurando a confiabilidade e fidedignidade das informações geradas para acumulação dos custos com base nas variações patrimoniais ocorridas.



Por fim, a política contábil deve definir claramente o **regime de apuração** a ser adotado, observando que o **regime de competência** será a referência para o reconhecimento dos custos incorridos, em conformidade com as normas contábeis vigentes.

A seguir, apresentam-se individualmente os elementos essenciais à estruturação dos modelos de gerenciamento de custos preconizados por este Guia.

## 6.1 Objetos de custos

De acordo com a **NBC TSP 34**, o *objeto de custo* é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. Trata-se de um conceito amplo, aplicável sob diferentes perspectivas, conforme o propósito das informações desejadas. Um objeto de custo pode ser, por exemplo, uma escola, um hospital, um setor específico ou até mesmo uma entrega pública, como uma vaga oferecida na rede de ensino ou um atendimento prestado num pronto atendimento público.

Com o intuito de padronizar a implementação dos sistemas de custos no setor público, conforme dito, a partir desta edição, o Guia orienta a adoção de duas modelagens de objetos de custos:

- Modelagem orgânica
- Modelagem políticas públicas

Na modelagem orgânica, temos a estrutura organizacional como objeto de custo, na modelagem políticas públicas, as políticas desenvolvidas no âmbito do ente federado, organizada por funções e programas.

A identificação dos objetos de custos, segundo cada modelagem, dependerá de **codificações padronizadas**, a serem detalhadas no **Anexo 1 – Estrutura de Acumuladores de Custos**. Essas codificações serão tratadas de forma detalhada no capítulo 7.

### 6.1.1 Modelagem orgânica

A modelagem orgânica tem como premissa a **alocação de custos conforme a estrutura organizacional da instituição**, possibilitando a visualização dos custos envolvidos no funcionamento das unidades e equipamentos públicos que compõem a organização.

Essa abordagem oferece uma visão analítica e integrada dos custos operacionais, contribuindo para a avaliação da eficiência na utilização dos recursos públicos.

Destacam-se, nesse contexto, os **Equipamentos Públicos**, entendidos como instalações e espaços físicos que geram serviços públicos mensuráveis, como escolas, hospitais, unidades de saúde, praças, centros culturais ou prédios administrativos.

### 6.1.2 Modelagem políticas públicas

A modelagem políticas públicas tem como foco principal mensurar os custos das políticas públicas desenvolvidas, tendo os programas definidos na Lei Orçamentária Anual (LOA) como fontes de informações para a acumulação dos custos.



Os programas executados a partir da sua programação na Lei Orçamentária Anual estão presentes na Estrutura de Acumuladores de Custos no nível de centro de custo, organizados em programas de gestão, finalísticos e especiais, no nível de unidades de custos.

Conforme exposto no tópico 4.4, um PROGRAMA é descrito como “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 políticas públicas, 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 contribuem para o desenvolvimento das políticas públicas em cada ente da federação.

Ao definir as políticas públicas como objetos de custos e os programas como centros de custos, gestores, legisladores, sociedade e controle externo terão uma visão mais precisa do custo real das iniciativas governamentais. Essa abordagem permite mensurar os custos reais das políticas e dos programas, e avaliar a eficiência da aplicação dos recursos. Com isso, será possível aprimorar a formulação dos instrumentos de planejamento 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.

De acordo com o art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, cada ente da Federação deve definir sua própria estrutura de programas, observando as diretrizes gerais da norma. Dessa forma, não existe uma padronização nacional.

Considerando, porém, a necessidade de comparabilidade das informações, a estrutura codificada e padronizada para as políticas e para os programas definida neste Guia adota a mesma lógica utilizada na modelagem orgânica e está integrada à Estrutura de Acumuladores de Custos. Essa estrutura foi organizada por área da política pública atendida, detalhada em níveis de programas, conforme apresentado no Anexo 4 intitulado “Estrutura de Políticas e Programas”.

## 6.2 Sistema de acumulação

O sistema de acumulação refere-se à periodicidade e à forma com que os custos são reconhecidos e atribuídos aos objetos de custos, sendo determinado pelo fluxo físico e operacional das atividades.

Conforme definições apresentadas no tópico 3.3:

- **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.



Verifica-se, portanto, que a acumulação contínua decorre de uma incidência recorrente e permanente dos custos ao longo do tempo, enquanto que a **acumulação por ordem de serviço ou produção** decorre de uma incidência específica e temporária, cujas demandas e especificações são pré-determinadas.

No setor público, a maioria das operações envolve demandas contínuas, como no caso do **Programa Estratégia Saúde da Família (ESF)**, cujos custos são acumulados periodicamente. Já projetos de infraestrutura, como a **construção de um hospital**, caracterizam o sistema de acumulação por ordem de serviço.

### 6.3 Método de custeio

O método de custeio é o conjunto de procedimentos utilizados para **atribuir custos aos seus objetos**, permitindo mensurar e analisar o consumo de recursos públicos.

Portanto, o método de custeio pode ser entendido como a "estratégia" utilizada para estruturar, mensurar e relacionar os custos aos seus objetos. 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.

#### 6.3.1 Classificação dos métodos de custeio

Conforme a NBC TSP 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." (BRASIL, 2021, p. 8).

Os principais métodos são:

- **Custeio direto** – atribui apenas os custos diretos;
- **Custeio variável** – atribui somente os custos variáveis;
- **Custeio por absorção parcial** – atribui custos diretos e indiretos relacionados às atividades finalísticas;
- **Custeio por absorção integral (pleno)** – incorpora todos os custos diretos e indiretos, inclusive os de suporte administrativo.

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.

Importante destacar que no método de custeio por absorção, como são considerados tanto os custos diretos quanto os indiretos, independentemente de serem fixos ou variáveis, a utilização de direcionadores ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes para a alocação dos custos indiretos é fundamental para a devida apropriação, uma vez que esses custos são compartilhados por diversos objetos de custos, unidades ou centros de custos.



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

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 custos. 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 custos finais, 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 contenham, quando possível, 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. 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.

### 6.3.2 Seleção do método de custeio

A escolha do método de custeio deve atender às necessidades gerenciais e de controle da entidade, considerando a natureza das atividades e a relevância dos custos indiretos.

A **NBC TSP 34 (2021)** recomenda:

[...] 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).

A norma orienta ainda, para fins de comparabilidade das informações de custos entre entidades ou entre suas unidades, conforme observa-se em seu item 42, 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, considerando que o objetivo deste Guia é, além de orientar a implementação da geração padronizada das informações de custos pelos entes jurisdicionados, subsidiar o controle externo com dados comparáveis, consistentes e úteis à avaliação da gestão pública, **a definição de um método padronizado** para alocação dos custos de maneira que sua apropriação produza resultados comparáveis se torna fundamental.

Na primeira versão deste 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 partir dessa versão, entretanto, recomendamos a adoção do método por **absorção parcial para as duas modelagens agora definidas: modelagem orgânica e modelagem políticas públicas**. Esse método será exigido pelo Tribunal no momento oportuno para o exercício de suas atividades de controle.

A escolha pelo método de custeio por absorção parcial justifica-se pela significativa presença de insumos indiretos consumidos.

Como dissemos, 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.

Vejamos o que a norma contábil orienta:

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 a depender do nível de agregação das informações de custos exigível nos relatórios gerenciais pretendidos, determinados elementos de custos podem assumir a condição tanto de custos diretos quanto indiretos.

Portanto, para assegurar que os custos indiretos sejam adequadamente atribuídos aos objetos de custos, seja de forma agregada ou, principalmente, de maneira mais analítica, 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 já apresentadas neste Guia, o Anexo 5 se propõe a apresentar um relacionamentos entre as Variações Patrimoniais Diminutivas e os Elementos de Custos, orientando o padrão a ser seguido para apropriação dos custos indiretos, quando necessário, estabelecendo os critérios a serem adotados 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 incluímos no presente Guia, um apêndice específico contendo infográficos e exemplos práticos para demonstrar a dinâmica de funcionamento da alocação dos custos diretos e indiretos com o método de absorção parcial contribuindo assim para uma melhor assimilação da metodologia proposta.

Vale ressaltar que este Guia não tratará do método de custeio variável considerando que por esse método 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.

#### 6.4 Bases de mensuração

A mensuração constitui o processo de determinar os valores pelos quais os elementos patrimoniais e os custos são reconhecidos e apresentados, refletindo de forma fidedigna a realidade econômico-financeira da entidade pública. O objetivo é selecionar bases que traduzam adequadamente o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira, fornecendo informações úteis para a prestação de contas, responsabilização (accountability) e tomada de decisão (MCASP, 10ª ed., Parte II, item 3).

No contexto da contabilidade de custos aplicada ao setor público, a base de mensuração corresponde à dimensão financeira que melhor expressa o custo dos bens e serviços, de modo a apoiar a análise de eficiência, economicidade e eficácia da gestão. Segundo o MIC (2ª ed., item 6.1.1.15), embora o custo histórico seja a base mais utilizada — dada a dependência das informações contábeis como fonte primária —, outras bases podem ser adotadas conforme os objetivos da informação de custos, desde que coerentes com os princípios da transparência e da utilidade da informação.

As principais bases de mensuração previstas nos manuais são:

- **Custo histórico:** reflete o valor efetivamente despendido à época da ocorrência, correspondente ao caixa ou equivalentes de caixa utilizados. É a base predominante nos sistemas de custos públicos, pela objetividade e disponibilidade dos registros contábeis.
- **Custo corrente:** representa o custo que reflete o ambiente econômico vigente na data da mensuração, possibilitando avaliações em termos de valores atualizados.



- **Custo estimado:** utiliza projeções, orçamentos ou informações históricas e estatísticas para subsidiar o planejamento e a previsão de custos.
- **Custo-padrão:** indica o custo-alvo ou parametrizado, calculado com base em informações operacionais padronizadas e que serve como referência para o controle e análise de desempenho.

A escolha da base de mensuração deve considerar a finalidade da informação de custos e o grau de confiabilidade dos dados disponíveis, buscando equilíbrio entre relevância, verificabilidade e custo-benefício da mensuração. Conforme o MIC, a utilização de bases alternativas (como custos estimados e padrões) é aceitável quando fundamentada em critérios técnicos e alinhada aos objetivos da gestão.

O uso consistente das bases de mensuração é essencial para assegurar comparabilidade e uniformidade das informações de custos, além de facilitar o monitoramento da evolução do gasto público e a transparência perante a sociedade.

Considerando a necessidade de padronização objetivando a comparabilidade das informações, adota-se, neste Guia, o **custo histórico** como base de mensuração para apropriação dos custos, cujas apropriações deverão ocorrer, como já destacado, no momento da ocorrência dos fatos geradores.

#### 6.4.1 Variações Patrimoniais Diminutivas: Depreciação, Amortização e Exaustão

As variações patrimoniais diminutivas (VPD) representam reduções no patrimônio líquido resultantes do consumo de ativos ou da assunção de obrigações. Entre as principais VPD associadas à geração de custos estão as depreciações, amortizações e exaustões, que evidenciam o consumo de bens e direitos de uso continuado empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens de interesse coletivo.

Conforme o MCASP (10ª ed., Parte II, itens 11.5 e 12.8), esses registros devem traduzir o consumo sistemático do potencial de serviço dos ativos — imobilizados, intangíveis ou exauríveis —, de acordo com sua vida útil econômica ou operacional. No âmbito do MIC (2ª ed., item 6.1.2 – Mensurar os Custos), tais variações devem ser apropriadas como custos à medida que refletem o consumo efetivo de recursos empregados nas atividades finalísticas da entidade.

##### Depreciação

A **depreciação** é a redução do valor dos bens tangíveis do ativo imobilizado decorrente do uso, da ação do tempo ou da obsolescência. O MCASP determina que o reconhecimento deve ser feito pelo método sistemático mais adequado ao padrão de consumo dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços do ativo.

Os principais métodos de depreciação aceitos são:

- **Método linear (ou das cotas constantes):** distribui o valor depreciável de forma uniforme ao longo da vida útil do bem. É o método mais comum no setor público pela objetividade e simplicidade de aplicação.



- **Método das unidades produzidas (ou horas de uso):** relaciona a depreciação ao volume de utilização do ativo, sendo adequado para bens cuja vida útil depende do nível de operação (ex.: máquinas e veículos).
- **Método dos saldos decrescentes (soma dos dígitos):** aplica taxas maiores nos primeiros anos de uso, refletindo o consumo mais acelerado de bens que perdem valor mais rapidamente.

Independentemente do método adotado, o cálculo deve observar:

- o **valor depreciável** (custo de aquisição ou valor reavaliado menos o valor residual);
- a **vida útil econômica ou técnica;**
- e a **data de início do uso do bem.**

A mensuração e o reconhecimento contábil da depreciação devem ser realizados mensalmente, observando o regime de competência, e apropriados como custo nos sistemas de acumulação de custos, conforme o objeto de custo ao qual o bem encontra-se vinculado, ou seja, onde seu potencial de serviço está sendo aplicado.

Assim, por exemplo, a depreciação de veículos utilizados em fiscalização ambiental deve ser alocada ao custo da atividade de fiscalização, compondo o custo total do serviço prestado.

### **Amortização e Exaustão**

A **amortização** aplica-se aos **ativos intangíveis**, como softwares e direitos de uso, e segue princípios análogos à depreciação, considerando a vida útil e o padrão de consumo dos benefícios.

Já a **exaustão** corresponde à redução do valor de **recursos naturais ou bens exauríveis**, como jazidas ou florestas exploráveis, reconhecendo o consumo do ativo em função da extração efetiva.

Em ambos os casos, o reconhecimento contábil dessas variações deve refletir o consumo real dos benefícios e ser incorporado à estrutura de custos, permitindo que os gestores tenham uma visão completa dos recursos utilizados, inclusive os não desembolsáveis, mas que representam sacrifício econômico do patrimônio público.

### **Reconhecimento como Custos**

O reconhecimento das depreciações, amortizações e exaustões como custos decorre do princípio de que todo consumo de recursos — financeiros ou patrimoniais — que contribua para a execução das atividades finalísticas deve compor o custo dessas atividades.

Assim, para fins de acumulação de custos:

1. As VPDs devem ser mensuradas com base nas políticas contábeis definidas pelo ente e em conformidade com o MCASP e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCTSP;
2. Os valores reconhecidos devem ser transferidos dos registros contábeis para o sistema de custos, de forma automatizada e periódica, refletindo o seu reconhecimento com base na ocorrência dos fatos geradores;



3. A apropriação deve ocorrer de acordo com a vinculação do ativo aos objetos de custos definidos no modelo de gerenciamento de custos da entidade, sendo portanto, identificada a partir dos sistemas estruturantes que detêm as informações primárias dessas ocorrências por item patrimonial.

A adequada apropriação dessas variações garante que o custo apurado represente integralmente o consumo de recursos públicos, inclusive os de uso continuado, promovendo transparência, comparabilidade e fidedignidade das informações de custos — fundamentos essenciais para a gestão eficiente do gasto público.

## **6.5 Regime de apuração**

Embora a Lei nº 4.320/1964 já tenha 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.

A adoção do regime de competência representa um avanço na consolidação da gestão patrimonial e de custos no setor público, permitindo o reconhecimento tempestivo das transações e a mensuração real dos recursos consumidos.

Do ponto de vista operacional, a aplicação do regime de competência exige uma integração mais efetiva entre os subsistemas patrimonial e orçamentário. Essa integração é essencial para garantir que os fatos geradores sejam devidamente identificados, mensurados e registrados de acordo com a natureza das transações, evitando duplicidades, omissões e inconsistências. Tal prática demanda a revisão dos procedimentos internos, a capacitação contínua das equipes contábeis e o aprimoramento dos sistemas estruturantes, responsáveis pelas informações primárias que subsidiam os registros contábeis.

Outro aspecto relevante é a mensuração do consumo de recursos públicos, que passa a ser registrada no momento em que ocorre o consumo efetivo, e não apenas quando a despesa é liquidada ou paga. Essa abordagem possibilita identificar com maior precisão os custos reais dos programas, atividades e serviços públicos, ampliando a capacidade de controle e de avaliação da eficiência e da economicidade da gestão. Além disso, a adoção do regime de competência favorece a comparabilidade entre períodos e entre diferentes entidades públicas, fortalecendo a transparência e a prestação de contas.

A aplicação prática desse regime também requer o reconhecimento de fenômenos patrimoniais anteriormente não considerados pela contabilidade orçamentária tradicional, como a depreciação, a amortização, ou exaustão. Embora esses elementos não impliquem movimentações de caixa imediatas, exercem influência direta sobre o resultado econômico e o custo das operações públicas. Dessa forma, tornam-se essenciais para a elaboração de relatórios de custos consistentes e alinhados aos princípios da contabilidade patrimonial.

Com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais aplicáveis ao setor público, a 10ª edição do MCASP apresenta a seguinte orientação:

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).

Tendo esse objetivo em vista, as autoridades empenharam-se significativamente no fortalecimento da dimensão patrimonial da contabilidade pública, promovendo o aperfeiçoamento das práticas contábeis adotadas.

Um exemplo expressivo dessa evolução é a edição da NBC TSP 34 (2021), que definiu critérios para a elaboração de informações de custos. A norma estabelece que o princípio contábil a ser observado pelas entidades do setor público no registro de operações relacionadas a custos deve ser o **regime de competência**, intrinsecamente ligado à contabilidade patrimonial, em contraste com o **regime misto** característico do enfoque orçamentário.

A seguir, apresenta-se 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 estabelece o MCASP (2023), o regime de competência é o método contábil segundo o qual as transações e outros eventos são reconhecidos no momento em que ocorrem, independentemente do recebimento ou pagamento de caixa e seus equivalentes. Dessa forma, tais transações e eventos são registrados contabilmente e refletidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que efetivamente se referem.

Nesse contexto, é inegável que a adoção de um método de mensuração fundamentado na contabilidade patrimonial assume papel de destaque na Contabilidade Pública. Essa mudança consolida as bases necessárias para a implementação efetiva de um sistema de custos na administração pública.

Assim, as orientações deste Guia recomendam que os custos acumulados nos respectivos objetos de custos sejam mensurados com base em informações patrimoniais, utilizando as Variações Patrimoniais Diminutivas e, quando necessário, as Variações Patrimoniais Aumentativas para reverter custos indevidamente apropriados ou que por outros motivos devam ser revertidos — em vez de se apoiar exclusivamente nas informações orçamentárias. Essa abordagem é justificada pelo fato de que a contabilidade patrimonial das entidades governamentais já adota o regime de competência, dispensando ajustes adicionais e proporcionando informações mais precisas e consistentes.



## **6.6 Considerações finais sobre o modelo de gerenciamento de custos**

O modelo proposto neste capítulo consolida diretrizes para a implementação de sistemas de custos compatíveis com a realidade do setor público, priorizando a comparabilidade, a transparência e a utilidade da informação contábil.

Ao integrar bases patrimoniais, métodos consistentes e parâmetros padronizados, o Guia busca fortalecer a cultura de gestão orientada por custos seguindo uma metodologia padronizada que atenda, de maneira geral, os gestores públicos e ao mesmo tempo, o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, gerando informações comparáveis permitindo o seu uso nas atividades de controle de forma isonômica.

CONSULTA PÚBLICA



## 7. Estruturas padronizadas

Como já mencionado, um dos aspectos fundamentais para a utilização das informações de custos é a possibilidade de comparabilidade dos dados gerados. Ao viabilizar a análise e o confronto consistente dessas informações, essa comparabilidade permite, 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;
- Comparar os custos entre objetos similares, em nível agregado ou granular de informações.

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. Sob a ótica do controle externo, conforme já abordado neste Guia, a comparabilidade dos custos incorridos nas atividades governamentais possibilita avaliar a eficiência na execução dos orçamentos públicos.

Diante desse contexto, e com o objetivo de gerar informações padronizadas e comparáveis, tornou-se essencial estabelecer uma **estrutura específica** para a agregação por similaridade dos custos aos **objetos, unidades e centros de custos** nas modelagens orientadas.

Essa estrutura, denominada **Estrutura de Acumuladores de Custos**, foi desenvolvida pelo TCEES para utilização por seus jurisdicionados, considerando a relevância de produzir informações comparáveis que possam ser futuramente utilizadas pelo Tribunal no exercício de suas atividades de controle.

Conforme dito anteriormente, no Anexo 1 deste Guia é apresentada a **Estrutura de Acumuladores de Custos** contendo o padrão de codificação e, exemplificativamente, a descrição de alguns objetos, unidades e centros de custos já mapeados até a data de publicação deste conteúdo. A estrutura completa será disponibilizada no portal eletrônico do TCEES e atualizada periodicamente, por meio de Ato do Secretário-Geral de Controle Externo, de forma a garantir que atenda plenamente às necessidades dos entes públicos que a adotarem.

Complementarmente à Estrutura de Acumuladores de Custos, verificou-se a necessidade de definir uma **codificação padronizada para o cadastramento dos objetos de custos**, considerando a possibilidade de coexistirem múltiplos objetos com características semelhantes, os quais, na classificação prevista pela referida estrutura, estariam agrupados sob a mesma codificação.

Cumprir destacar, conforme exposto no Capítulo 1, que a padronização proposta não impede que os entes jurisdicionados adotem, de forma suplementar, metodologias e padrões próprios adequados às suas necessidades gerenciais. Entretanto, para fins de prestação de contas, uma



vez regulamentado o envio dessas informações ao Tribunal, a sua disponibilização deverá observar os padrões definidos neste Guia, pelos motivos já apresentados.

## 7.1 Estrutura de acumuladores de custos

A **Estrutura de Acumuladores de Custos** proposta é composta por um **código padronizado de 12 dígitos**, destinado à representação consistente e sistematizada dos objetos, unidades e centros de custos, conforme as funcionalidades descritas a seguir:



Sua composição contém cinco níveis dispostos de forma hierárquica, com o propósito de possibilitar diferentes perspectivas de análise dos custos. Essa configuração permite tanto uma **visão consolidada**, ao se considerar o nível do **objeto de custo**, quanto uma **visão analítica**, ao se examinar a acumulação dos custos no nível do **centro de custo**.

O **1º nível** da estrutura refere-se à **Modelagem**, representada por um único dígito, compreendendo as seguintes categorias:

- Modelagem Orgânica
- Modelagem Políticas Públicas

Destaca-se que os custos identificados pelos entes poderão estar simultaneamente associados às duas modelagens. Essa característica possibilita a geração de informações de custos sob óticas distintas, oferecendo diferentes perspectivas analíticas sobre os custos acumulados, sem implicar duplicidade ou multiplicidade de valores.

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

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

Conforme já mencionado, as informações de custos serão apresentadas por objetos de custos. De acordo com a NBC TSP 34 (2021), objeto de custo é a unidade cuja identificação, mensuração e avaliação dos custos se pretende realizar — conceito já abordado neste Guia. Esse conceito abrange diversos elementos nos quais os custos podem ser apurados, como atividades,



processos, produtos, projetos ou outras categorias relevantes para a gestão pública. Essa abordagem permite uma análise e controle mais eficaz dos custos das operações da entidade, proporcionando uma visão abrangente e detalhada dos gastos associados a cada unidade de interesse.

Considerando que qualquer elemento relevante para a administração, passível de identificação dos custos, pode ser definido como objeto de custo, torna-se necessário delimitar o seu escopo de forma criteriosa para que o objetivo aqui proposto seja alcançado.

Dessa forma, todos os objetos de custos deverão estar vinculados aos códigos e descrições constantes no Anexo 1.

O 4º nível, denominado **Unidade de Custo**, e o 5º nível, denominado **Centro de Custo**, são compostos, respectivamente, por três dígitos e representam subníveis gerenciais destinados à visualização dos custos acumulados nos objetos de mensuração. Com o objetivo de possibilitar a apresentação das informações de custos em diferentes níveis — sintético e analítico —, os modelos de gestão de custos propostos pelo TCEES organizam os dados de acordo com o objeto de mensuração pretendido, estruturando-os nesses dois subníveis gerenciais: Unidade de Custo e Centro de Custo, ambos exemplificados no **Anexo 1**. Esses subníveis configuram subdivisões do objeto de custo, permitindo uma identificação mais detalhada e precisa dos custos acumulados.

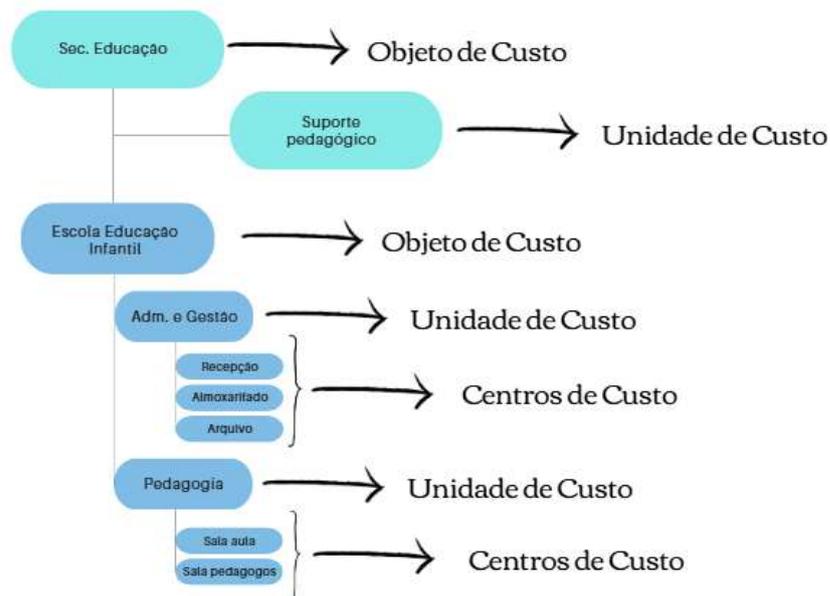
A aplicação desses níveis gerenciais, vinculados a um objeto de custo específico — como um equipamento público ou uma política pública —, possibilita uma análise gerencial mais precisa e fornece as informações detalhadas necessárias ao exercício do controle externo. Tal estrutura visa assegurar uma **apropriação de custos com maior granularidade**, favorecendo a geração de **relatórios com diferentes níveis de detalhamento**, conforme as necessidades da gestão e da fiscalização.

A figura a seguir ilustra, a título de exemplo, a relação hierárquica existente entre os três níveis gerenciais.

Observa-se que, numa estrutura organizacional, podem coexistir diversos objetos de custos dentro de uma mesma função de governo, representada por diferentes Equipamentos Públicos. No exemplo apresentado, destacam-se dois desses equipamentos como objetos de custos: a Secretaria de Educação e uma Escola de Educação Infantil.



**Figura 3**



A codificação padronizada da Estrutura de Acumuladores de Custos, apresentada no Anexo 1, é composta por um código uniforme de 12 dígitos, conforme ilustrado na figura seguinte.

**Figura 4**

**ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS**

MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA
1	12	023	001	011	1.12.023.001.011	ORGÂNICA EDUCAÇÃO ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO RECEPÇÃO
				004	1.12.023.001.004	ALMOXARIFADO
				028	1.12.023.001.028	ARQUIVO
				029	1.12.023.001.029	DIRETORIA
				040	1.12.023.001.040	COORDENAÇÃO
				101	1.12.023.001.101	SALA DE TI
				102	1.12.023.001.102	SALA DE APOIO
				111	1.12.023.001.111	SECRETARIA
				103	1.12.023.001.103	ESTACIONAMENTO
				058	1.12.023.001.058	GARAGENS
			002			PEDAGOGIA
				001	1.12.023.002.001	SALA DE AULA
				015	1.12.023.002.015	SALA DOS PEDAGOGOS
				112	1.12.023.002.112	SALA INFANTIL 1 (BERÇÁRIO)
				113	1.12.023.002.113	SALA AMBIENTE
				019	1.12.023.002.019	ALMOXARIFADO ESCOLAR
				002	1.12.023.002.002	BIBLIOTECA
				014	1.12.023.002.014	SALA DE LEITURA
				016	1.12.023.002.016	SALA DOS PROFESSORES
				105	1.12.023.002.105	SALA DE MÚSICA
			017			PESQUISA E DESENVOLVIMENTO
				009	1.12.023.017.009	LABORATÓRIO DE INFORMÁTICA
				021	1.12.023.017.021	LABORATÓRIO DE QUÍMICA
				022	1.12.023.017.022	LABORATÓRIO DE ROBÓTICA



## 7.2 Codificação dos objetos de custos

Conforme mencionado na introdução deste capítulo, foi necessária a definição de uma **codificação padronizada** para o cadastramento de cada objeto de custo, tendo em vista a possibilidade de coexistirem múltiplos objetos com características semelhantes e, portanto, estarem relacionados a uma mesma classificação na Estrutura de Acumuladores de Custos.

Essa padronização possibilita, portanto, a individualização dos objetos de custos, condição essencial para a correta acumulação dos custos incorridos em cada objeto, em conformidade com a Estrutura de Acumuladores de Custos.

Importante destacar que essas codificações padronizadas (codificação dos objetos de custos e codificação na Estrutura de Acumuladores de Custos) não se sobrepõem. O que existe é um relacionamento entre elas.

Na figura abaixo demonstramos graficamente esse relacionamento. Observe que na exemplificação existem três escolas de ensino fundamental, portanto, três objetos de custos específicos, **cada qual com seu código cadastral**. Contudo, todas se referem a **um mesmo código** na Estrutura de Acumuladores de Custos.

Dessa forma, os custos incorridos em cada escola serão acumulados nos seus respectivos códigos cadastrais, entretanto, associados a um mesmo código na estrutura, o que permitirá a comparabilidade das informações geradas entre escolas semelhantes, nesse caso, escolas de ensino fundamental, em níveis sintéticos (Figura 5 - recorte "objeto de custo") ou analítico (Figura 6 - recorte "centro de custo") da Estrutura de Acumuladores de Custos.

Figura 5

Objetos de custos		Estrutura de Acumuladores de Custos					
	Código cadastral	Modelagem	Função	Objeto custo	Unid. Custo	Centro custo	Codificação
 E. Ensino Fundamental "Caetano"	x.x.xxxxxx.0001	1	12	26	000	000	1.12.26.000.000
 E. Ensino Fundamental "Gil"	x.x.xxxxxx.0002	1	12	26	000	000	1.12.26.000.000
 E. Ensino Fundamental "Chico"	x.x.xxxxxx.0003	1	12	26	000	000	1.12.26.000.000

Códigos específicos no cadastramento dos objetos de custos (Equipamentos Públicos)

Mesmo código de classificação na Estrutura de Acumuladores de Custos

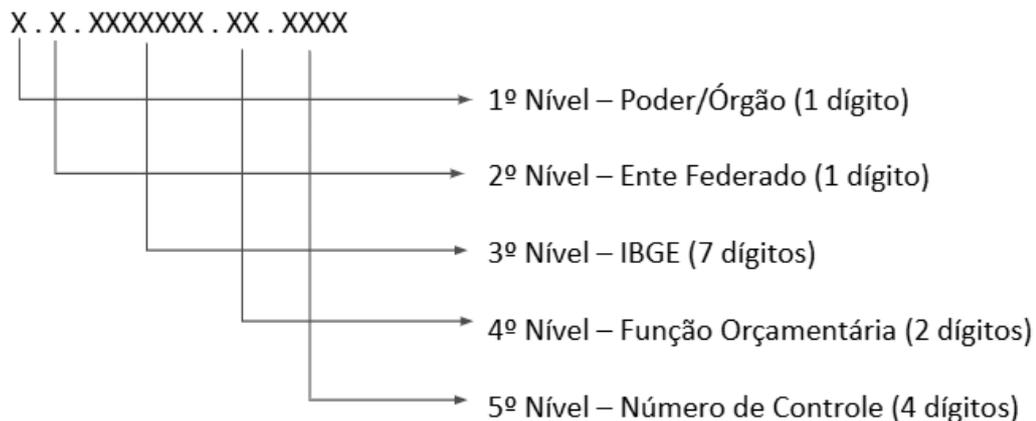


Figura 6

Objetos de custos		Estrutura de Acumuladores de Custos					
	Código cadastral	Modelagem	Função	Objeto custo	Unid. Custo	Centro custo	Codificação
 E. Ensino Fundamental "Caetano"	x.x.xxxxxx.0001	1	12	26	000	000	
					001	000	
						001	1.12.26.001.001

A codificação dos objetos de custos seguirá, portanto, a **estrutura definida neste tópico**, mantendo-se um padrão composto por 15 dígitos, conforme apresentado na figura a seguir:

Figura 7



O **1º nível do código**, representado por **um dígito**, indica o **Poder ou órgão** responsável pelo controle e uso do equipamento público, ou pela gestão das políticas públicas. Os dígitos correspondentes a essa classificação encontram-se no **Anexo 2** deste Guia, intitulado *Classificação por Poder ou Órgão*.

O **2º nível do código**, composto por **dois dígitos**, identifica a **esfera de governo** à qual pertence a entidade gestora dos objetos de custos. Os dígitos atribuídos a essa classificação são os seguintes:

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

O **3º nível** corresponde ao **código do Ente da Federação**, atribuído pelo **IBGE** e composto por **sete dígitos**. Esse código permite identificar o Ente da Federação onde o equipamento público (EP) está localizado ou o ente responsável pela gestão das políticas públicas objeto de mensuração de custos. Além disso, possibilita estabelecer a vinculação com a base cadastral do IBGE, garantindo o acesso a informações estatísticas e qualitativas que podem ser utilizadas em



análises de resultados, bem como em integrações e aplicações complementares de interesse da gestão pública.

Como exemplo, essa integração permitirá associar **variáveis físicas e indicadores** disponíveis na base de dados do IBGE — como o número de habitantes de determinado ente federativo — para calcular o custo per capita de políticas públicas específicas.

O **4º nível** corresponde ao **código da função de governo predominante** nos serviços prestados pelo setor público no respectivo EP ou presente nas políticas públicas. Esse código, composto por **dois dígitos**, segue a **classificação de funções** prevista no art. 2º, inciso I, da Lei Federal nº 4.320/1964, atualizada pela Portaria nº 42/1999 do então Ministério do Orçamento e Gestão.

O **5º nível**, formado por **quatro dígitos**, destina-se ao **controle sequencial** dos objetos de custos cadastrados (Equipamentos Públicos ou Políticas Públicas), observadas as classificações definidas nos níveis anteriores.

É importante destacar, conforme já mencionado, que a codificação dos objetos de custos mantém relação direta com a Estrutura de Acumuladores de Custos, de modo que, no momento da acumulação, os custos são associados a classificações específicas dessa estrutura. Essa correspondência impede a ocorrência de sobreposição de custos em um mesmo objeto.

### **7.2.1 Atributos modelagem orgânica**

Na modelagem orgânica, os objetos de custos são, em sua maioria, representados pelos Equipamentos Públicos. Contudo, pode haver situações em que um Equipamento Público não se refira a um único objeto de custo. Por exemplo, podemos ter uma edificação pública (um prédio administrativo central do governo) que abriga várias Secretarias de Governo. Nesse caso, os custos incorridos ao Equipamento Público (prédio central) precisarão ser apropriados com o uso de direcionadores ou rateios para as distintas secretarias, as quais serão objetos de custos específicos na Estrutura de Acumuladores de Custos.

Independentemente desse enquadramento, é essencial que cada objeto de custo possua uma identificação própria, visto que dois ou mais objetos com características semelhantes podem estar associados à mesma classificação na Estrutura de Acumuladores de Custos, conforme exemplificado na Figura 5.

Dessa forma, o cadastro dos equipamentos públicos deverá conter, além do código padronizado, atributos complementares que permitam qualificar e detalhar cada equipamento público (EP), assegurando uma caracterização mais precisa e individualizada.

Essas informações possibilitam a identificação por similaridade entre EPs classificados sob a mesma codificação na Estrutura de Acumuladores de Custos, desde que apresentem características qualitativas equivalentes, permitindo, assim, uma comparabilidade mais precisa nas análises de relação custo x efetividade.

A seguir, são apresentadas as informações que deverão compor o cadastro dos Equipamentos Públicos. Esses dados devem integrar um cadastro estruturado nos sistemas informatizados utilizados pelas entidades públicas.



**Descrição:** nome dado ao Equipamento Público pela própria administração. Trata-se de um campo de texto livre e não estruturado, destinado à identificação nominal do equipamento. O preenchimento deve ser feito em letras maiúsculas.

**Unidade gestora:** código da unidade gestora (UG) à qual o Equipamento Público está majoritariamente vinculado em razão das atividades nele desenvolvidas.

**Tipo:** código que identifica o objeto de custo do Equipamento Público (EP) na Estrutura de Acumuladores de Custos.

**Centro de responsabilidade:** campo de texto livre destinado à identificação da unidade responsável pela condução das atividades e pela oferta de bens ou serviços sujeitos à gestão de custos. O preenchimento deve ser feito em letras maiúsculas. Na hipótese de equipamentos públicos compartilhados, pode ser definido um único centro de responsabilidade.

**Responsáveis:** campos destinados à identificação do(s) responsável(is) pela gestão das informações de custos do Equipamento Público. Cada EP deverá possuir pelo menos um responsável cadastrado. Na hipótese de equipamento público compartilhado, pode ser definido um responsável ou vários de acordo com o uso do EP.

- Nome: campo não estruturado, para digitação do nome completo (em letras maiúsculas).
- CPF: campo estruturado, com validação preferencial na base de dados da Receita Federal, evitando o cadastro de homônimos e outros erros.

**Cadastro nacional:** campos destinados ao registro dos códigos e descrições de sistemas ou bases de dados nacionais que possam conter informações relacionadas ao Equipamento Público. Esse campo é de preenchimento opcional considerando que pode existir algum objeto de custo que não encontre sistema ou base correspondente.

- Deve haver um campo não estruturado para a sigla e/ou nome do sistema e um campo estruturado para o número de registro correspondente. Exemplos de sistemas: CNES, SIOPS, CNEAS e INEP.
- Este cadastro pode referir-se a sistemas, programas, bases cadastrais ou outras fontes oficiais que possibilitem o relacionamento entre os custos e os serviços oferecidos pelos EPs, e o seu preenchimento deve ser feito em letras maiúsculas.

**Condição:** campos **estruturados** voltados ao registro das **condições físicas e operacionais** dos Equipamentos Públicos, contemplando as seguintes informações:

- Condição de uso: indica a propriedade legal do imóvel, podendo assumir os seguintes valores: *Próprio, Cedido, Comodato* ou *Alugado*.
- Restrições: indica eventuais restrições de uso do imóvel, com as seguintes opções: *Sem restrições, Reforma total, Reforma parcial, Desativado* ou *Paralisado*.
- Condição do serviço: indica a situação operacional do serviço prestado no imóvel, com as opções: *Ativo, Inativo, Suspenso, Parcialmente desativado, Funcionamento compartilhado, Funcionamento parcial anexo* ou *Funcionamento total anexo*.



**Endereço:** campos destinados ao cadastro do endereço completo do Equipamento Público. O preenchimento deve ser feito em letras maiúsculas, observando a seguinte estrutura:

- Logradouro: campo de texto livre para o nome da rua, avenida, praça ou via.
- Número: campo de texto livre para o número do imóvel; quando inexistente, inserir “SN” (sem número).
- Complemento: campo de texto livre para referências adicionais de localização.
- Bairro/Localidade: campo de texto livre para o nome do bairro ou localidade.
- CEP: campo estruturado, devendo, sempre que possível, ser validado na base atualizada dos Correios.
- Latitude e Longitude: campos estruturados para as coordenadas geográficas do EP.

**Natureza:** campos estruturados para identificação da natureza do Equipamento Público, classificados em:

- **Equipamento Público Principal:** unidade que representa a principal concentração da prestação de serviços.
- **Equipamento Público Anexo:** unidade vinculada ao EP principal, fazendo parte de sua estrutura.
  - Os EPs anexos compartilham o mesmo código de identificação do EP principal, diferenciando-se apenas pelo atributo “natureza”. As informações de custos geradas para os EPs anexos serão consolidadas no EP principal.
  - Alternativamente, poderá ser criada uma derivação do código do EP principal para fins específicos de controle patrimonial ou gestão administrativa.
- **Equipamento Público Compartilhado:** quando o equipamento for utilizado por unidades distintas que representam objetos de custos distintos. Como, por exemplo, um prédio administrativo ocupado por duas ou mais secretarias de governo.

**Variáveis:** campo estruturado destinado ao registro das variáveis físicas associadas às entregas de serviços realizadas pelo Equipamento Público, tais como: número de alunos matriculados, número de pacientes atendidos, dentre outros. Essas variáveis devem seguir a classificação estruturada constante do Anexo 3 – Tabela de Variáveis, a qual será atualizada periodicamente por meio de Ato do Secretário-Geral de Controle Externo.

## 7.2.2 Atributos modelagem políticas públicas

Conforme dissemos no tópico 6.1.2, a modelagem políticas públicas tem como foco principal mensurar os custos das políticas públicas desenvolvidas tendo os programas definidos na Lei Orçamentária Anual (LOA) **como fontes de informações** para a acumulação dos custos considerando que todas as ações do governo estão organizadas em programas voltados para atingir os objetivos estratégicos estabelecidos nos seus instrumentos de planejamento, objetivos esses voltados para o enfrentamento de problemas e atendimento às necessidades coletivas, visando à promoção do bem-estar social e o desenvolvimento sustentável.

Ao definir as **políticas públicas como objetos de custos** e os **programas como centros de custos**, gestores, legisladores, sociedade e controle externo terão uma visão mais precisa do custo real das iniciativas governamentais, podemos avaliar os custos por um recorte ‘políticas públicas’ ou ‘programas’, uma vez que a codificação estabelecida permitirá essa visualização.



Essa abordagem permite mensurar os custos reais das políticas e dos programas, e avaliar a eficiência da aplicação dos recursos. Com isso, será possível aprimorar a formulação dos instrumentos de planejamento 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.

A mensuração de custos em nível de política pública, portanto, requer a decomposição dessa política em seus **programas de governo**, uma vez que são estes os instrumentos operacionais de sua execução. Cada programa de governo traduz, em termos práticos, as ações necessárias para atingir os objetivos de uma determinada política pública, articulando atividades, projetos e operações especiais previstas na LOA. Dessa forma, o conhecimento dos custos dos programas permite apurar, de forma consolidada, o custo total de cada política pública e, conseqüentemente, avaliar a **relação custo x benefício** dos resultados obtidos com sua implementação.

Nessa perspectiva, a modelagem por políticas públicas proposta neste Guia busca estabelecer um **vínculo direto entre programas e políticas**, permitindo a apropriação e a análise integrada dos custos. Essa abordagem reforça a comparabilidade das informações produzidas pelos entes federativos e contribui para o controle e a avaliação do desempenho das políticas públicas, em consonância com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade da administração pública.

A classificação dos programas na Lei Orçamentária Anual segue uma estrutura de orçamento-programa, que articula as ações do governo. Essa classificação é detalhada em um sistema de categorias que conectam o Plano Plurianual (PPA) à execução orçamentária do ano.

A categoria de programação orçamentária, que detalha as despesas, está organizada em programas, a partir dos quais são relacionadas às ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais.

De acordo com o art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, cada ente da Federação deve definir sua própria estrutura de programas, observando as diretrizes gerais da norma. Dessa forma, não existe uma padronização nacional.

Considerando, porém, a necessidade de comparabilidade das informações, a estrutura **codificada e padronizada** para as políticas e para os programas definida neste Guia adota a mesma lógica utilizada na modelagem orgânica e está integrada à Estrutura de Acumuladores de Custos. Essa estrutura foi organizada por área da política pública atendida, detalhada em níveis de programas, conforme apresentado no Anexo 4 intitulado “Estrutura de Políticas e Programas”.

É importante destacar que, diante da impossibilidade de padronizar descrições que atendam plenamente às necessidades de todos os entes, considerando a ampla variedade de programas específicos existentes, a estrutura padronizada proposta pelo Guia concentrar-se-á nos programas mais conhecidos e transversais, executados de forma recorrente nas administrações públicas. Dessa maneira, a avaliação dos custos de programas específicos ficará vinculada aos mecanismos de controle de custos próprios de cada ente.



Contudo, para avaliação dos custos das políticas públicas, todos os programas que contribuem para o alcance dos objetivos daquela política precisarão ser considerados, independente da sua descrição padronizada ou não.

Assim como na modelagem orgânica foi necessário estabelecer um cadastro padronizado para seus objetos de custos, a modelagem políticas públicas também requer o cadastro padronizado dos seus objetos de custos, que nesse caso são as próprias políticas.

O código padrão para o cadastramento das políticas públicas seguirá a mesma estrutura utilizada no cadastramento dos equipamentos públicos, conforme demonstrado na Figura 6.

Quanto aos atributos associados aos cadastro, estes possuem características específicas que possibilitam identificar similaridades entre as políticas, permitindo sua vinculação às codificações da Estrutura de Acumuladores de Custos. Essa correspondência favorece a comparabilidade das informações geradas, tornando mais precisa a avaliação da relação custo x efetividade.

A seguir, são apresentadas as informações que deverão compor o cadastro das políticas públicas no Sistema de Informação de Custos utilizado pelas entidades públicas.

**Descrição:** nome da política pública objeto de apropriação dos custos. Campo de informação não estruturada para descrição da política. Obrigatório o uso de letras maiúsculas.

**Unidade gestora:** código da unidade gestora (UG) responsável pela condução dos principais programas que contribuem para o alcance dos objetivos da política pública objeto de medição.

**Tipo:** código definido na Estrutura de Acumuladores de Custos que corresponda à política pública.

**Centro de responsabilidade:** campo de informação não estruturada para descrição da unidade responsável por conduzir as atividades relacionadas à coordenação da política. Obrigatório o uso de letras maiúsculas.

**Responsáveis:** campos destinados à identificação do(s) responsável(is) pela gestão das informações de custos relacionadas aos programas que contribuem para a política. Cada programa deverá possuir pelo menos um responsável cadastrado.

- Nome: campo não estruturado, para digitação do nome completo (em letras maiúsculas).
- CPF: campo estruturado, com validação preferencial na base de dados da Receita Federal, evitando o cadastro de homônimos e outros erros.

**Cadastro nacional:** campos destinados ao registro dos códigos e descrições de sistemas ou bases de dados nacionais que possam conter informações relacionadas diretamente à política objeto de custo ou aos programas que contribuem para o alcance dos objetivos por ela definidos.

- Deve haver um campo não estruturado para a sigla e/ou nome do sistema e um campo estruturado para o número de registro correspondente. Exemplos de sistemas: CNES, SIOPS, CNEAS e INEP.



- Este cadastro pode referir-se a sistemas, programas, bases cadastrais ou outras fontes oficiais que possibilitem o relacionamento entre os custos e os serviços atendidos pelos programas, inclusive indicadores de desempenho, e o seu preenchimento deve ser feito em letras maiúsculas.

Variáveis: campo estruturado destinado ao registro das variáveis físicas associadas às entregas dos programas ou políticas. Essas variáveis devem seguir a classificação estruturada constante do Anexo 3 – Tabela de Variáveis, a qual será atualizada periodicamente por meio de Ato do Secretário-Geral de Controle Externo.

CONSULTA PÚBLICA



## 8. Metodologia para acumulação dos custos aos objetos

Este capítulo apresenta o processo metodológico para atribuição e acumulação dos custos aos objetos, conforme disposto na NBC TSP 34 (2021). O objetivo é garantir a consistência e a comparabilidade das informações de custos geradas pelos entes públicos, de modo a apoiar a gestão, o planejamento e o controle.

A atribuição dos custos é realizada mediante a aplicação de sistemas de acumulação e métodos de custeio, observando uma hierarquia de prioridade na alocação e na apropriação. Os custos, sejam diretos ou indiretos, devem ser identificados e acumulados de acordo com o modelo de gestão de custos adotado, de forma uniforme e coerente.

Para melhor compreensão, este capítulo descreve as etapas que compõem o processo metodológico de atribuição dos custos, desde o reconhecimento do fato gerador até a acumulação final nos objetos de custos.

### 8.1 Fato gerador do custo

A apropriação de custos tem início com a identificação do **fato gerador do custo**, ou seja, o momento em que ocorre o consumo efetivo de recursos por determinado objeto de custeio. Representa a transação ou evento que origina um gasto, o qual deve ser reconhecido e mensurado como custo no período competente.

Conforme destacado no tópico 6.5, 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.

Com base nessa premissa, as orientações deste Guia definem que os custos devem ser mensurados e acumulados nos respectivos objetos a partir de informações patrimoniais registradas nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Assim, os elementos de custos são identificados e acumulados nos respectivos **centros de custos**, com base nos registros contábeis a débito das contas de VPDs, efetuados no **Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC)**. Esse processo deve observar a **Estrutura de Acumuladores de Custos** e os **relacionamentos entre VPDs e elementos de custos** apresentados no Anexo 5 deste Guia.

Nem todas as contas de VPDs representam custos diretamente associados ao consumo de recursos. Por isso, recomenda-se que os entes identifiquem, mediante **atributos ou marcadores contábeis**, quais VPDs correspondem efetivamente a custos a serem apropriados.



Os registros contábeis no SIAFIC ocorrem de forma agregada, a partir das informações primárias geradas pelos **sistemas estruturantes** (como gestão de pessoal, almoxarifado, patrimônio, contratos, saúde, educação, entre outros). Dessa forma, a acumulação dos custos no **Sistema de Informações de Custos (SIC)** depende da integração entre:

- o **registro contábil das VPDs** no SIAFIC (que indica o momento do fato gerador do custo); e
- a **informação analítica** proveniente dos sistemas estruturantes (que detalha a natureza e o destino do custo).

Em termos práticos, o registro contábil funciona como o "**gatilho**" que sinaliza ao SIC a ocorrência de um custo. O reconhecimento e a apropriação, contudo, são realizados com base nos dados analíticos dos sistemas estruturantes, assegurando a fidedignidade e o detalhamento das informações acumuladas.

## 8.2 Fluxo metodológico da acumulação de custos

O processo metodológico de acumulação de custos pode ser descrito nas seguintes etapas:

1. **Ocorrência do fato gerador do custo** – identificação do evento que representa consumo de recursos.
2. **Registro contábil na conta de VPD** – reconhecimento contábil no SIAFIC, conforme o regime de competência.
3. **Integração com sistemas estruturantes** – captação das informações detalhadas que originaram o gasto.
4. **Classificação e apropriação** – associação do custo ao centro e ao objeto de custo correspondente.
5. **Acumulação e análise** – consolidação dos dados para fins de gestão, controle e avaliação de desempenho.

Esse fluxo garante que o custo de cada atividade seja mensurado e acumulado aos objetos de custos de forma sistemática e comparável entre os entes federativos.

A figura a seguir ilustra, de forma didática, o **fluxo metodológico de acumulação dos custos**, demonstrando as principais etapas e os sistemas envolvidos na identificação, apropriação e consolidação das informações.

Neste exemplo, ilustramos o processo de aquisição de materiais didáticos: a primeira fase envolve a compra dos materiais, a segunda fase abrange a distribuição para uma escola específica e a terceira fase trata do consumo efetivo dos materiais na atividade final.



**Figura 8**

### Compra de materiais



### Distribuição



### Consumo





 **Atenção:**

Na maioria das vezes o reconhecimento das despesas nas contas de natureza patrimonial (VPD) acontece simultaneamente à fase da liquidação da despesa orçamentária. No entanto, existem exceções, como ilustrado no exemplo acima, em que a variação patrimonial diminutiva se dá apenas no momento em que os bens são consumidos.

A programação orçamentária estabelecida na Lei Orçamentária Anual pode servir como referência para a apropriação dos custos, especialmente no que diz respeito aos custos relacionados a programas e políticas públicas. Isso não significa dizer, entretanto, que os custos serão apropriados a partir da execução orçamentária. A classificação funcional programática presente na LOA atua como um direcionador para a acumulação dos custos nos objetos padronizados na Estrutura de Acumuladores de Custos. No entanto, o momento de reconhecimento dos custos incorridos permanece atrelado à ocorrência do fato gerador, que é representado pelos registros das Variações Patrimoniais Diminutivas.

### 8.3 Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos

No âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) representam os fenômenos contábeis que reduzem o patrimônio líquido das entidades públicas, sem implicar necessariamente em desembolso financeiro imediato, conforme discutido no tópico 6.4.1 deste Guia.

De acordo com o MCASP as VPDs são reconhecidas quando há diminuição do potencial de serviços ou benefícios econômicos controlados pelo ente público, seja por consumo de bens, utilização de serviços ou pela ocorrência de perdas e despesas. Elas representam o reconhecimento contábil do consumo de recursos - como materiais, energia, depreciação de bens ou contratação de serviços - essenciais à manutenção e execução das atividades públicas, **podendo ou não representarem custos.**

As VPDs que representam custos são aquelas que se referem à utilização de recursos para a geração de bens ou serviços, sendo, portanto, o ponto de partida para a apuração e apropriação dos custos das ações governamentais.

A partir das variações patrimoniais diminutivas, o Sistema de Informação de Custos (SIC) realiza o registro e a apropriação dos custos em classificações denominadas Elementos de Custos. Esses elementos, conforme já conceituado, representam os efetivos gastos incorridos pela administração pública, tais como energia elétrica, gás, combustíveis, gêneros alimentícios, serviços de terceiros, entre outros.

No Sistema de Informação de Custos (SIC), os registros devem considerar a Estrutura de Acumuladores de Custos para a apropriação nos respectivos objetos, unidades e centros de custos, tendo as VPDs como “gatilho” para esses registros, garantindo assim que os custos sejam reconhecidos no momento da ocorrência dos seus fatos geradores.

Ocorre que o registro contábil das VPDs no SIAFIC obedece a estrutura de contas contábeis padronizadas pelo PCASP. Para fins gerenciais, essa classificação nem sempre é suficiente para permitir a adequada avaliação dos custos incorridos, seja porque em alguns casos estão dispostas em contas agregadas, ou em outras situações subdivididas em contas analíticas, que sob a perspectiva gerencial dificultaria sua interpretação.



Para solucionar essa questão foi necessário estabelecer um padrão para a classificação dos custos em Elementos de Custos, facilitando sua apropriação no SIC e ao mesmo tempo garantindo sua correspondência com as contas de Variações Patrimoniais Diminutivas. Dessa forma, as VPDs reconhecidas no registro contábil são associadas a correspondentes elementos de custos no SIC, proporcionando uma visão integrada entre contabilidade e gestão.

O Anexo 5 deste Guia detalha a relação entre as contas de VPDs e os Elementos de Custos. Esse anexo estará disponível no portal eletrônico do TCEES e será atualizado quando necessário por meio de Ato do Secretário-Geral de Controle Externo."

CONSULTA PÚBLICA



## 9. Indicadores de desempenho

A mensuração de custos no setor público representa um avanço significativo na consolidação de uma gestão pública orientada para resultados.

Entretanto, o simples conhecimento dos custos incorridos não é suficiente para subsidiar a tomada de decisão. É necessário que as informações de custos sejam relacionadas aos benefícios e resultados efetivamente alcançados pelas políticas, programas e unidades organizacionais do ente público.

A análise custo x benefício, quando aplicada à gestão pública, busca identificar o grau de **eficiência, eficácia e economicidade** na utilização dos recursos públicos, respondendo a três perguntas centrais:

1. Quanto custou a execução de determinado programa, projeto ou serviço?
2. Que resultados foram alcançados em termos de produtos, serviços ou impactos sociais?
3. Os benefícios gerados justificam os custos incorridos?

Essa análise não se limita ao aspecto financeiro, mas se estende ao valor público gerado, considerando dimensões sociais, ambientais e institucionais dos resultados alcançados.

A metodologia de apuração de custos definida neste Guia pressupõe o uso de modelos de gerenciamento de custos que apontam os custos acumulados por objeto de custo, segundo a estrutura organizacional do ente público e também por políticas públicas desenvolvidas a partir dos programas previstos nos seus instrumentos de planejamento.

A partir dessa base de dados, é possível realizar a integração entre o sistema de custos e os sistemas de informações de resultados, como:

- PPA, LDO e LOA, para vincular custos aos programas orçamentários;
- Sistemas de acompanhamento de metas e indicadores das secretarias e órgãos;
- Relatórios de desempenho e planos de governo.

Essa integração permite que cada objeto de custo — unidade administrativa, política/programa — seja analisado sob a ótica da eficiência (relação custo/produto) e da efetividade (relação custo/resultado).

### 9.1 Construção de indicadores

A avaliação da relação custo x benefício deve combinar indicadores de desempenho com informações de custos.

Exemplificativamente apresentamos a seguir algumas possibilidades de indicadores que poderão ser adotadas para essa avaliação:

- **Indicador de custo unitário:** pode ser utilizado para relacionar o custo total com a quantidade de produtos ou serviços internos. Como exemplo de aplicação podemos



identificar o custo médio por aluno matriculado, ou por consulta médica realizada, por quilômetro de via mantida.

- **Indicador de eficiência:** pode ser utilizado para avaliar o uso racional dos recursos na execução de determinada atividade. Como exemplo o percentual de recursos consumidos para a execução de um programa previsto na LOA em relação ao que foi planejado.
- **Indicador de eficácia:** pode ser utilizado para medir o grau de alcance das metas estabelecidas. Por exemplo, o percentual de atingimento de metas estabelecidas ou o número de unidades entregues em relação à previsão inicial comparado com os custos estimados e efetivamente incorridos.
- **Indicador de efetividade:** pode ser utilizado para avaliar o impacto social ou benefício final alcançado, como por exemplo, a redução de índices de evasão escolar, ou melhoria nos indicadores de saúde, ou aumento de satisfação do cidadão em relação ao serviço medido versus custos estimados e efetivamente incorridos nos programas e políticas implementadas.
- **Indicador de economicidade:** pode ser utilizado para verificar se os resultados foram alcançados com o menor custo possível. Como exemplo, a comparação dos custos médios entre objetos de custos semelhantes em distintos entes, ou mesmo entre unidades ou objetos de custos dentro da mesma estrutura estatal.

Para que a análise custo x benefício seja consistente, é fundamental que os indicadores sejam construídos e avaliados com base em dados estruturados e rastreáveis. Nesse sentido reforça-se que:

- A identificação do objeto de custo deve ser definida com clareza em relação ao que está sendo avaliado (estrutura, política pública e programa), com atributos que qualificam os objetos com o maior grau possível de similaridade.
- A apuração do custo deve considerar todas as variações patrimoniais diminutivas e apropriações de custos diretos e indiretos associadas ao objeto.
- A identificação do produto e/ou resultado deve considerar a seleção de variáveis físicas que correspondam à unidades de medidas que representam o resultado alcançado (ex.: alunos atendidos, quilômetros pavimentados, consultas realizadas).
- O cálculo dos indicadores deve relacionar o custo total apropriado e os resultados alcançados, gerando índices de custo unitário, eficiência ou efetividade.
- A interpretação e análise comparativa deve avaliar cuidadosamente os resultados obtidos ao longo do tempo ou entre unidades similares, permitindo diagnósticos e boas práticas críveis e livres de distorções.

A interpretação dos indicadores deve considerar ainda o contexto e variáveis externas que possam influenciar custos e resultados (ex.: sazonalidade, localização, escala de atendimento), a comparabilidade temporal e espacial do que está sendo medido, observando a evolução ao longo dos exercícios e entre órgãos ou regiões, as metas pré-definidas nos instrumentos de planejamento e padrões de referência setoriais, quando possível.

Os resultados dessa análise devem subsidiar relatórios gerenciais e decisões estratégicas, permitindo quando necessária, a redefinição de processos e recursos e a repriorização de políticas públicas, e ainda, a avaliação de economicidade em contratações e parcerias e o subsídio às auditorias e avaliações de desempenho realizadas pelo TCEES.



## **9.2 Uso de variáveis físicas**

Conforme destacado acima, a identificação das entregas de serviço público objeto de mensuração dos custos deve considerar a seleção de variáveis físicas que correspondam à unidades de medidas que representam o resultado alcançado, como por exemplo, o número de alunos atendidos numa determinada escola, a quantidade de quilômetros pavimentados, a quantidade de consultas realizadas numa determinada unidade de saúde.

A necessidade de identificação das variáveis físicas que serão utilizadas para avaliação dos resultados alcançados frente aos custos incorridos é enfatizada no item 18 da NBC TSP 34 conforme destacado a seguir:

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, além da definição e utilização de variáveis específicas sob controle da entidade, que utilize também 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.

CONSULTA PÚBLICA

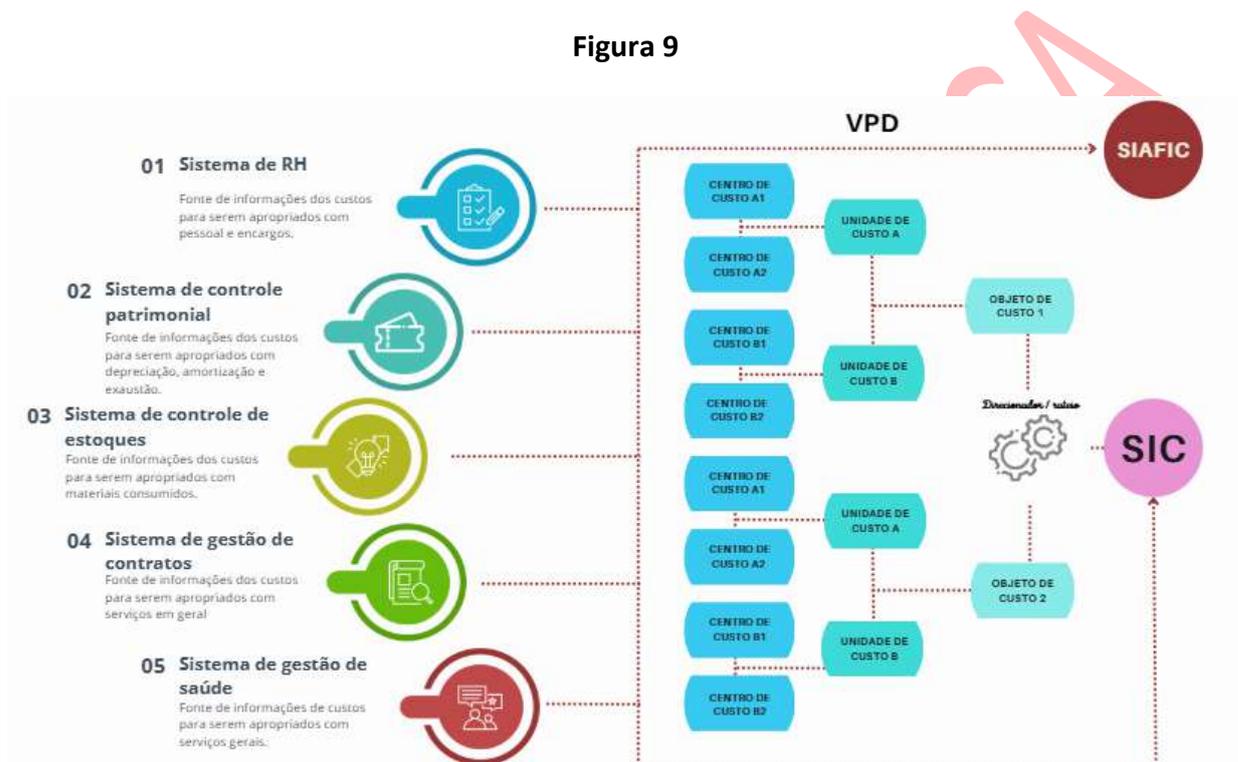


## 10. Ferramenta informacional

A implementação de um sistema de custos eficaz requer soluções tecnológicas integradas a processos e métodos bem definidos.

A geração de informações de custos depende de tecnologia capaz de identificar e acumular custos nos objetos apropriados. O infográfico a seguir ilustra como uma solução tecnológica pode integrar sistemas estruturantes da entidade para produzir informações de custos tempestivas, íntegras e baseadas na ocorrência dos fatos geradores.

Figura 9



Embora as soluções tecnológicas não precisem seguir estritamente a abordagem deste Guia, ela serve como referência didática para facilitar a compreensão sobre captura e apropriação de informações de custos. Esta abordagem pode inspirar entidades a desenvolver suas próprias soluções ao implementar sistemas de custos.

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 atendam às exigências do TCEES, algumas premissas são fundamentais:

- **Registro das VPDs:** Deve ocorrer no SIAFIC em conformidade com os fatos geradores das despesas.
- **Apropriação de Custos no SIC:** Deve ser simultânea ao registro das VPDs no SIAFIC.
- **Mensuração de Elementos Patrimoniais:** Deve ser compatível com os valores justos das operações.
- **Registro de Ativos Imobilizados:** Deve estar vinculado aos centros de custos onde o seu potencial de serviço é utilizado, e estes devem estar associados aos objetos de custos conforme as modelagens estabelecidas.



- **Cadastro de EPs:** Necessário para representar os objetos de custos na modelagem orgânica.
- **Estrutura de Acumuladores e apropriação por elementos:** A apropriação dos custos deve seguir a Estrutura de Acumuladores de Custos e sua classificação obedecer o relacionamento entre VPDs e Elementos de Custos definidas nos Anexos 1 e 5 respectivamente.

Os sistemas estruturantes devem observar o Decreto Federal nº 10.540/2020, que define o padrão mínimo de qualidade para o Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC).

A adaptação de sistemas informatizados e a adoção de novas rotinas contábeis são essenciais para garantir que os registros de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) possam gerar informações ou sinalizar ao SIC a necessidade de apropriar custos aos objetos no momento de sua ocorrência, conforme o modelo de gerenciamento de custos definido.

Além disso, é crucial automatizar a metodologia para uso de direcionadores de custos, que estabelecem a relação de causa e efeito para alocação de custos indiretos, permitindo sua apropriação nas unidades e centros de custos adequados. Recomenda-se que essa metodologia associe o direcionador ou critério de rateio como atributo do elemento de custo.

CONSULTA PÚBLICA



## **11. Conclusões**

Esta segunda edição do presente Guia de Orientação para Implementação e Uso de Sistema de Custos na Administração Pública, desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, estabelece um marco significativo na busca por uma gestão pública mais eficiente, transparente e orientada a resultados por meio da implementação de sistemas de custos. Este documento visa não apenas padronizar a geração de informações de custos, mas também promover a modernização da governança pública, oferecendo uma base sólida para avaliações comparativas que possam subsidiar decisões estratégicas.

A elaboração deste Guia foi possível graças ao Acordo de Cooperação nº 0018/2024, que envolveu a participação de municípios e do Estado do Espírito Santo. Esta colaboração visa permitir a aplicação prática e experimental dos modelos de sistemas de custos propostos, com o intuito de identificar melhorias necessárias para que as diretrizes e metodologias apresentadas sejam cada vez mais eficazes e aplicáveis.

Embora a participação dos municípios e do Estado no Acordo de Cooperação esteja em uma fase inicial, essa segunda edição do Guia foi consolidada com a expertise técnica do TCEES. Os seus anexos, ainda em desenvolvimento, dependem da contribuição prática dos entes participantes para serem completamente definidos, refletindo as aplicações práticas das orientações propostas.

Este Guia representa um passo inicial significativo, mas não exaustivo, no caminho da implantação de sistemas de custos no setor público.

Reconhecemos que muitos desafios ainda precisam ser enfrentados, como a apropriação de custos de ações executadas com recursos externos à contabilidade municipal, a gestão de objetos de custos complexos e o tratamento de bens de uso compartilhado ou especial.

Acreditamos que as diretrizes apresentadas, ao mesmo tempo teóricas e práticas, fornecem a base necessária para a estruturação e implementação de um sistema de custos eficaz e adaptável às diversas realidades dos entes municipais e estaduais. No entanto, o sucesso dessa iniciativa depende crucialmente do engajamento das lideranças, da capacitação contínua das equipes envolvidas e do aprimoramento das soluções tecnológicas.

O compromisso com a melhoria contínua e a atualização do Guia em futuras edições será fundamental para enfrentar os desafios remanescentes e garantir que o sistema de custos se torne uma ferramenta efetiva na promoção de uma gestão pública responsável e orientada por resultados.



## ANEXO 1

### Estrutura de Acumuladores de Custos

**Objetivo:** Este anexo visa detalhar a Estrutura de Acumuladores de Custos, oferecendo uma codificação padronizada que facilita a comparação e a análise de custos acumulados nos respectivos objetos, sob as duas modelagens definidas no Guia, e ainda, a comparabilidade entre diferentes entidades e funções governamentais, ou entre unidades da própria administração.

A estrutura de objetos, unidades e centros de custos nele apresentada abaixo é meramente exemplificativa, contendo apenas alguns exemplos para facilitar sua compreensão. A construção dessa estrutura será gradual e contará com a colaboração dos entes partícipes do Acordo de Cooperação Técnica 18/2024, e sua codificação completa estará disponível para consulta no portal do TCEES.

#### Estrutura de Codificação

- **Descrição Geral:** A tabela está estruturada para fornecer uma visão clara e organizada dos custos associados a diferentes funções de governo e objetos de custos.
- **Níveis de Codificação:** A tabela inclui níveis de codificação para Modelagem, Função de Governo, Objeto de Custo, Unidade de Custo, Centro de Custo
- **Código, Nomenclatura e Definição:** A tabela contém ainda a codificação completa nos níveis que especifica, a nomenclatura padronizada e a definição dos seus objetos.

#### Detalhamento dos Níveis de Codificação

1. **Modelagem**
  - **Orgânica e Políticas Públicas:** Inclui as duas modelagens previstas no Guia.
2. **Função de Governo**
  - **Descrição Completa:** A tabela lista as funções de governo codificadas conforme Portaria MOG nº 42/1999.
3. **Objeto de Custo**
  - **Exemplos Detalhados:** A tabela fornece exemplos específicos, como "Centro de Atenção Psicossocial (CAPS)" e "Escola de Ensino Fundamental".
4. **Unidade de Custo**
  - **Subdivisões:** Exemplos incluem "Administração e Gestão" e "Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico".
5. **Centro de Custo**
  - **Componentes Específicos:** Inclui detalhes como "Recepção", "Almoxarifado", "Consultório", etc.

#### Atualizações e Manutenção

- **Procedimento de Atualização:** A estrutura será revisada e atualizada conforme necessário, com a participação dos entes públicos no contexto do Acordo de



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

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

Cooperação Técnica celebrado entre o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e seus jurisdicionados, ACT nº 18/2024.

- **Responsabilidade:** O responsável pela manutenção é o Secretário-Geral de Controle Externo.

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS							
MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA	DEFINIÇÃO
1					1.00.000.000.000	ORGÂNICA	
	01				1.01.000.000.000	LEGISLATIVA	
		003			1.01.003.000.000	CAMARA MUNICIPAL	Estrutura administrativa responsável pela legislação a nível municipal.
			001		1.01.003.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO	
				011	1.01.003.001.011	RECEPÇÃO	
				004	1.01.003.001.004	ALMOXARIFADO	
				028	1.01.003.001.028	ARQUIVO	Unidade responsável pelo armazenamento e gestão de materiais.
				003	1.01.003.001.003	ARQUIVO LEGISLATIVO	Unidade responsável pelo armazenamento e gestão de documentos legislativos.
				029	1.01.003.001.029	DIRETORIA	
				040	1.01.003.001.040	COORDENAÇÃO	
				115	1.01.003.001.115	SUPERVISÃO	
				102	1.01.003.001.102	SALA DE APOIO	
				052	1.01.003.001.052	CONTABILIDADE	
				053	1.01.003.001.053	RECURSO HUMANOS	
				054	1.01.003.001.054	TRIBUTAÇÃO	
				055	1.01.003.001.055	LOGÍSTICA E SUPRIMENTOS	
				056	1.01.003.001.056	CONVÊNIO	
				057	1.01.003.001.057	FINANÇAS E ORÇAMENTO	
				111	1.01.003.001.111	SECRETARIA	
				103	1.01.003.001.103	ESTACIONAMENTO	
				058	1.01.003.001.058	GARAGENS	
			024		1.01.003.024.000	ATIVIDADES LEGISLATIVAS	
				049	1.01.003.024.049	GABINETES	Espaço físico e administrativo dedicado ao apoio dos vereadores.
				050	1.01.003.024.050	COMISSÕES PERMANENTES E TEMPORÁRIAS	Grupos de trabalho para análise de projetos de lei e outras matérias.
				051	1.01.003.024.051	SERVIÇO DE APOIO AO PARLAMENTAR	Unidades que oferecem suporte técnico e administrativo aos parlamentares.
			004		1.01.003.004.000	COMUNICAÇÃO E RELAÇÕES PÚBLICAS	
				060	1.01.003.004.060	ASSESSORIA DE IMPRENSA	
				064	1.01.003.004.064	RELAÇÕES COM A SOCIEDADE	
				063	1.01.003.004.063	MARKETING E DIVULGAÇÃO	

CONSULTE



**ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS**

MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA	DEFINIÇÃO
1					1.00.000.000.000	ORGÂNICA	
	10				1.10.000.000.000	SAÚDE	
		064			1.10.064.000.000	UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE (UBS)	
			001		1.10.064.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO	
				011	1.10.064.001.011	RECEPÇÃO	
				004	1.10.064.001.004	ALMOXARIFADO	
				028	1.10.064.001.028	ARQUIVO	
				029	1.10.064.001.029	DIRETORIA	
				040	1.10.064.001.040	COORDENAÇÃO	
				115	1.10.064.001.115	SUPERVISÃO	
				102	1.10.064.001.102	SALA DE APOIO	
				111	1.10.064.001.111	SECRETARIA	
				103	1.10.064.001.103	ESTACIONAMENTO	
				116	1.10.064.001.116	REFERÊNCIA TÉCNICA	
				123	1.10.064.001.123	LAVANDERIA	
				058	1.10.064.001.058	GARAGENS	
			041		1.10.064.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPEUTICO	
				081	1.10.064.041.081	SALA DE VACINAS	
				071	1.10.064.041.071	SALA DE CURATIVOS	
				117	1.10.064.041.117	SALA DE REPOUSO	
				005	1.10.064.041.005	ALMOXARIFADO DA UNIDADE HOSPITALAR	
				118	1.10.064.041.118	ALMOXARIFADO DO LABORATÓRIO	
				007	1.10.064.041.007	CONSULTÓRIO	
				008	1.10.064.041.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO	
				013	1.10.064.041.013	SALA DE COLETA	
				025	1.10.064.041.025	ENFERMARIA	
				074	1.10.064.041.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO	
				075	1.10.064.041.075	SALA DE PROCEDIMENTOS	
				119	1.10.064.041.119	SALA DE EXPURGO	
				086	1.10.064.041.086	LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS	
				073		SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL	

Anexo 1 completo e atualizado disponível em: <https://www.tcees.tc.br/ajuda/cidades/>

CONSULTE



## **ANEXO 2**

### **Classificação por Poder ou Órgão**

**Objetivo:** Estabelecer codificação padronizada para classificação dos objetos de custos por Poder e Órgão.

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

CONSULTA PÚBLICA



## ANEXO 3

### Tabela de Variáveis

**Objetivo:** Estabelecer variáveis físicas que o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo utilizará para avaliar a relação custo-benefício na aplicação de recursos públicos. Essas variáveis serão definidas com o intuito de padronizar a avaliação dos resultados efetivamente alcançados por políticas, programas e unidades organizacionais dos entes jurisdicionados, assegurando equidade no processo de análise.

Na tabela a seguir apresentamos, exemplificativamente, algumas variáveis e unidades de medidas que poderão ser adotadas pelo TCEES no momento de suas avaliações:

Função de governo	Variáveis	Unidades de medida
Saúde	Atendimentos, procedimentos, pacientes tratados	Unidade
Educação	Alunos, aulas ministradas, taxa de aprovação	Unidade / Percentual
Segurança Pública	Ocorrências atendidas, patrulhas, taxa de resolução	Unidade / Percentual
Assistência Social	Famílias atendidas, benefícios concedidos	Unidade
Infraestrutura	Projetos concluídos, quilômetros de estrada conservada	Unidade / Quilômetro / Metro quadrado
Cultura	Eventos realizados, participantes	Unidade
Urbanismo	Área de rua conservada	Metro quadrado
Saneamento	Volume de água/esgoto tratado, taxa de coleta de esgoto, número de ligações de água/esgoto, população atendida,	Metro cúbico / Percentual / Unidade

Anexo 3 completo e atualizado disponível em: <https://www.tcees.tc.br/ajuda/cidades/>



## ANEXO 4

### Estrutura de Políticas e Programas

**Objetivo:** Padronizar os objetos de custos na modelagem políticas públicas, permitindo a apropriação e evidenciação dos custos associados aos programas que contribuem para o alcance dos objetivos de cada política. A estrutura foi organizada hierarquicamente para facilitar diversos níveis de análise gerencial, **integrando-se à Estrutura de Acumuladores de Custos (Anexo 1).**

**Nível Objeto de Custo:** política pública objeto de mensuração dos custos.

**Nível Unidade de Custo:** classificações dos programas que contribuem para a política pública objeto de medição por finalidade, sendo:

- **Programas de gestão:** programas relacionados ao funcionamento da máquina administrativa e à manutenção dos serviços do Estado.
- **Programas finalísticos:** refletem as políticas públicas finalísticas, como programas de educação ou saúde.
- **Programas especiais:** englobam despesas que não contribuem para a manutenção ou expansão das ações do governo, como o pagamento de dívidas.

**Nível Centro de Custo:** programas padronizados.

- Programas descritos de forma padronizada para os programas que receberão as informações dos custos acumulados a partir das Variações Patrimoniais Diminutivas relacionadas a despesas neles executadas.

Na tabela a seguir, apresentamos um exemplo de como a organização dos programas de governo pode ser alinhada às políticas públicas, com base em suas funções prioritárias. Esse agrupamento por funções governamentais tem como objetivo superar a falta de padronização nas leis orçamentárias, facilitando, assim, a análise e a gestão dos custos relacionados aos programas. Sua estrutura completa estará disponível para consulta no portal do TCEES, sendo atualizada por ato do Secretário Geral de Controle Externo.

Esses agrupamentos estarão devidamente codificados na Estrutura de Acumuladores de Custos (Anexo 1).

Função	Política pública	Programas relacionados
Administração	<b>Administração e Gestão:</b> programas e ações de suporte administrativo, gestão de recursos e outros serviços de manutenção do estado que não se enquadram em áreas finalísticas.	<b>Gestão e Planejamento:</b> Atividades administrativas e de planejamento de caráter geral. <b>Finanças Públicas:</b> Gestão orçamentária, financeira e contábil. <b>Gestão de Pessoas:</b> Administração de pessoal, folha



		de pagamento e gestão de servidores.
Saúde	<b>Saúde:</b> Engloba todos os programas e ações relacionados à atenção primária, vigilância sanitária e epidemiológica, assistência farmacêutica e saúde mental.	<b>Atenção primária:</b> Programas de atenção básica, prevenção de doenças e promoção da saúde, com foco no primeiro contato do cidadão com o sistema de saúde. Ex.: Estratégia da Saúde da Família.
		<b>Vigilância em saúde:</b> Ações de controle de endemias, epidemiologia e saúde ambiental, para monitorar e prevenir doenças.
		<b>Assistência farmacêutica:</b> Distribuição de medicamentos e programas como o Farmácia Popular.
		<b>Saúde mental:</b> Programas voltados para a prevenção e tratamento de transtornos mentais, além do combate ao uso de drogas.
		<b>Saúde bucal:</b> Programas que garantem o acesso a tratamentos odontológicos.
Educação	<b>Educação:</b> Abrange as ações voltadas à educação em todos os níveis: infantil, fundamental, médio, superior, além de programas de qualificação profissional.	<b>Educação básica:</b> Programas de alimentação e transporte escolar, distribuição de livros didáticos e financiamento para o ensino infantil, fundamental e médio.
		<b>Educação superior:</b> Programas de acesso (cotas, financiamento estudantil), expansão e melhoria da qualidade do ensino superior.
		<b>Qualificação profissional:</b> Incentivo e oferta de cursos técnicos e profissionalizantes para a população.
		<b>Segurança alimentar e nutricional:</b> Programas voltados para alimentação escolar.



Segurança pública	<b>Segurança Pública e Justiça:</b> Compreende programas e ações de prevenção e combate à criminalidade, policiamento, defesa civil, acesso à justiça e ressocialização.	<b>Segurança pública:</b> Atividades de prevenção, repressão e fiscalização, envolvendo órgãos como as polícias e o Corpo de Bombeiros.
Judiciária		<b>Justiça:</b> Acesso à justiça, programas de ressocialização de presos e combate à corrupção.
Gestão ambiental	<b>Meio Ambiente:</b> Inclui políticas de preservação ambiental, gestão de recursos hídricos, saneamento básico, sustentabilidade e combate à poluição.	<b>Preservação:</b> Programas voltados para a proteção de áreas verdes, controle de desmatamento e recuperação de áreas degradadas.
		<b>Recursos hídricos:</b> Gestão de bacias hidrográficas e programas de saneamento básico.
		<b>Sustentabilidade:</b> Ações de educação ambiental, incentivo à reciclagem e combate à poluição.
Assistência social	<b>Assistência Social:</b> Refere-se a programas de transferência de renda, proteção social para crianças, adolescentes, idosos e pessoas com deficiência, e demais ações de assistência.	<b>Clima:</b> Programas voltados para a mitigação e adaptação às mudanças climáticas.
		<b>Transferência de renda:</b> Programas de renda mínima para famílias em situação de vulnerabilidade.
		<b>Criança e adolescente:</b> Proteção e defesa dos direitos da infância e adolescência.
Transporte	<b>Infraestrutura:</b> Aborda a criação e manutenção de infraestruturas essenciais, como transporte, energia e saneamento básico.	<b>Idosos e pessoas com deficiência:</b> Programas voltados para o amparo e inclusão social.
		<b>Transporte:</b> Melhoria da infraestrutura viária, incentivo ao transporte público e construção de ciclovias.
Energia		<b>Energia:</b> Geração e distribuição de energia elétrica, além de incentivos a fontes renováveis.



Saneamento		<b>Saneamento:</b> Universalização do acesso à água tratada, coleta de esgoto e tratamento de resíduos sólidos.
Habitação	<b>Habitação:</b> Envolve programas de moradia popular, financiamento habitacional e regularização fundiária.	<b>Moradia popular:</b> Programas de construção de moradias e regularização de terrenos.
		<b>Financiamento:</b> Incentivos ao financiamento habitacional para a população de baixa renda.
Trabalho	<b>Trabalho e Emprego:</b> Inclui políticas de qualificação profissional, geração de emprego e renda, e gestão da previdência.	<b>Qualificação:</b> Programas de capacitação e inserção de jovens e adultos no mercado de trabalho.
		<b>Geração de renda:</b> Programas de incentivo a novos negócios e ao empreendedorismo.
Previdência social		<b>Previdência:</b> Gestão dos sistemas de aposentadoria e pensões.
Cultura	<b>Cultura e Lazer:</b> Refere-se a programas de fomento à cultura, preservação do patrimônio e incentivo à prática esportiva.	<b>Cultura:</b> Apoio à produção cultural, preservação do patrimônio histórico e fomento a atividades artísticas.
Desporto e lazer		<b>Esporte e lazer:</b> Incentivo à prática de esportes e à ocupação de espaços públicos.
Comércio e serviços	<b>Desenvolvimento Econômico:</b> Engloba políticas de incentivo à indústria, comércio, agropecuária e empreendedorismo.	<b>Comércio e indústria:</b> Programas de incentivo fiscal, fomento à inovação e apoio a pequenos e médios empreendimentos.
Indústria		
Agricultura		<b>Agropecuária:</b> Programas de apoio à agricultura familiar e desenvolvimento rural.
Direitos da cidadania	<b>Direitos Humanos e Inclusão Social:</b> Aborda ações de promoção da igualdade racial e de gênero, combate à discriminação e defesa dos direitos de minorias	<b>Igualdade racial:</b> Programas voltados para o combate ao racismo e promoção da igualdade étnica.
		<b>Gênero:</b> Ações de promoção da igualdade de gênero e



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

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

		combate à violência contra a mulher.
		<b>Diversidade:</b> Programas de inclusão de grupos minoritários, como a população LGBTQIA+.

Anexo 3 completo e atualizado disponível em: <https://www.tcees.tc.br/ajuda/cidades/>

CONSULTA PÚBLICA



## ANEXO 5

### Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos

**Objetivo:** Padronizar a identificação dos custos por Elementos associados às contas de Variações Patrimoniais Diminutivas. Esse relacionamento permitirá a comparabilidade das informações de custos entre diferentes objetos de custos.

Na tabela a seguir apresentamos, exemplificativamente, como esse relacionamento será estruturado:

ANEXO 5 - RELACIONAMENTOS VPDs x ELEMENTOS DE CUSTOS													
Conta PCASP	Função da conta	Acumula custo (Sim/Não)	Natureza dos custos (predominância)						Critério para alocação dos custos indiretos		Elemento de custo	Subelementos de custos	
			Fixo	Variável	Controlável	Não Contr.	Finalístico	Suporte					
3.1.1.1.1.01.01	VENCIMENTOS E SALÁRIOS	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.02	ADICIONAL NOTURNO	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.03	INCORPORAÇÕES	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.04	ABONO DE PERMANÊNCIA	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.05	ADICIONAL DE PERICULOSIDADE	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.06	ADICIONAL DE INSALUBRIDADE	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.21	FÉRIAS VENCIDAS E PROPORCIONAIS	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.1.1.1.01.22	13. SALÁRIO	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Pessoal	
3.1.2.2.1.01.00	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - INSS	SIM	x			x	-	-	Direcionador	Carga horária	Pessoal e encargos	Encargos sociais	
3.3.1.1.1.01.00	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS	SIM		x	x		x		Direcionador	Item patrimonial	Combustíveis e lubrificantes	Combustíveis Lubrificantes	
3.3.1.1.1.08.00	MATERIAL FARMACOLÓGICO	SIM		x	x		x		-	-	Material farmacológico	Medicamentos Soros Vacinas	
3.3.1.1.1.09.00	MATERIAL ODONTOLÓGICO	SIM		x	x		x		-	-	Material odontológico	Materiais médico-hospitalares Medicamentos	
3.3.2.1.1.01.00	DIÁRIAS PESSOAL CIVIL	SIM		x	x		-	-	-	-	Diárias	Diárias	
3.3.2.3.1.08.00	SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO, ENERGIA ELÉTRICA, GÁS E OUTROS.	SIM		x	x		-	-	Rateio	Área (m²)	Água e esgoto Energia elétrica	Água e esgoto Energia elétrica	
									Direcionador	Usuários (Un.)	Gás	Gás	

Anexo 5 completo e atualizado disponível em: <https://www.tces.tc.br/ajuda/cidades/>



## APÊNDICE 1

### Aplicações práticas

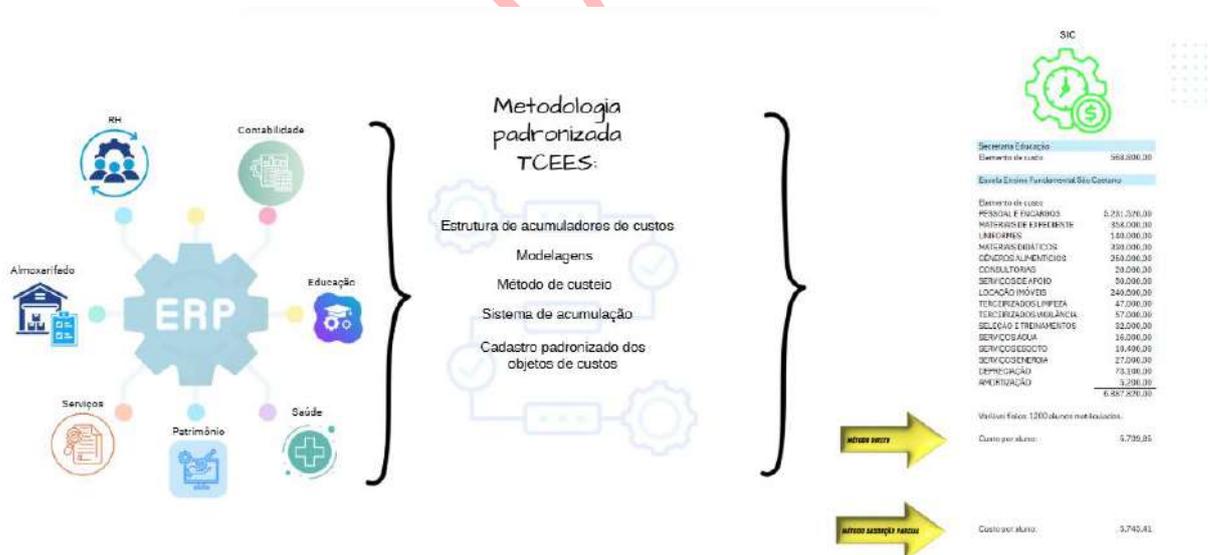
**Objetivo:** Apresentar de forma exemplificativa a aplicação metodológica de apropriação de custos orientada pelo presente Guia.

Por meio de um cenário simulado, buscamos ilustrar como a abordagem proposta pode ser implementada em diferentes contextos da administração pública, permitindo uma melhor compreensão sobre a alocação e a gestão de custos.

A simulação aqui apresentada é baseada numa situação hipotética, mas reflete práticas e desafios reais enfrentados pelos gestores públicos. Nesse exercício serão explorados os métodos de custeio direto e por absorção parcial, fornecendo uma visão abrangente das diferentes formas de atribuir custos a objetos de mensuração.

De forma resumida, podemos dizer que a apropriação dos custos inicia-se pela identificação da ocorrência dos fatos geradores e a partir daí, os custos incorridos são apropriados aos objetos pretendidos, em conformidade com a modelagem definida no modelo de gerenciamento de custos. Esse processo baseia-se em informações provenientes dos sistemas estruturantes e tem como destino final os objetos, unidades e centros de custos padronizados na Estrutura de Acumuladores de Custos.

Na imagem a seguir, buscamos resumir essa dinâmica metodológica:



#### 1. Exemplo de apropriação de custos com o uso da modelagem orgânica

Vejamos agora como se comporta essa metodologia num cenário fictício de apropriação dos custos em equipamentos públicos de saúde.



Consideremos três equipamentos públicos: a secretaria municipal de saúde, um hospital e uma unidade básica de saúde. E consideremos ainda que os custos acumulados se referem ao período de 01/10/25 a 31/10/25.

Modelo de gerenciamento de custos adotado:

- **Modelagem:** orgânica
- **Objetos de custos:** Secretaria Municipal de Saúde, Hospital “Santo André”, Unidade Básica de Saúde “Alegre”
- **Métodos de custeio:** absorção parcial
- **Sistema de acumulação:** contínua
- **Critério para alocação dos custos indiretos:** padrão estabelecido no Guia TCEES (Anexo 5 - Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos)

Etapas iniciais:

- Identificação da estrutura organizacional
- Identificação e definição dos objetos de custos
- Cadastramento dos objetos de custos
- Estruturação dos objetos, unidades e centros de custos segundo metodologia TCEES

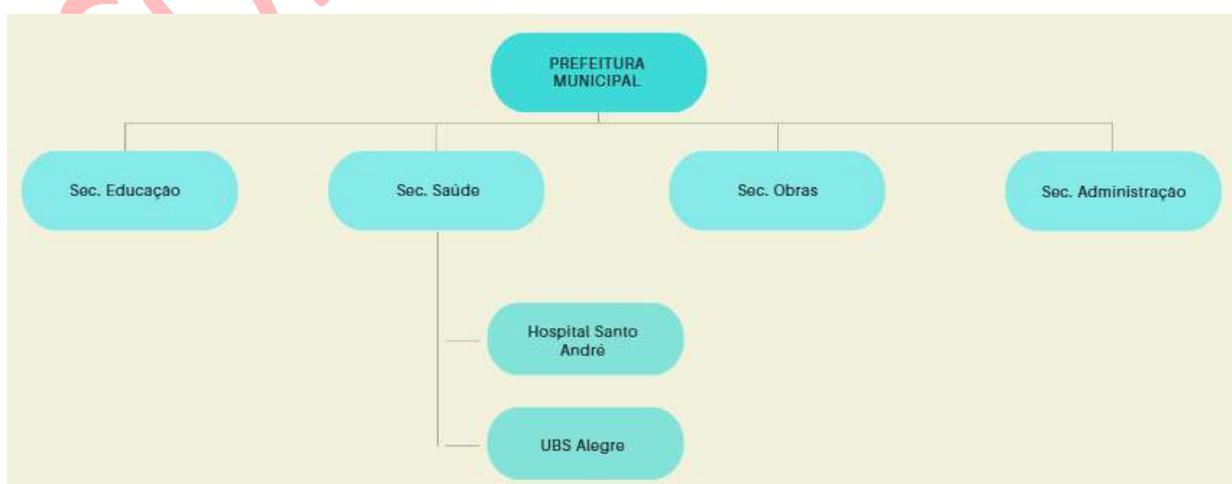
Processo de acumulação dos custos:

- Identificação dos custos incorridos no período
- Definições para apropriação dos custos indiretos
- Registros contábeis e apropriações no SIC

Avaliação dos resultados:

- Certificação do resultado
- Resultado apresentado pelo método absorção parcial
- Estabelecimento de indicadores de desempenho

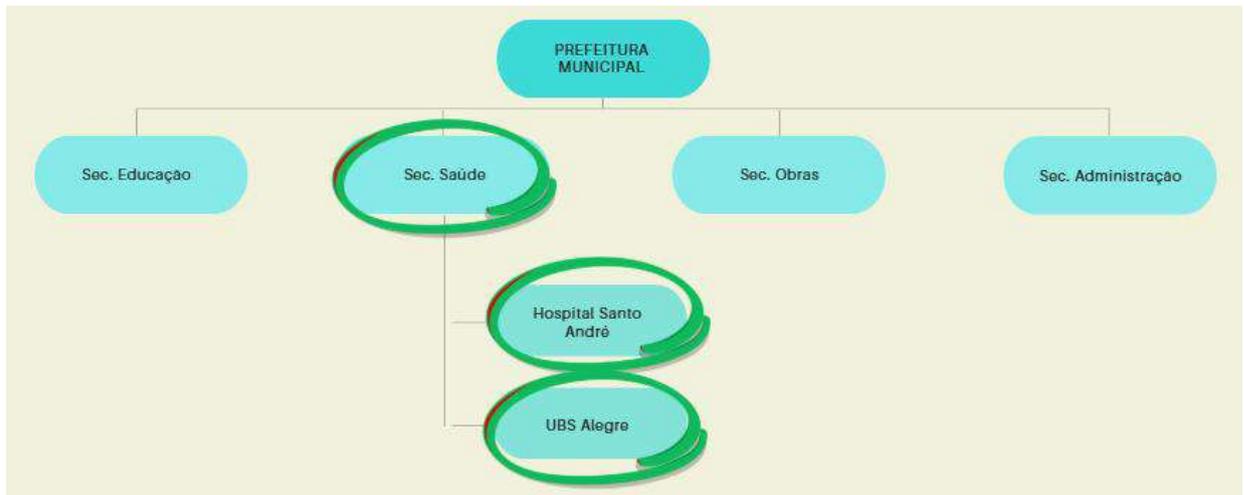
#### Identificação da estrutura organizacional





### Identificação e definição dos objetos de custos

Nesse momento a administração identifica e delimita seus objetos de custos. Em nosso exemplo, definimos que serão objetos de custos a Secretaria Municipal de Saúde, o Hospital “Santo André” e a Unidade Básica de Saúde “Alegre”.



### Cadastramento dos objetos de custos

O cadastramento dos objetos de custos deve obedecer a estrutura e as orientações deste Guia (item 7.2).

- Cadastro da Secretaria Municipal de Saúde:

CÓDIGO	1.3.3205309.10.0001
DESCRIÇÃO	Secretaria Municipal de Saúde
UNIDADE GESTORA	077E0500001
TIPO	1.10.091.000.000
CENTRO DE RESPONSABILIDADE	Secretaria Municipal de Saúde
RESPONSÁVEL	XXX
CPF	XXX.XXX.XXX-XX
CADASTRO NACIONAL	CNES
CONDIÇÃO DE USO	Próprio
RESTRIÇÕES	Sem restrições
CONDIÇÃO DO SERVIÇO	Ativo
ENDEREÇO	XXXXX
NATUREZA	Principal
VARIÁVEIS	nº de usuários do serviço público de saúde no município



- Cadastro do Hospital Santo André

CÓDIGO	1.3.3205309.10.0002
DESCRIÇÃO	Hospital Santo André
UNIDADE GESTORA	077E0500001
TIPO	1.10.043.000.000
CENTRO DE RESPONSABILIDADE	Secretaria Municipal de Saúde
RESPONSÁVEL	xxx
CPF	xxx.xxx.xxx-xx
CADASTRO NACIONAL	CNES
CONDIÇÃO DE USO	Próprio
RESTRICÇÕES	Sem restrições
CONDIÇÃO DO SERVIÇO	Ativo
ENDEREÇO	xxxxx
NATUREZA	Principal
VARIÁVEIS	nº de pacientes atendidos

- Cadastro da Unidade Básica de Saúde Alegre

CÓDIGO	1.3.3205309.10.0003
DESCRIÇÃO	Unidade Básica de Saúde Alegre
UNIDADE GESTORA	077E0500001
TIPO	1.10.064.000.000
CENTRO DE RESPONSABILIDADE	Secretaria Municipal de Saúde
RESPONSÁVEL	xxx
CPF	xxx.xxx.xxx-xx
CADASTRO NACIONAL	CNES
CONDIÇÃO DE USO	Próprio
RESTRICÇÕES	Sem restrições
CONDIÇÃO DO SERVIÇO	Ativo
ENDEREÇO	xxxxx
NATUREZA	Principal
VARIÁVEIS	nº de pacientes atendidos

### Estruturação dos objetos, unidades e centros de custos segundo metodologia TCEES

A codificação dos objetos, unidades e centros de custos deve observar o padrão definido pelo TCEES no Anexo 1 — Estrutura de Acumuladores de Custos.

Até a data de publicação desta edição do Guia, a estrutura completa referente à função “Saúde” para os objetos de custos exemplificados neste exercício apresentava-se conforme indicado a seguir:



## ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS

MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA
1					1.00.000.000.000	ORGÂNICA
	10				1.10.000.000.000	SAÚDE
		043			1.10.043.000.000	HOSPITAL
			001		1.10.043.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO
				011	1.10.043.001.011	RECEPÇÃO
				004	1.10.043.001.004	ALMOXARIFADO
				028	1.10.043.001.028	ARQUIVO
				029	1.10.043.001.029	DIRETORIA
				040	1.10.043.001.040	COORDENAÇÃO
				115	1.10.043.001.115	SUPERVISÃO
				101	1.10.043.001.101	SALA DE TI
				102	1.10.043.001.102	SALA DE APOIO
				111	1.10.043.001.111	SECRETARIA
				103	1.10.043.001.103	ESTACIONAMENTO
				116	1.10.043.001.116	REFERÊNCIA TÉCNICA
				123	1.10.043.001.123	LAVANDERIA
				058	1.10.043.001.058	GARAGENS
			041		1.10.043.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICO
				081	1.10.043.041.081	SALA DE VACINAS
				071	1.10.043.041.071	SALA DE CURATIVOS
				117	1.10.043.041.117	SALA DE REPOUSO
				005	1.10.043.041.005	ALMOXARIFADO DA UNIDADE HOSPITALAR
				118	1.10.043.041.118	ALMOXARIFADO DO LABORATÓRIO
				007	1.10.043.041.007	CONSULTÓRIO
				008	1.10.043.041.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO
				013	1.10.043.041.013	SALA DE COLETA
				025	1.10.043.041.025	ENFERMARIA
				074	1.10.043.041.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO
				075	1.10.043.041.075	SALA DE PROCEDIMENTOS
				119	1.10.043.041.119	SALA DE EXPURGO
				086	1.10.043.041.086	LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS
				073	1.10.043.041.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
			040		1.10.043.040.000	UNIDADE DE FISIOTERAPIA



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

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

			007	1.10.043.040.007	CONSULTÓRIO
			094	1.10.043.040.094	FISIOTERAPIA E REABILITAÇÃO
		007		1.10.043.007.000	FARMÁCIA
			120	1.10.043.007.120	MEDICAMENTOS PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITO
			121	1.10.043.007.121	MEDICAMENTOS PARA DISPENSAÇÃO
		012		1.10.043.012.000	URGÊNCIA E EMERGÊNCIA
			007	1.10.043.012.007	CONSULTÓRIO
			017	1.10.043.012.017	UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA (UTI)
			025	1.10.043.012.025	ENFERMARIA
			073	1.10.043.012.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
			074	1.10.043.012.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO
			119	1.10.043.012.119	SALA DE EXPURGO
			075	1.10.043.012.075	SALA DE PROCEDIMENTOS
			008	1.10.043.012.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO
			093	1.10.043.012.093	NUTRIÇÃO E DIETÉTICA
			013	1.10.043.012.013	SALA DE COLETA
		013		1.10.043.013.000	UNIDADES DE INTERNAMENTO
			119	1.10.043.013.119	SALA DE EXPURGO
			093	1.10.043.013.093	NUTRIÇÃO E DIETÉTICA
			007	1.10.043.013.007	CONSULTÓRIO
			025	1.10.043.013.025	ENFERMARIA
		015		1.10.043.015.000	DIAGNÓSTICO E IMAGEM
			007	1.10.043.015.007	CONSULTÓRIO
			092	1.10.043.015.092	ECOGRAFIA E ULTRASSONOGRRAFIA
			085	1.10.043.015.085	RADIOLOGIA
			073	1.10.043.015.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
		014		1.10.043.014.000	CENTRO CIRÚRGICO
			119	1.10.043.014.119	SALA DE EXPURGO
			006	1.10.043.014.006	SALA DE CIRURGIA
			027	1.10.043.014.027	SALA DE RECUPERAÇÃO PÓS-ANESTÉSICA
			073	1.10.043.014.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
		020		1.10.043.020.000	AUDITÓRIOS E SIMILARES
			030	1.10.043.020.030	AUDITÓRIO
		025		1.10.043.025.000	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS
			020	1.10.043.025.020	SANITÁRIOS
			122	1.10.043.025.122	FRALDÁRIOS
			108	1.10.043.025.108	BANHEIROS
			018	1.10.043.025.018	VESTIÁRIOS
		028		1.10.043.028.000	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

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

			024	1.10.043.028.024	REFEITÓRIO
			041	1.10.043.028.041	COPA
			100	1.10.043.028.100	DESPENSA
			123	1.10.043.028.123	LAVANDERIA
			042	1.10.043.028.042	COZINHA
			109	1.10.043.028.109	CANTINA
		036		1.10.043.036.000	PÁTIOS E JARDINS
			062	1.10.043.036.062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS
			110	1.10.043.036.110	JARDINS
		018		1.10.043.018.000	CAPELA E SERVIÇOS DE APOIO PSICOLÓGICO
			095	1.10.043.018.095	PSICOLOGIA E APOIO SOCIAL
	064			1.10.064.000.000	UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE (UBS)
		001		1.10.064.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO
			011	1.10.064.001.011	RECEPÇÃO
			004	1.10.064.001.004	ALMOXARIFADO
			028	1.10.064.001.028	ARQUIVO
			029	1.10.064.001.029	DIRETORIA
			040	1.10.064.001.040	COORDENAÇÃO
			115	1.10.064.001.115	SUPERVISÃO
			101	1.10.064.001.101	SALA DE TI
			102	1.10.064.001.102	SALA DE APOIO
			111	1.10.064.001.111	SECRETARIA
			103	1.10.064.001.103	ESTACIONAMENTO
			116	1.10.064.001.116	REFERÊNCIA TÉCNICA
			123	1.10.064.001.123	LAVANDERIA
			058	1.10.064.001.058	GARAGENS
		041		1.10.064.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICO
			081	1.10.064.041.081	SALA DE VACINAS
			071	1.10.064.041.071	SALA DE CURATIVOS
			117	1.10.064.041.117	SALA DE REPOUSO
			005	1.10.064.041.005	ALMOXARIFADO DA UNIDADE HOSPITALAR
			118	1.10.064.041.118	ALMOXARIFADO DO LABORATÓRIO
			007	1.10.064.041.007	CONSULTÓRIO
			008	1.10.064.041.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO
			013	1.10.064.041.013	SALA DE COLETA
			025	1.10.064.041.025	ENFERMARIA
			074	1.10.064.041.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO
			075	1.10.064.041.075	SALA DE PROCEDIMENTOS
			119	1.10.064.041.119	SALA DE EXPURGO



			086	1.10.064.041.086	LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS
			073	1.10.064.041.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
		040		1.10.064.040.000	UNIDADE DE FISIOTERAPIA
			007	1.10.064.040.007	CONSULTÓRIO
			094	1.10.064.040.094	FISIOTERAPIA E REABILITAÇÃO
		007		1.10.064.007.000	FARMÁCIA
			120	1.10.064.007.120	MEDICAMENTOS PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITO
			121	1.10.064.007.121	MEDICAMENTOS PARA DISPENSAÇÃO
		012		1.10.064.012.000	URGÊNCIA E EMERGÊNCIA
			007	1.10.064.012.007	CONSULTÓRIO
			017	1.10.064.012.017	UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA (UTI)
			025	1.10.064.012.025	ENFERMARIA
			073	1.10.064.012.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
			074	1.10.064.012.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO
			119	1.10.064.012.119	SALA DE EXPURGO
			075	1.10.064.012.075	SALA DE PROCEDIMENTOS
			008	1.10.064.012.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO
			093	1.10.064.012.093	NUTRIÇÃO E DIETÉTICA
			013	1.10.064.012.013	SALA DE COLETA
		013		1.10.064.013.000	UNIDADES DE INTERNAMENTO
			119	1.10.064.013.119	SALA DE EXPURGO
			093	1.10.064.013.093	NUTRIÇÃO E DIETÉTICA
			007	1.10.064.013.007	CONSULTÓRIO
			025	1.10.064.013.025	ENFERMARIA
		015		1.10.064.015.000	DIAGNÓSTICO E IMAGEM
			007	1.10.064.015.007	CONSULTÓRIO
			092	1.10.064.015.092	ECOGRAFIA E ULTRASSONOGRRAFIA
			085	1.10.064.015.085	RADIOLOGIA
			073	1.10.064.015.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
		014		1.10.064.014.000	CENTRO CIRÚRGICO
			119	1.10.064.014.119	SALA DE EXPURGO
			006	1.10.064.014.006	SALA DE CIRURGIA
			027	1.10.064.014.027	SALA DE RECUPERAÇÃO PÓS-ANESTÉSICA
			073	1.10.064.014.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO
		020		1.10.064.020.000	AUDITÓRIOS E SIMILARES
			030	1.10.064.020.030	AUDITÓRIO
		025		1.10.064.025.000	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS
			020	1.10.064.025.020	SANITÁRIOS
			122	1.10.064.025.122	FRALDÁRIOS



**TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

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

			108	1.10.064.025.108	BANHEIROS
			018	1.10.064.025.018	VESTIÁRIOS
		028		1.10.064.028.000	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO
			024	1.10.064.028.024	REFEITÓRIO
			041	1.10.064.028.41	COPA
			100	1.10.064.028.100	DESPENSA
			123	1.10.064.028.123	LAVANDERIA
			042	1.10.064.028.042	COZINHA
			109	1.10.064.028.109	CANTINA
		036		1.10.064.036.000	PÁTIOS E JARDINS
			062	1.10.064.036.062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS
			110	1.10.064.036.110	JARDINS
		018		1.10.064.018.000	CAPELA E SERVIÇOS DE APOIO PSICOLÓGICO
			095	1.10.064.018.095	PSICOLOGIA E APOIO SOCIAL
	091			1.10.091.000.000	UNIDADE ADMINISTRATIVA CENTRAL
		001		1.10.091.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO
			011	1.10.091.001.011	RECEPÇÃO
			004	1.10.091.001.004	ALMOXARIFADO
			028	1.10.091.001.028	ARQUIVO
			029	1.10.091.001.029	DIRETORIA
			040	1.10.091.001.040	COORDENAÇÃO
			115	1.10.091.001.115	SUPERVISÃO
			101	1.10.091.001.101	SALA DE TI
			102	1.10.091.001.102	SALA DE APOIO
			111	1.10.091.001.111	SECRETARIA
			103	1.10.091.001.103	ESTACIONAMENTO
			116	1.10.091.001.116	REFERÊNCIA TÉCNICA
			123	1.10.091.001.123	LAVANDERIA
			058	1.10.091.001.058	GARAGENS
		020		1.10.091.020.000	AUDITÓRIOS E SIMILARES
			030	1.10.091.020.030	AUDITÓRIO
		025		1.10.091.025.000	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS
			020	1.10.091.025.020	SANITÁRIOS
			122	1.10.091.025.122	FRALDÁRIOS
			108	1.10.091.025.108	BANHEIROS
			018	1.10.091.025.018	VESTIÁRIOS
		028		1.10.091.028.000	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO
			024	1.10.091.028.024	REFEITÓRIO
			041	1.10.091.028.41	COPA

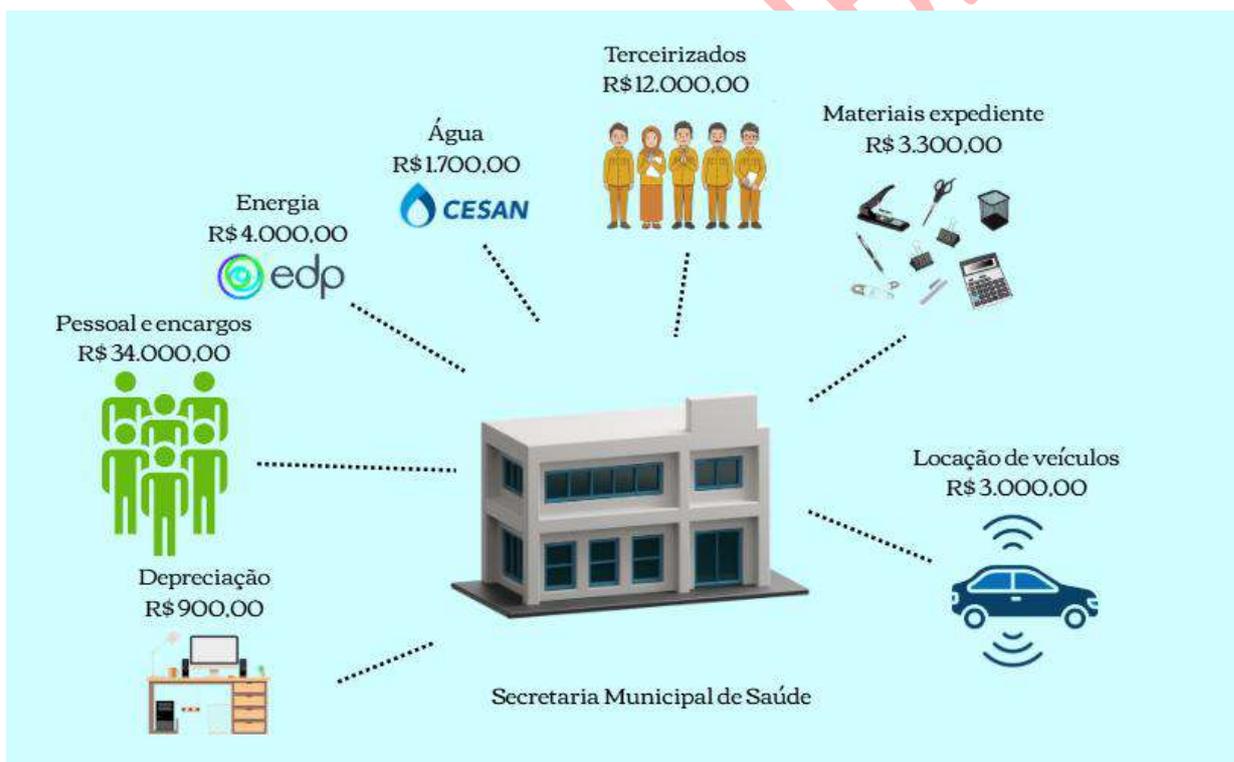


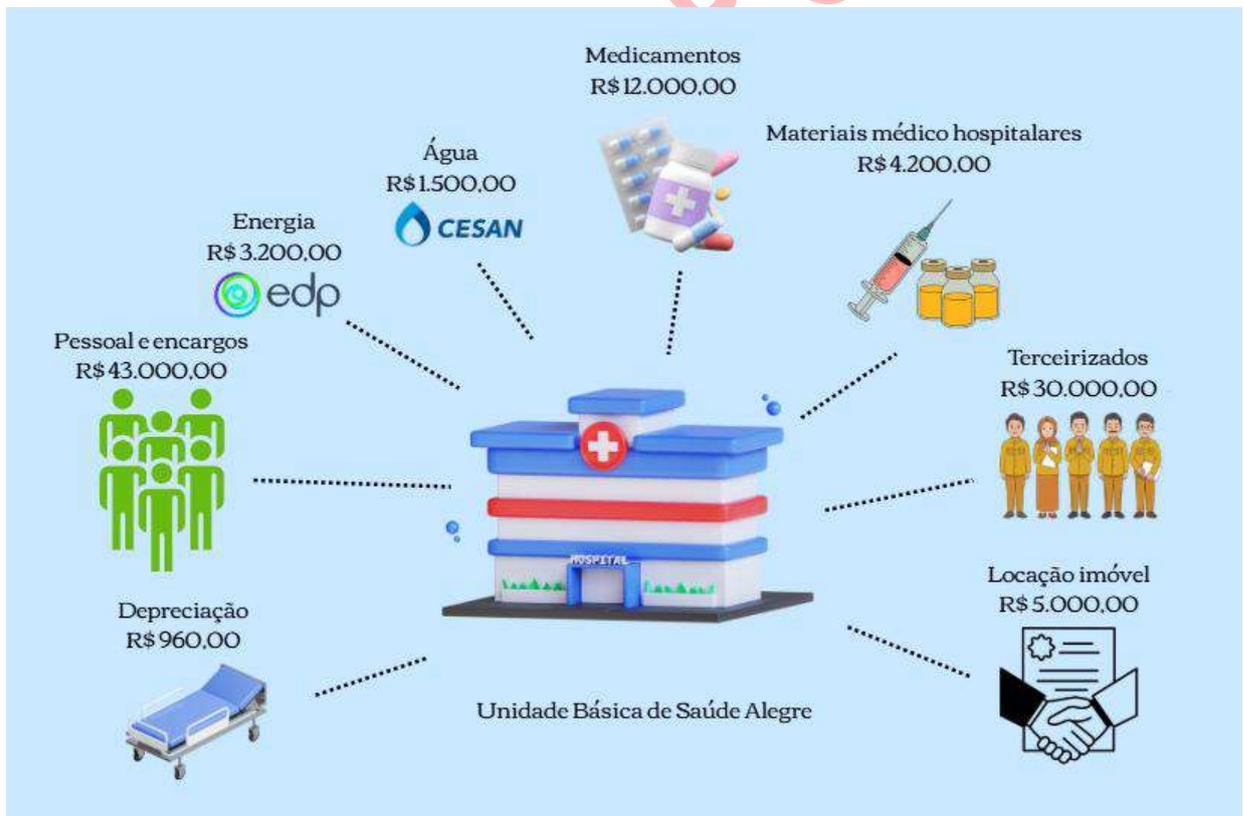
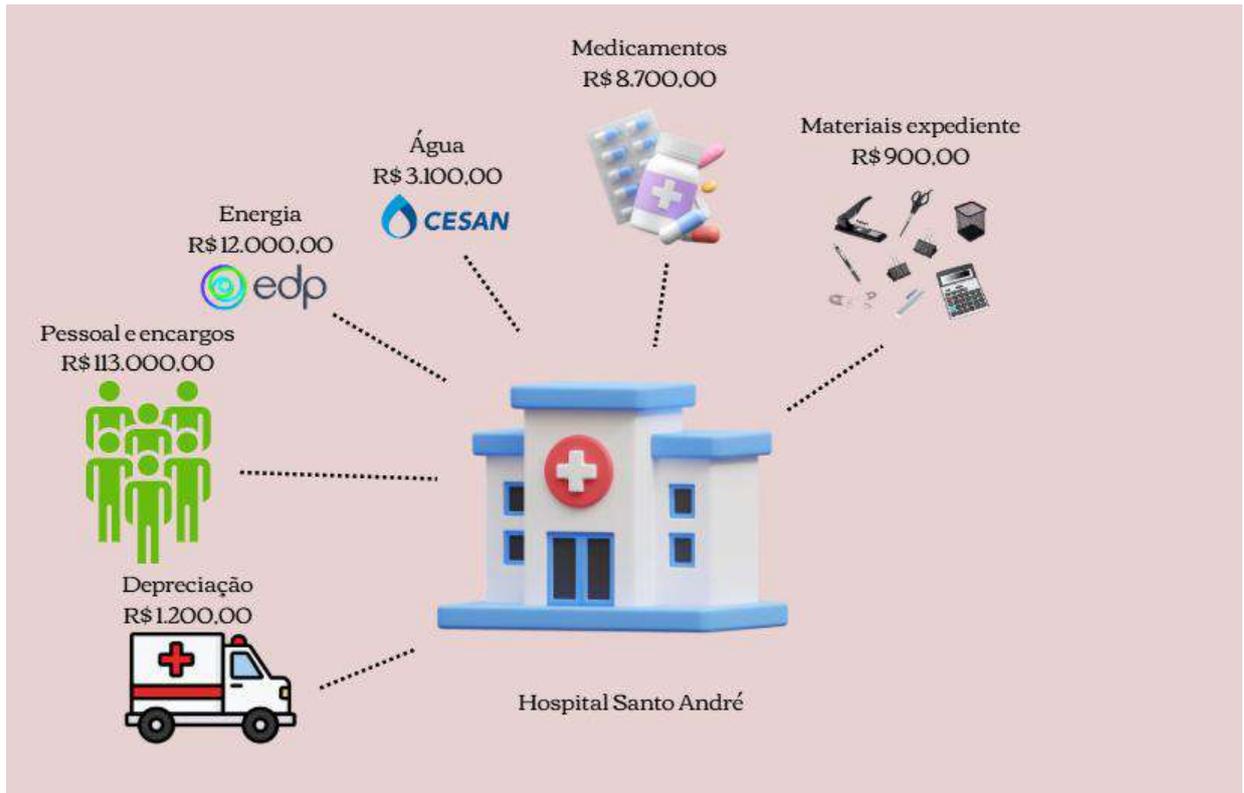
			100	1.10.091.028.100	DESPENSA
			123	1.10.091.028.123	LAVANDERIA
			042	1.10.091.028.042	COZINHA
			109	1.10.091.028.109	CANTINA
		036		1.10.091.036.000	PÁTIOS E JARDINS
			062	1.10.091.036.062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS
			110	1.10.091.036.110	JARDINS

### Identificação dos custos incorridos no período

Neste estágio, os custos incorridos no período de apuração são identificados a partir dos registros contábeis nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas.

Consideremos que no mês de 10/2025 foram identificados as seguintes Variações Patrimoniais Diminutivas com impacto na Secretaria Municipal de Saúde, no Hospital Santo André e na Unidade Básica de Saúde Alegre, respectivamente:



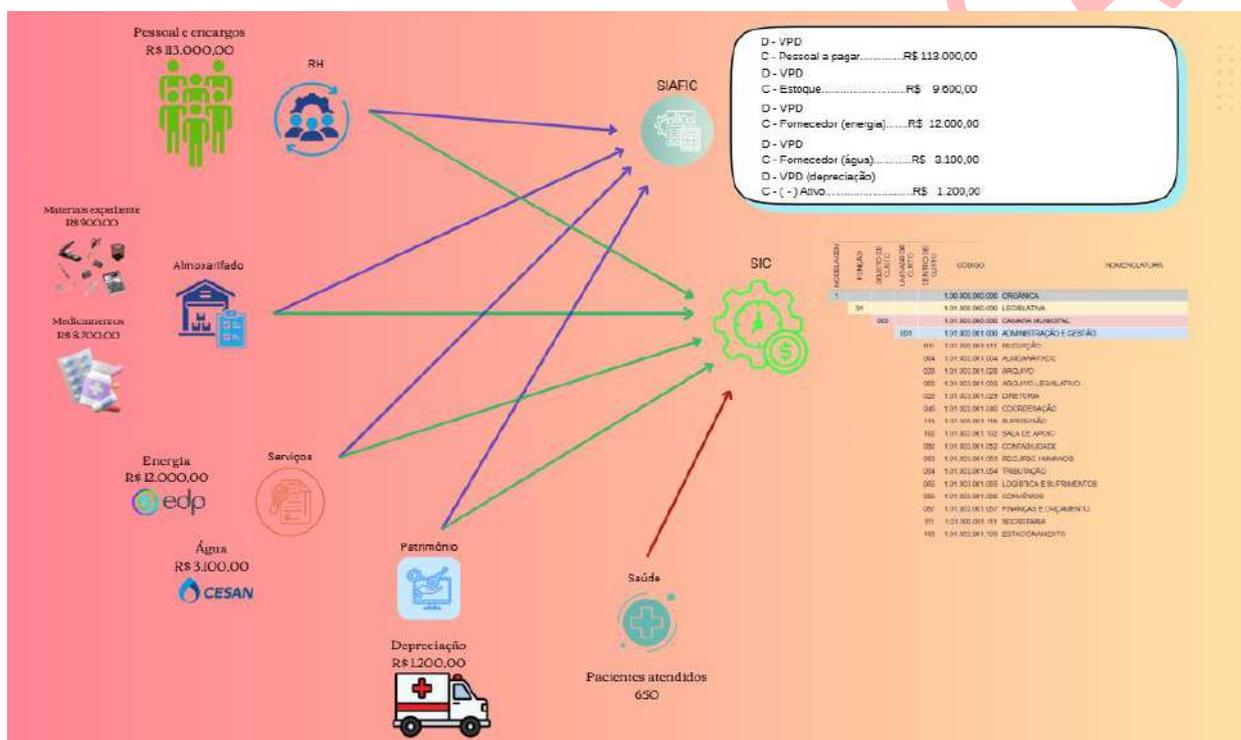


Esses custos identificados deverão ser apropriados por meio do SIC nos respectivos centros de custos.



Para que a apropriação ocorra de forma adequada, é essencial que as informações primárias que deram origem aos registros contábeis também sirvam como fonte de dados para a alimentação do SIC. Isso porque a contabilidade, por sua natureza, não disponibiliza o nível de detalhamento necessário. Os registros contábeis são realizados de forma agregada nas contas correspondentes, enquanto as informações analíticas indispensáveis à correta apropriação dos custos devem ser obtidas nos sistemas estruturantes que registram os eventos geradores dos lançamentos contábeis. Nesse processo, a contabilidade desempenha o papel de identificar o momento da ocorrência do fato gerador, indicando que, naquele instante, foi reconhecido um custo que necessita ser devidamente apropriado.

A figura abaixo demonstra como ocorre a integração entre as fontes de informação e os seus respectivos destinos.



### Definições para apropriação dos custos indiretos

A depender do modelo de gerenciamento de custos adotado, os custos identificados podem ser apropriados de forma **direta e objetiva aos objetos de custos** — como, neste exemplo, a Secretaria Municipal de Saúde, o Hospital Santo André e a Unidade Básica de Saúde Alegre — **ou podem ser direcionados às unidades e centros de custos** que compõem esses Equipamentos Públicos.

Quando a apropriação ocorre diretamente nos objetos de custos, sem o detalhamento em unidades ou centros de custo, não há necessidade de utilização de direcionadores ou rateios, uma vez que a alocação é feita de maneira direta e integral. No entanto, caso o modelo de gerenciamento de custos adotado preveja a acumulação no nível dos centros de custos, torna-se indispensável o uso de técnicas de direcionamento ou rateio.



Nos casos em que forem necessários direcionadores ou rateios, os percentuais e critérios utilizados devem estar previamente definidos e documentados em memórias de cálculo, conforme o modelo de gerenciamento de custos estabelecido. **Esses parâmetros devem estar configurados nos sistemas estruturantes, evitando, assim, a necessidade de cálculos manuais a cada registro contábil destinado à apropriação.** Além disso, os sistemas estruturantes, o SIAFIC e o SIC precisam estar integrados, de forma que a apropriação dos custos ocorra de forma automatizada. Se houver necessidade de intervenção humana nesse processo, possivelmente será inviabilizada a geração das informações de custos.

Para fins de controle e padronização, o TCEES está definindo critérios específicos para o uso de direcionadores e rateios por elemento de custo, conforme disposto no Anexo 5, com o objetivo de garantir a comparabilidade das informações. Ressalta-se, contudo, conforme orienta o Guia, que essa padronização não impede que os entes jurisdicionados adotem critérios adicionais para uso interno das informações.

Em nosso exemplo, vamos considerar que os custos identificados serão apropriados no nível de centros de custos, com a utilização dos critérios apresentados na tabela a seguir:

ELEMENTOS DE CUSTOS		CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO	
<b>Secretaria Municipal de Saúde</b>			
Depreciação	900,00	Direcionador	Localização do ativo
Pessoal e encargos	34.000,00	Direcionador	Lotação do servidor por carga horária
Energia	4.000,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Água	1.700,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Serviços terceirizados	12.000,00	Direcionador	Postos de trabalho por carga horária
Materiais de expediente	3.300,00	Direcionador	Distribuição
Locação de veículos	3.000,00	Rateio	Horas de uso por centro de custo
<b>Hospital Santo André</b>			
Depreciação	1.200,00	Direcionador	Localização do ativo
Pessoal e encargos	113.000,00	Direcionador	Lotação do servidor por carga horária
Energia	12.000,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Água	3.100,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Medicamentos	8.700,00	Direcionador	Distribuição
Materiais de expediente	900,00	Direcionador	Distribuição
<b>Unidade Básica de Saúde Alegre</b>			
Depreciação	960,00	Direcionador	Localização do ativo
Pessoal e encargos	43.000,00	Direcionador	Lotação do servidor por carga horária
Energia	3.200,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Água	1.500,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>
Medicamentos	12.000,00	Direcionador	Distribuição
Materiais médico	4.200,00	Direcionador	Distribuição
Serviços terceirizados	30.000,00	Direcionador	Postos de trabalho por carga horária
Locação de imóvel	5.000,00	Rateio	Área ocupada pelo centro de custo em m <sup>2</sup>

Com base nos critérios estabelecidos e considerando os centros de custo existentes nos equipamentos públicos utilizados no exemplo — selecionados parcialmente para fins didáticos —, apresenta-se a seguir a composição do mapa de rateio para alguns elementos de custos e por objetos de custo:



**1º Exemplo:** mapa de rateio dos custos no elemento **energia elétrica** para o objeto de custo Secretaria Municipal de Saúde:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS				MAPA DE RATEIO		
1				Elemento de custo	Critério apropriação	Valor
			1.00.000.000.000	ORGÂNICA		
	10		1.10.000.000.000	SAÚDE		
		091	1.10.091.000.000	UNIDADE ADMINISTRATIVA CENTRAL		
			001	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO		
			011	RECEPÇÃO	4,00%	160,00
			004	ALMOXARIFADO	2,60%	104,00
			028	ARQUIVO	4,00%	160,00
			029	DIRETORIA	2,40%	96,00
			040	COORDENAÇÃO	4,00%	160,00
			115	SUPERVISÃO	3,00%	120,00
			101	SALA DE TI	7,00%	280,00
			102	SALA DE APOIO	2,00%	80,00
			111	SECRETARIA	9,00%	360,00
			103	ESTACIONAMENTO	8,00%	320,00
			116	REFERÊNCIA TÉCNICA	5,00%	200,00
			058	GARAGENS	7,50%	300,00
			020	AUDITÓRIOS E SIMILARES		
			030	AUDITÓRIO	5,00%	200,00
			025	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS		
			020	SANITÁRIOS	3,00%	120,00
			108	BANHEIROS	2,00%	80,00
			018	VESTIÁRIOS	3,00%	120,00
			028	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO		
			024	REFEITÓRIO	8,00%	320,00
			041	COPA	3,00%	120,00
			042	COZINHA	5,00%	200,00
			036	PÁTIOS E JARDINS		
			062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS	12,00%	480,00
			110	JARDINS	0,50%	20,00

A apropriação dos custos com energia elétrica — assim como de outros elementos de custo relacionados a serviços, tais como fornecimento de água, coleta de esgoto, provedores de internet, entre outros —, quando definida em nível de centro de custo, exige a realização de rateio para o seu devido reconhecimento. Isso ocorre porque, na maioria dos casos, não é possível utilizar um direcionador, dada a dificuldade de mensurar com precisão o consumo desses serviços por cada centro de custo.

Ressaltamos que, para fins de controle, o critério de rateio para esses elementos de custos também será padronizado pelo Guia, conforme disposto no Anexo 5, com o objetivo de garantir a comparabilidade das informações.

Por outro lado, se a acumulação de custos se limitar ao reconhecimento direto no objeto de custo, sem detalhamentos em centros ou unidades, não haverá necessidade de rateios. No exemplo apresentado, haveria apenas a acumulação do custo total de energia elétrica no objeto de custo, conforme demonstrado a seguir:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS				ACUMULAÇÃO	
1				Elemento de custo	
			1.00.000.000.000	ORGÂNICA	
	10		1.10.000.000.000	SAÚDE	
		091	1.10.091.000.000	UNIDADE ADMINISTRATIVA CENTRAL	RS 4.000,00



**2º Exemplo:** mapa de rateio dos custos no elemento **peçoal e encargos** para o objeto de custo Hospital Santo André:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS					MAPA DE RATEIO			
1				1.00.000.000.000	ORGÂNICA	Elemento de custo	Critério apropriação	Valor
	10			1.10.000.000.000	SAÚDE	Pessoal e encargos	Lotação do servidor por carga horária	RS 113.000,00
		043		1.10.043.000.000	HOSPITAL			
			001	1.10.043.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO			
			011	1.10.043.001.011	RECEPÇÃO		1,00%	1.130,00
			004	1.10.043.001.004	ALMOXARIFADO		1,00%	1.130,00
			029	1.10.043.001.029	DIRETORIA		4,00%	4.520,00
			111	1.10.043.001.111	SECRETARIA		3,00%	3.390,00
			103	1.10.043.001.103	ESTACIONAMENTO		1,00%	1.130,00
			041	1.10.043.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPÉUTICO			
			081	1.10.043.041.081	SALA DE VACINAS		2,00%	2.260,00
			071	1.10.043.041.071	SALA DE CURATIVOS		3,00%	3.390,00
			117	1.10.043.041.117	SALA DE REPOUSO		2,00%	2.260,00
			007	1.10.043.041.007	CONSULTÓRIO		7,00%	7.910,00
			040	1.10.043.040.000	UNIDADE DE FISIOTERAPIA			
			094	1.10.043.040.094	FISIOTERAPIA E REABILITAÇÃO		2,00%	2.260,00
			007	1.10.043.007.000	FARMÁCIA			
			121	1.10.043.007.121	MEDICAMENTOS PARA DISPENSAÇÃO		1,00%	1.130,00
			012	1.10.043.012.000	URGÊNCIA E EMERGÊNCIA			
			007	1.10.043.012.007	CONSULTÓRIO		7,00%	7.910,00
			017	1.10.043.012.017	UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA (UTI)		16,00%	18.080,00
			025	1.10.043.012.025	ENFERMARIA		4,00%	4.520,00
			013	1.10.043.013.000	UNIDADES DE INTERNAMENTO			
			007	1.10.043.013.007	CONSULTÓRIO		10,00%	11.300,00
			025	1.10.043.013.025	ENFERMARIA		7,00%	7.910,00
			015	1.10.043.015.000	DIAGNÓSTICO E IMAGEM			
			092	1.10.043.015.092	ECOGRAFIA E ULTRASSONOGRRAFIA		3,00%	3.390,00
			085	1.10.043.015.085	RADIOLOGIA		2,00%	2.260,00
			014	1.10.043.014.000	CENTRO CIRÚRGICO			
			006	1.10.043.014.006	SALA DE CIRURGIA		17,00%	19.210,00
			027	1.10.043.014.027	SALA DE RECUPERAÇÃO PÓS-ANESTÉSICA		2,00%	2.260,00
			025	1.10.043.025.000	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS			
			020	1.10.043.025.020	SANITÁRIOS		1,00%	1.130,00
			108	1.10.043.025.108	BANHEIROS		1,00%	1.130,00
			028	1.10.043.028.000	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO			
			024	1.10.043.028.024	REFEITÓRIO		2,00%	2.260,00
			036	1.10.043.036.000	PÁTIOS E JARDINS			
			062	1.10.043.036.062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS		1,00%	1.130,00

Assim como no caso dos serviços apresentados no primeiro exemplo, os custos com pessoal e encargos também exigem a definição de critérios para sua apropriação nos centros de custo, quando esse for o modelo de gerenciamento adotado. Da mesma forma, caso o modelo de gerenciamento de custos da instituição se restrinja à acumulação dos custos no nível do objeto de custo, não será necessário estabelecer um critério — neste caso, o uso de direcionadores — para a apropriação dos custos.

Nessa situação, os custos com pessoal e encargos seriam acumulados diretamente no objeto de custo, conforme demonstrado a seguir:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS					ACUMULAÇÃO			
1				1.00.000.000.000	ORGÂNICA	Elemento de custo		
	10			1.10.000.000.000	SAÚDE	Pessoal e encargos		
		043		1.10.043.000.000	HOSPITAL			RS 113.000,00



**3º Exemplo:** mapa de rateio dos custos no elemento **serviços terceirizados** para o objeto de custo Unidade Básica de Saúde Alegre:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS				MAPA DE RATEIO			
1			1.00.000.000.000	ORGÂNICA	Elemento de custo	Critério apropriação	Valor
	10		1.10.000.000.000	SAÚDE	Serviços terceirizados	Localização do ativo	
		064	1.10.064.000.000	UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE (UBS)			
		001	1.10.064.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO	R\$ 30.000,00		
		011	1.10.064.001.011	RECEPÇÃO		2,00%	600,00
		004	1.10.064.001.004	ALMOXARIFADO		0,50%	150,00
		028	1.10.064.001.028	ARQUIVO		1,00%	300,00
		103	1.10.064.001.103	ESTACIONAMENTO		1,00%	300,00
		123	1.10.064.001.123	LAVANDERIA		2,00%	600,00
		058	1.10.064.001.058	GARAGENS		2,00%	600,00
		041	1.10.064.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPÉUTICO			
		081	1.10.064.041.081	SALA DE VACINAS		4,00%	1.200,00
		071	1.10.064.041.071	SALA DE CURATIVOS		6,00%	1.800,00
		007	1.10.064.041.007	CONSULTÓRIO		3,00%	900,00
		074	1.10.064.041.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO		6,00%	1.800,00
		008	1.10.064.041.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO		8,00%	2.400,00
		013	1.10.064.041.013	SALA DE COLETA		9,00%	2.700,00
		025	1.10.064.041.025	ENFERMARIA		5,00%	1.500,00
		075	1.10.064.041.075	SALA DE PROCEDIMENTOS		6,00%	1.800,00
		040	1.10.064.040.000	UNIDADE DE FISIOTERAPIA			
		094	1.10.064.040.094	FISIOTERAPIA E REABILITAÇÃO		8,00%	2.400,00
		012	1.10.064.012.000	URGÊNCIA E EMERGÊNCIA			
		017	1.10.064.012.017	UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA (UTI)		7,00%	2.100,00
		025	1.10.064.012.025	ENFERMARIA		8,00%	2.400,00
		074	1.10.064.012.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO		3,00%	900,00
		075	1.10.064.012.075	SALA DE PROCEDIMENTOS		2,00%	600,00
		025	1.10.064.025.000	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS			
		020	1.10.064.025.020	SANITÁRIOS		5,00%	1.500,00
		108	1.10.064.025.108	BANHEIROS		5,00%	1.500,00
		028	1.10.064.028.000	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO			
		024	1.10.064.028.024	REFEITÓRIO		2,00%	600,00
		041	1.10.064.028.41	COPA		1,00%	300,00
		109	1.10.064.028.109	CANTINA		1,00%	300,00
		036	1.10.064.036.000	PÁTIOS E JARDINS			
		062	1.10.064.036.062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS		2,50%	750,00

Como mencionado no início, o cálculo dos valores a serem apropriados aos centros de custos requer parametrização e integração dos sistemas de informação, considerando o volume e a frequência dos eventos a serem registrados e o número de centros de custo a serem mapeados nos entes públicos.

No caso da apropriação dos custos de depreciação, cada bem patrimonial depreciable gera um valor a ser reconhecido como custo. Na contabilidade, esse reconhecimento ocorre por meio de um registro consolidado na conta de variação patrimonial diminutiva, com contrapartida em conta redutora do ativo, por classe de bem.

Para que os custos com depreciação sejam apropriados adequadamente nos objetos, unidades e centros de custos, é preciso que o sistema de gestão patrimonial esteja devidamente atualizado com os controles necessários para localização dos bens existentes no local onde o seu potencial de serviços está sendo utilizado. Além disso, para garantir maior qualidade às informações, se faz necessário que o valor justo de cada bem, sua vida útil remanescente, o valor residual e o método de depreciação estejam sendo utilizados corretamente nos sistemas de controles.



## Registros contábeis e apropriações no SIC

Os registros contábeis nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas são efetuados no SIAFIC a partir da ocorrência dos fatos geradores; simultaneamente, deve ser realizado o registro correspondente no SIC. Para que esse fluxo ocorra corretamente, é preciso que os sistemas estruturantes informem, no SIC, o local de apropriação dos custos, visto que o registro contábil no SIAFIC é consolidado na conta contábil, não permitindo verificar o valor a ser reconhecido em cada centro de custo.

Com base no **1º Exemplo**, o registro contábil e a apropriação dos custos no elemento **energia elétrica**, para o objeto de custo Secretaria Municipal de Saúde, seriam realizados simultaneamente no sistema contábil (SIAFIC) e no SIC da seguinte forma:

Secretaria Municipal de Saúde

Energia R\$4.000,00 edp

SIAFIC → D - VPD energia elétrica  
C - Fornecedor (EDP)..... 4.000,00

					Valor
1			1.00.000.000.000	ORGÂNICA	
	10		1.10.000.000.000	SAÚDE	
		001	1.10.091.000.000	UNIDADE ADMINISTRATIVA CENTRAL	
			001	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO	
			011	RECEPÇÃO	160,00
			004	ALMOXARIFADO	104,00
			023	ARQUIVO	160,00
			029	DIRETORIA	96,00
			040	COORDENAÇÃO	160,00
			115	SUPERVISÃO	120,00
			101	SALA DE TI	260,00
			102	SALA DE APOIO	80,00
			111	SECRETARIA	360,00
			103	ESTACIONAMENTO	320,00
			116	REFERÊNCIA TÉCNICA	200,00
			058	GARAGENS	300,00
			020	AUDITÓRIOS E SIMILARES	
			030	AUDITÓRIO	200,00
			025	VESTIÁRIOS E SANITÁRIOS	
			020	SANITÁRIOS	120,00
			106	BANHEIROS	80,00
			018	VESTIÁRIOS	120,00
			023	COPA, COZINHA E REFEITÓRIO	
			024	REFEITÓRIO	320,00
			041	COPA	120,00
			042	COZINHA	200,00
			030	PÁTIOS E JARDINS	
			062	PÁTIOS E ÁREAS COMUNS	480,00
			110	JARDINS	20,00

E dessa forma, para todos os elementos de custos o processo se repetirá com a identificação da ocorrência do fato gerador, por meio do processamento contábil nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas, e a apropriação nos diversos centros de custos de acordo com os critérios estabelecidos.

### Certificação do resultado:

Após o reconhecimento dos fatos geradores no SIAFIC e sua apropriação nos objetos, unidades e centros de custos, é imprescindível realizar procedimentos de certificação antes de divulgar as informações. Esses procedimentos visam assegurar que os registros não contenham erros.

Nem toda despesa representa custo, e a ocorrência do fato gerador nem sempre coincide com a liquidação da despesa orçamentária. Dois exemplos ilustrativos:

- Perdas involuntárias de estoques: trata-se de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) que não representa custo, pois os insumos não foram consumidos para gerar bens ou serviços.



- Consumo de materiais do estoque: a VPD só é registrada quando os produtos são efetivamente consumidos.

A ocorrência desses dois eventos citados são pontos de atenção que precisam ser objeto de certificação por meio de testes, para avaliar se os registros no SIC foram realizados de forma correta. Na primeira situação, apesar de existir o registro de uma VPD no SIAFIC, não haverá registro no SIC. Na segunda situação, o que deve ser observado é o momento de registro no SIC, que deve seguir a ocorrência do fato gerador.

Também é necessário testar o cálculo de apropriação dos custos indiretos: confirmar se a apropriação aos centros de custo foi realizada corretamente com base nas informações dos sistemas estruturantes. Por exemplo, verificar o valor de depreciação apropriado ao centro de custo confrontando-o com os itens patrimoniais efetivamente consumidos por esse centro. Ou ainda, verificar se a apropriação dos custos de pessoal e encargos está compatível com as cargas horárias dos servidores alocados em cada centro de custo.

Resultado apresentado pelo método absorção parcial:

O método de custeio adotado no modelo de gerenciamento de custos foi o de absorção parcial, método este estabelecido como padrão para fins de controle externo. Isso significa que os custos serão alocados aos objetos de custo finalísticos, considerando também os custos da atividade-meio relacionados às atividades finalísticas desses objetos.

Assim, os custos da Secretaria Municipal de Saúde deverão ser apropriados como custos indiretos ao Hospital Santo André e à Unidade Básica de Saúde Alegre, conforme apresentado a seguir:





O critério de rateio dos custos da atividade-meio — neste exemplo, da Secretaria Municipal de Saúde — será distribuído entre todos os objetos de custos finalísticos a ela vinculados. Esse critério, porém, ainda não foi padronizado pelo Guia.

Estabelecimento de indicadores de desempenho:

No tópico 9.1 deste Guia, falamos sobre a construção de indicadores como condição para uma avaliação da relação custo x benefício dos serviços objeto de medição.

Dos exemplos lá apresentados podemos utilizar o **indicador de custo unitário** para identificar o custo dos serviços prestados pelo Hospital Santo André do nosso exercício.

Consideremos, portanto, que a variável física utilizada para a medição desse indicador foi o número de pacientes atendidos no Hospital, que no mês de outubro de 2025 (mês referência do exemplo) foi de 510 pacientes.

Considerando os custos totais incorridos no hospital no mês de outubro e o número de pacientes atendidos, chegamos ao custo unitário de R\$ 348,58 pelo método de custeio por absorção parcial.

Hospital Santo André	
Depreciação	1.200,00
Pessoal e encargos	113.000,00
Energia	12.000,00
Água	3.100,00
Medicamentos	8.700,00
Materiais de expediente	900,00
Custo direto	138.900,00
Custo por absorção	177.774,00
Número de pacientes atendidos	510,00
Custo unitário direto	272,35
Custo unitário absorção parcial	348,58

Se compararmos os custos unitários de dois ou mais hospitais com características semelhantes, podemos identificar quais obtiveram menor custo por paciente — aplicando, assim, o indicador de economicidade. Com o registro dos elementos de custo em um modelo de gestão que acumule por centro de custo, esse indicador passa a ter granularidade analítica, permitindo identificar em quais centros ocorrem as maiores variações de custo.

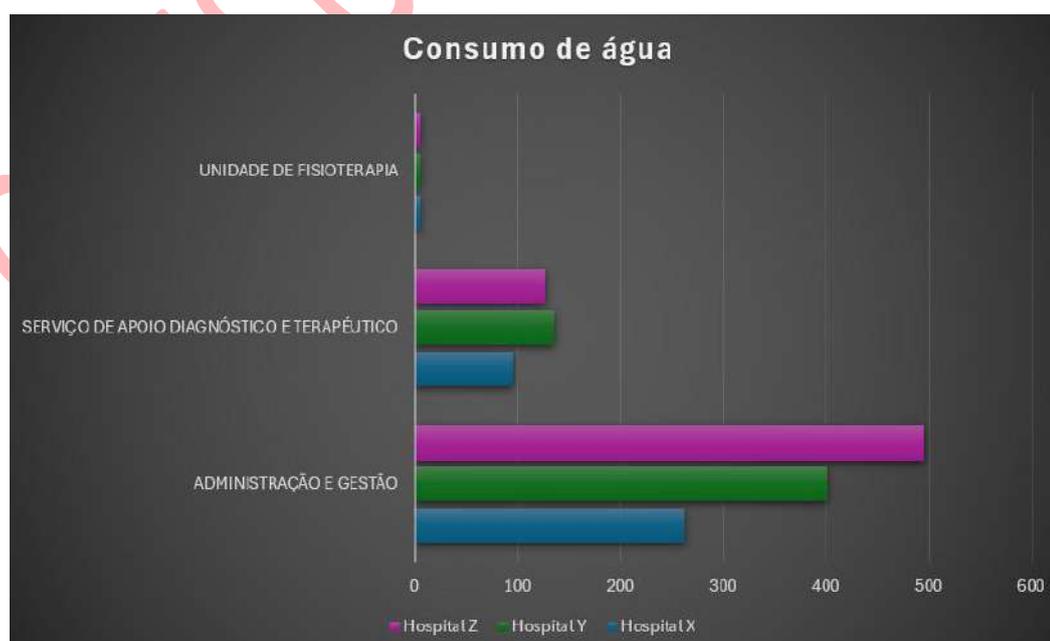
A seguir, um exemplo ilustrativo de como esse relatório poderia ser apresentado:



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

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

		Elemento de custo: água		
		HOSPITAL X	HOSPITAL Y	HOSPITAL Z
1.10.043.000.000				
1.10.043.001.000	ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO	<b>262,00</b>	<b>401,00</b>	<b>494,00</b>
1.10.043.001.011	RECEPÇÃO	23,00	31,00	55,00
1.10.043.001.004	ALMOXARIFADO	12,00	22,00	19,00
1.10.043.001.028	ARQUIVO	15,00	22,00	9,00
1.10.043.001.029	DIRETORIA	4,00	17,00	8,00
1.10.043.001.040	COORDENAÇÃO	6,00	11,00	13,00
1.10.043.001.115	SUPERVISÃO	7,00	15,00	11,00
1.10.043.001.101	SALA DE TI	45,00	36,00	56,00
1.10.043.001.102	SALA DE APOIO	8,00	11,00	14,00
1.10.043.001.111	SECRETARIA	9,00	5,00	9,00
1.10.043.001.103	ESTACIONAMENTO	2,00	1,00	1,00
1.10.043.001.116	REFERÊNCIA TÉCNICA	11,00	6,00	9,00
1.10.043.001.123	LAVANDERIA	120,00	224,00	290,00
1.10.043.001.058	GARAGENS			
1.10.043.041.000	SERVIÇO DE APOIO DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICO	<b>95,50</b>	<b>135,10</b>	<b>127,10</b>
1.10.043.041.081	SALA DE VACINAS	2,00	5,00	3,00
1.10.043.041.071	SALA DE CURATIVOS	45,00	67,00	38,00
1.10.043.041.117	SALA DE REPOUSO	1,00	2,00	1,00
1.10.043.041.005	ALMOXARIFADO DA UNIDADE HOSPITALAR	0,50	1,00	0,80
1.10.043.041.118	ALMOXARIFADO DO LABORATÓRIO	1,00	0,70	1,20
1.10.043.041.007	CONSULTÓRIO	2,30	1,60	2,00
1.10.043.041.008	CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO	17,00	22,00	41,00
1.10.043.041.013	SALA DE COLETA	3,00	7,00	4,00
1.10.043.041.025	ENFERMARIA	9,00	14,00	18,00
1.10.043.041.074	SALA DE NEBULIZAÇÃO	1,00	2,00	1,00
1.10.043.041.075	SALA DE PROCEDIMENTOS	8,00	6,00	12,00
1.10.043.041.119	SALA DE EXPURGO	2,00	1,00	0,80
1.10.043.041.086	LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS	3,40	5,00	3,10
1.10.043.041.073	SALA DE ESTERILIZAÇÃO E ESTOCAGEM DE MATERIAL ESTERELIZADO	0,30	0,80	1,20
1.10.043.040.000	UNIDADE DE FISIOTERAPIA	<b>4,30</b>	<b>4,90</b>	<b>5,40</b>
1.10.043.040.007	CONSULTÓRIO	3,00	2,80	3,00
1.10.043.040.094	FISIOTERAPIA E REABILITAÇÃO	1,30	2,10	2,40





## 2. Exemplo de apropriação de custos com o uso da modelagem políticas públicas

A seguir, aplicamos a metodologia do Guia a um cenário hipotético de apropriação de custos em programas e políticas públicas.

Nesta segunda edição, unificamos as modelagens “programática” e de “políticas públicas”, incorporando os programas da LOA à estrutura codificada dessas políticas. Ressalta-se que essa estrutura está sendo padronizada apenas para fins de comparabilidade pelo controle externo; não implica obrigação de adoção da descrição e codificação padrão nos instrumentos de planejamento dos entes. A padronização serve unicamente para que as informações de custos sejam geradas em formato que permita sua avaliação e comparação pelo controle externo.

Dessa forma, a Estrutura de Acumuladores de Custos para a modelagem de políticas públicas adota a seguinte codificação:

ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS						
MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA
2					2.00.000.000.000	POLÍTICAS PÚBLICAS
	08				2.08.000.000.000	ASSISTÊNCIA SOCIAL
		011			2.08.011.000.000	PROTEÇÃO À PRIMEIRA INFÂNCIA
			002		2.08.011.002.000	PROGRAMAS FINALÍSTICOS
				006	2.08.011.002.006	PROGRAMAS DE PREVENÇÃO E PROMOÇÃO DA SAÚDE BUCAL
				005	2.08.011.002.007	PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR
				007	2.08.011.002.008	PROGRAMAS DE PROTEÇÃO À VULNERABILIDADE DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES
	12				2.12.000.000.000	EDUCAÇÃO
		003			2.12.003.000.000	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL
			001		2.12.003.001.000	PROGRAMAS DE GESTÃO
				001	2.12.003.001.001	PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO DE PESSOAS
			002		2.12.003.002.000	PROGRAMAS FINALÍSTICOS
				004	2.12.003.002.004	PROGRAMAS DE FORMAÇÃO DE PROFESSORES
				005	2.12.003.002.005	PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR

Os programas podem contribuir para o alcance dos objetivos de uma ou mais políticas públicas.

O Programa de Alimentação Escolar, por exemplo, favorece a aprendizagem e o rendimento escolar, portanto está vinculado às políticas de educação. Simultaneamente, contribui para segurança alimentar e nutricional ao combater a fome e garantir o direito das crianças a uma alimentação adequada, portanto, contribui também para políticas de proteção à primeira infância.

Do ponto de vista da saúde pública, o Programa de Alimentação Escolar também contribui para a formação de hábitos alimentares saudáveis quando inserido em ações de educação nutricional e na oferta de refeições adequadas às necessidades infantis.

Assim, a lógica metodológica de acumulação de custos no modelo de políticas públicas considera a **apropriação dos custos nos programas** previstos na Lei Orçamentária Anual e, a partir da mensuração desses custos nos programas, **sua alocação às políticas públicas por eles impactadas**.



É relevante determinar em que proporção cada programa previsto na LOA contribui para cada política. Uma vez identificada essa proporção, os custos são acumulados por meio de rateio.

Para facilitar a compreensão desse método, assim como fizemos para o modelo orgânico, apresentaremos um exemplo hipotético.

Nosso objetivo neste exemplo é apurar os custos da política de proteção à primeira infância. Trata-se de um conjunto integrado e intersetorial de programas destinados a promover o desenvolvimento integral de crianças de zero a seis anos e a apoiar suas famílias e cuidadores. As ações centrais concentram-se nas áreas de saúde, educação e assistência social, embora iniciativas de outras funções governamentais também possam contribuir para seus objetivos.

Para nosso exercício, consideremos que a Lei Orçamentária Anual de um ente federativo inclua três programas que contribuem para a política — na prática esse número costuma ser maior — a saber: Programa de Saúde Bucal, Programa Nacional de Alimentação Escolar e Programa de Erradicação do Trabalho Infantil, todos executados independentemente da fonte de financiamento. E ainda, os parâmetros a seguir, conforme o modelo de gerenciamento de custos adotado:

- **Modelagem:** política pública
- **Objetos de custos:** Política de proteção à primeira infância
- **Métodos de custeio:** absorção parcial
- **Sistema de acumulação:** contínua
- **Critério para alocação dos custos indiretos:** padrão estabelecido no Guia TCEES (Anexo 5 - Relacionamentos VPDs x Elementos de Custos)
- **Período de acumulação dos custos:** 01/10/25 a 31/10/25

Etapas iniciais:

- Identificação e definição dos objetos de custos
- Identificação dos programas executados que contribuem para a política objeto de medição dos custos
- Cadastramento dos objetos de custos
- Estruturação dos objetos, unidades e centros de custos segundo metodologia TCEES

Processo de acumulação dos custos:

- Identificação dos custos incorridos no período
- Definições para apropriação dos custos indiretos
- Registros contábeis e apropriações no SIC

Avaliação dos resultados:

- Certificação do resultado
- Resultado apresentado pelo método absorção parcial
- Estabelecimento de indicadores de desempenho



## Identificação e definição dos objetos de custos

Nesta etapa, identificamos e definimos os objetos de custo e os custos a serem considerados. No nosso exemplo, o objeto de custo definido foi a política de proteção à primeira infância. Para mensurar seus custos, mapeamos os programas que efetivamente contribuem para os resultados da política, que para o nosso exercício estão apresentados na tabela a seguir:

Objeto de custo: Política de proteção à primeira infância.

Programas	Função	Subfunção	Programa	Descrição
Programa de Saúde Bucal	Saúde	10 Atenção Básica	301 Meus dentes limpinhos	1560 Programa destinado à prevenção e promoção da saúde bucal de crianças e adolescentes.
Programa de Alimentação Escolar	Educação	12 Educação Infantil	365 Merenda escolar para todos	2251 Programa de alimentação dos alunos matriculados nas escolas de ensino infantil, compreendendo as creches (0 a 3 anos) e pré-escola (4 a 5 anos).
Programa de Erradicação do Trabalho Infantil	Assistência Social	8 Assistência à Criança e ao Adolescente;	243 Lugar de criança é na escola	1098 Programa destinado à proteção social de crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade de crianças e adolescentes.

## Cadastramento dos objetos de custos

O cadastramento dos objetos de custos deve obedecer a estrutura e as orientações deste Guia (item 7.2).

Na modelagem políticas públicas, os objetos de custos são as políticas cujos custos serão mensurados.

- Cadastro da política de proteção à primeira infância:

CÓDIGO	1.3.3205309.08.0001
DESCRIÇÃO	Política de proteção à primeira infância
UNIDADE GESTORA	077E0500004
TIPO	2.08.011.000.000
CENTRO DE RESPONSABILIDADE	Secretaria Municipal de Assistência Social
RESPONSÁVEL	XXX
CPF	XXX.XXX.XXX-XX
CADASTRO NACIONAL	
VARIÁVEIS	nº de crianças de 0 a 6 anos atendidas

## Estruturação dos objetos, unidades e centros de custos segundo metodologia TCEES

A codificação dos objetos, unidades e centros de custos deve observar o padrão definido pelo TCEES no Anexo 1 — Estrutura de Acumuladores de Custos.

Até a data de publicação desta edição do Guia, a estrutura completa referente à modelagem políticas públicas para os objetos de custos exemplificados neste exercício apresentava-se conforme indicado a seguir:



ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS

MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA
2					2.00.000.000.000	POLÍTICAS PÚBLICAS
	08				2.08.000.000.000	ASSISTÊNCIA SOCIAL
		011			2.08.011.000.000	PROTEÇÃO À PRIMEIRA INFÂNCIA
			002		2.08.011.002.000	PROGRAMAS FINALÍSTICOS
				006	2.08.011.002.006	PROGRAMAS DE PREVENÇÃO E PROMOÇÃO DA SAÚDE BUCAL
				005	2.08.011.002.007	PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR
				007	2.08.011.002.008	PROGRAMAS DE PROTEÇÃO À VULNERABILIDADE DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES
	12				2.12.000.000.000	EDUCAÇÃO
		003			2.12.003.000.000	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL
			001		2.12.003.001.000	PROGRAMAS DE GESTÃO
				001	2.12.003.001.001	PROGRAMAS DE DESENVOLVIMENTO DE PESSOAS
			002		2.12.003.002.000	PROGRAMAS FINALÍSTICOS
				004	2.12.003.002.004	PROGRAMAS DE FORMAÇÃO DE PROFESSORES
				005	2.12.003.002.005	PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR

Identificação dos custos incorridos no período

Neste estágio, os custos incorridos no período de apuração são identificados a partir dos registros contábeis nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas.

Consideremos que no mês de 10/2025 foram identificados as seguintes Variações Patrimoniais Diminutivas decorrentes da execução dos programas que contribuem para a política de proteção à primeira infância:



Para medir os custos da política de proteção à primeira infância — limitada à faixa etária de 0 a 6 anos — é necessário identificar a parcela dos gastos dos programas que efetivamente atende esse grupo. Assim, além de mapear os programas que contribuem para a política, devemos



obter as variáveis físicas de mediação: o total de pessoas atendidas por cada programa e, desse total, o número de crianças na faixa de 0 a 6 anos. Essas informações permitem calcular o critério de alocação dos custos dos programas para a população-alvo da política.

Ressalta-se que a execução orçamentária orienta a identificação e a classificação dos custos segundo a estrutura funcional-programática, mas a acumulação e apropriação efetiva dos custos seguem sendo realizadas a partir dos registros contábeis (Variações Patrimoniais Diminutivas — VPDs), ou seja, os custos são apropriados no momento em que ocorrem os fatos geradores, independentemente da classificação orçamentária.

#### Definições para apropriação dos custos indiretos

Na modelagem de políticas públicas, grande parte dos custos deve ser apropriada com o uso de direcionadores ou critérios de rateio, pois muitos programas contribuem simultaneamente para mais de uma política. Além disso, há custos gerados por atividades de suporte — secretarias, departamentos e outras áreas administrativas — que gerenciam e dão apoio administrativo para diversas políticas; esses custos também exigem critérios explícitos de alocação para refletir corretamente sua parcela atribuível a cada política.

Em relação à apropriação dos custos dos programas às correspondentes políticas públicas, como dito, as variáveis físicas de medição dos serviços entregues por cada programa indicarão o percentual dos custos que deverão ser alocados em cada política. A depender do que estiver sendo medido, ou das entregas de cada programa, outro indicador também poderá ser adotado para apropriação desses custos.

Exemplificando: os custos com o programa de alimentação escolar poderão contribuir **parcialmente** para a política de proteção à primeira infância e **integralmente** para a política de educação.

Reforça-se a importância de definição prévia e documentação dos critérios adotados para o uso de direcionadores ou rateios, principalmente para parametrização dos sistemas de tecnologia adotados.

Conforme indicado neste Guia, o TCEES estabelecerá critérios padronizados para o uso de direcionadores e rateios, visando assegurar a comparabilidade das informações entre entes e programas. Sempre que aplicável, os Anexos do Guia detalharão os critérios metodológicos a serem adotados na modelagem das políticas públicas, inclusive as variáveis físicas definidas para a apropriação dos custos de cada programa. A formulação desses Anexos será progressiva e desenvolvida em parceria com os jurisdicionados, no âmbito do Acordo de Cooperação Técnica referido neste Guia.

Em nosso exemplo, adotamos variáveis físicas hipotéticas mensuradas para cada programa (apresentadas na tabela abaixo). A partir delas calcularemos a parcela dos custos de cada programa a ser reconhecida na política de proteção à primeira infância.



## ELEMENTOS DE CUSTOS

## VARIÁVEIS FÍSICAS

### Programas de prevenção e promoção da saúde bucal

Pessoal e encargos	34.000,00
Materiais de consumo	5.000,00
Locação de veículos	3.000,00
	<hr/>
	42.000,00

Total de atendimentos:  
540

34.000,00
5.000,00
3.000,00
<hr/>
42.000,00

Crianças de 0 a 6 anos:  
180

11.333,33
1.666,67
1.000,00
<hr/>
14.000,00

### Programas proteção à vulnerabilidade de crianças e adolescentes

Pessoal e encargos	12.000,00
Materiais de consumo	3.000,00
Diárias	1.200,00
Combustíveis	2.000,00
Locação de veículos	8.000,00
	<hr/>
	26.200,00

Total de atendimentos:  
60

12.000,00
3.000,00
1.200,00
2.000,00
8.000,00
<hr/>
26.200,00

Crianças de 0 a 6 anos:  
12

2.400,00
600,00
240,00
400,00
1.600,00
<hr/>
5.240,00

### Programas de alimentação escolar

Pessoal e encargos	8.000,00
Materiais de consumo	12.000,00
Serviços de terceiros	10.000,00
	<hr/>
	30.000,00

Total de atendimentos:  
760

8.000,00
12.000,00
10.000,00
<hr/>
30.000,00

Crianças de 0 a 6 anos:  
320

3.368,42
5.052,63
4.210,53
<hr/>
12.631,58

Neste exemplo, evidencia-se claramente a contribuição proporcional de cada programa para a composição dos custos das políticas públicas analisadas. Conforme demonstrado acima, os programas de prevenção e promoção da saúde bucal contribuição com R\$ 14.000,00 para o custo da política de proteção à primeira infância, enquanto que os programas de proteção à vulnerabilidade de crianças e adolescentes contribuirão com R\$ 5.240,00 e os programas de alimentação escolar com R\$ 12.631,58.

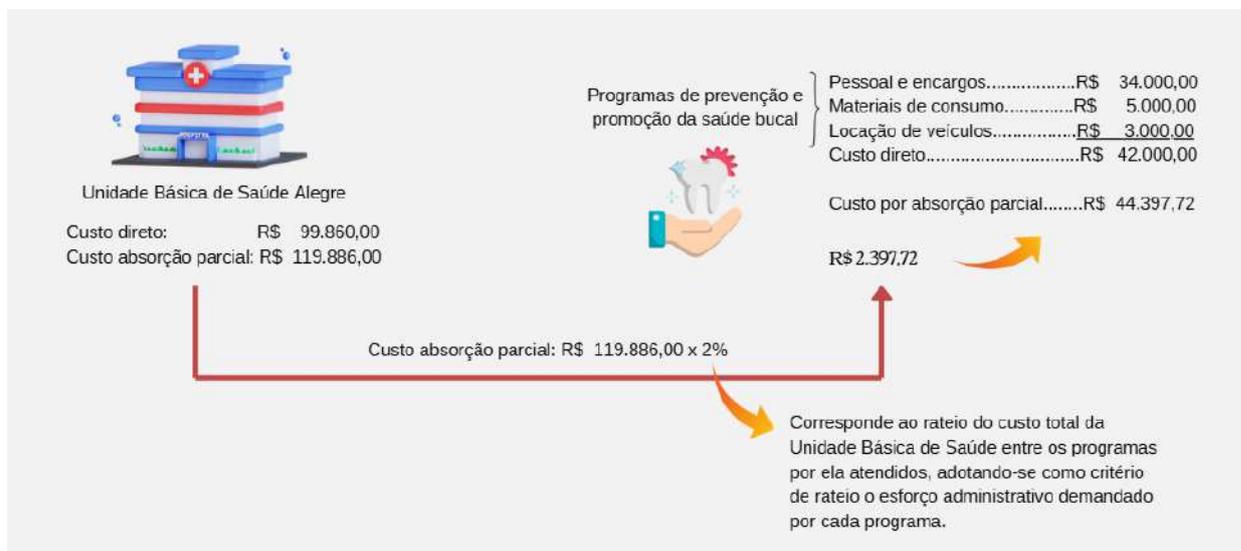
Entretanto, além dos custos diretamente apropriados a partir da acumulação nos programas, devem ser considerados também os custos acumulados com base na modelagem orgânica. Isso porque existem custos de suporte que também impactam os custos dos programas, e consequentemente os custos das políticas públicas.

Da modelagem orgânica, os custos relacionados às atividades administrativas, necessárias à gestão dos programas, ou mesmo à operação destes, deverão ser incorporados para que tenhamos uma visão mais precisa dos insumos consumidos. Aqui estamos falando, portanto, da **aplicação do método de absorção parcial para a modelagem políticas públicas**.

Para facilitar a compreensão, prossigamos com nosso exercício demonstrativo e consideremos que, do total dos custos apropriados à Unidade Básica de Saúde Alegre (conforme nossa



primeira simulação), uma parcela específica (2%) foi consumida para a gestão do programa de prevenção e promoção da saúde bucal, conforme detalhado a seguir:



Esse percentual corresponde à parcela de recursos utilizados pela UBS Alegre nos programas de prevenção e promoção da saúde bucal.

Nesse exemplo, ao reconhecermos os R\$ 2.397,72 correspondentes a 2% do custo operacional da UBS Alegre, o custo total do programa de prevenção e promoção da saúde bucal elevou-se para R\$ 44.397,72.

Consideremos ainda a existência de um veículo dedicado exclusivamente à operação deste programa. A depreciação mensal deste ativo, referente a outubro (mês de referência do nosso exercício), representa um custo adicional de R\$ 3.400,00. Nesse caso, temos mais um valor a ser reconhecido no custo total do programa, que passa a totalizar R\$ 47.797,72.

Com esta atualização no custo total do programa, o valor a ser apropriado à política pública de proteção à primeira infância passa a ser de R\$ 15.932,57, conforme demonstrado a seguir:

ELEMENTOS DE CUSTOS		VARIÁVEIS FÍSICAS	
Programas de prevenção e promoção da saúde bucal		Total de atendimentos: 540	Crianças de 0 a 6 anos: 180
Pessoal e encargos	34.000,00	34.000,00	11.333,33
Materiais de consumo	5.000,00	5.000,00	1.666,67
Locação de veículos	3.000,00	3.000,00	1.000,00
	<hr/> 42.000,00	<hr/> 42.000,00	<hr/> 14.000,00
Custos operacionais: Unidade Básica de Saúde Alegre		2.397,72	799,24
Custos operacionais não orçamentários: depreciação		3.400,00	1.133,33
Custo total do programa		<hr/> 47.797,72	<hr/> 15.932,57



A mesma metodologia deve ser aplicada aos demais programas.

Para simplificar nosso exercício, vamos considerar que os custos indiretos relacionados às atividades administrativas e das operações necessárias à gestão dos outros dois programas apresentados em nosso exercício corresponderam, respectivamente, a R\$ 34.160,00 e R\$ 42.640,00.

ELEMENTOS DE CUSTOS		VARIÁVEIS FÍSICAS	
Programas proteção à vulnerabilidade de crianças e adolescentes		Total de atendimentos: 60	Crianças de 0 a 6 anos: 12
Pessoal e encargos	12.000,00	12.000,00	2.400,00
Materiais de consumo	3.000,00	3.000,00	600,00
Diárias	1.200,00	1.200,00	240,00
Combustíveis	2.000,00	2.000,00	400,00
Locação de veículos	8.000,00	8.000,00	1.600,00
	<hr/> 26.200,00	<hr/> 26.200,00	<hr/> 5.240,00
Custos operacionais: Secretaria de Assistência Social		6.700,00	1.340,00
Custos operacionais não orçamentários: depreciação		1.260,00	252,00
Custo total do programa		<hr/> 34.160,00	<hr/> <b>6.832,00</b>

ELEMENTOS DE CUSTOS		VARIÁVEIS FÍSICAS	
Programas de alimentação escolar		Total de atendimentos: 760	Crianças de 0 a 6 anos: 320
Pessoal e encargos	8.000,00	8.000,00	3.368,42
Materiais de consumo	12.000,00	12.000,00	5.052,63
Serviços de terceiros	10.000,00	10.000,00	4.210,53
	<hr/> 30.000,00	<hr/> 30.000,00	<hr/> 12.631,58
Custos operacionais: Secretaria de Educação		8.340,00	3.511,58
Custos operacionais não orçamentários: depreciação		4.300,00	1.810,53
Custo total do programa		<hr/> 42.640,00	<hr/> <b>17.953,68</b>

Nessa hipótese, teríamos ainda R\$ 6.832,00 e R\$ 17.953,68 para serem apropriados à política de proteção à primeira Infância, decorrentes, respectivamente, dos custos dos programas de proteção à vulnerabilidade de crianças e adolescentes e de alimentação escolar.

Aplicando a metodologia definida neste Guia e com base nos cálculos demonstrados em nosso exercício prático, a apropriação dos custos na política de proteção à primeira infância seria estruturada conforme apresentamos a seguir:



ANEXO 1 - ESTRUTURA DE ACUMULADORES DE CUSTOS						CUSTOS	
MODELAGEM	FUNÇÃO	OBJETO DE CUSTO	UNIDADE DE CUSTO	CENTRO DE CUSTO	CÓDIGO	NOMENCLATURA	
2					2.00.000.000.000	POLÍTICAS PÚBLICAS	
	08				2.08.000.000.000	ASSISTÊNCIA SOCIAL	
		011			2.08.011.000.000	PROTEÇÃO À PRIMEIRA INFÂNCIA	40.718,26
			002		2.08.011.002.000	PROGRAMAS FINALÍSTICOS	40.718,26
				006	2.08.011.002.006	PROGRAMAS DE PREVENÇÃO E PROMOÇÃO DA SAÚDE BUCAL	15.932,57
				005	2.08.011.002.007	PROGRAMAS DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR	17.953,68
				007	2.08.011.002.008	PROGRAMAS DE PROTEÇÃO À VULNERABILIDADE DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES	6.832,00

Assim como no modelo orgânico, esta modelagem também requer que a apropriação dos custos ocorra de forma automatizada. Para sua efetiva implementação, é fundamental que os sistemas de informação estejam plenamente integrados, as rotinas operacionais claramente definidas e os critérios de alocação estabelecidos em conformidade com o modelo de gerenciamento de custos adotado. Na ausência destes elementos estruturantes, um sistema de gestão de custos dificilmente ultrapassará a fase conceitual e alcançará aplicação prática.

#### Registros contábeis e apropriações no SIC

A metodologia de contabilização e apropriação dos custos para o modelo por políticas públicas mantém-se consistente com os exemplos anteriormente apresentados para o modelo orgânico.

O processo inicia-se com a ocorrência dos fatos geradores e seu devido reconhecimento nas contas contábeis de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs), exigindo simultaneamente o registro correspondente no Sistema de Informação de Custos (SIC).

Ressaltamos, contudo, que embora os programas estejam formalmente previstos na Lei Orçamentária Anual, a contabilidade orçamentária funciona apenas como um direcionador dos custos dos programas para sua associação às políticas correspondentes. O reconhecimento efetivo dos custos continua fundamentado nos registros das VPDs, mantendo a integridade do sistema de custos e sua aderência aos princípios contábeis patrimoniais.

#### Certificação do resultado:

Neste contexto de modelo por políticas públicas, o processo de certificação do resultado mantém os mesmos princípios fundamentais abordados anteriormente no modelo orgânico.

A validação dos dados, a conferência das alocações e a análise crítica dos resultados continuam sendo elementos essenciais para garantir a fidedignidade das informações de custos. Recomenda-se que as equipes técnicas responsáveis pela gestão de custos estabeleçam rotinas periódicas de verificação, assegurando que os direcionadores específicos das políticas públicas estejam corretamente aplicados e que os resultados reflitam adequadamente os recursos efetivamente consumidos em cada política.

Esta etapa de certificação, embora metodologicamente similar à do modelo orgânico, adquire relevância particular quando consideramos a natureza transversal das políticas públicas e sua importância para a tomada de decisões estratégicas governamentais.

#### Resultado apresentado pelo método absorção parcial:



O método de custeio adotado no modelo de gerenciamento de custos por políticas públicas permanece sendo o de absorção parcial, estabelecido como padrão para fins de controle externo. Neste contexto, os custos são alocados às políticas públicas considerando tanto os custos diretos dos programas que as compõem quanto os custos indiretos relacionados às atividades de suporte necessárias à sua implementação.

Assim, os custos das estruturas administrativas, como a Secretaria Municipal de Saúde no exemplo anterior, e/ou das estruturas necessárias às operações dos programas, deverão ser apropriados como custos indiretos conforme a relação estabelecida entre os programas setoriais e as políticas transversais.

O critério de rateio dos custos das atividades-meio para as políticas públicas deve refletir o grau de contribuição dessas estruturas administrativas para cada programa que contribui para cada política objeto de medição. Este processo de alocação requer uma análise cuidadosa das interrelações entre órgãos, programas e políticas, permitindo uma visão integrada dos recursos efetivamente aplicados em cada política pública, independentemente de sua origem ser decorrente da execução orçamentária ou não.

Embora os critérios específicos de rateio para o modelo por políticas públicas ainda não estejam completamente padronizados por este Guia, recomenda-se que sejam estabelecidos com base em direcionadores que reflitam adequadamente a intensidade do uso dos recursos administrativos por cada política pública enquanto não forem objeto de padronização.

#### Estabelecimento de indicadores de desempenho:

Diferentemente do modelo orgânico, onde os indicadores focam equipamentos públicos específicos, na modelagem por políticas públicas precisamos de métricas que capturem a natureza transversal e multissetorial das intervenções governamentais. Os indicadores são essenciais para avaliar se os recursos investidos estão gerando os benefícios esperados para a sociedade.

Para uma avaliação completa do desempenho das políticas públicas, podemos utilizar três categorias principais de indicadores:

#### **a. Indicadores de Insumos e Processos**

Estes indicadores medem como os recursos são utilizados e transformados durante a implementação da política pública. Por exemplo:

- **Custo total da política pública:** soma dos custos diretos e indiretos alocados aos programas que compõem a política durante um período específico, permitindo comparações temporais e entre políticas e/ou programas.
- **Distribuição de custos por programa:** visualização de como os recursos consumidos estão distribuídos entre os diferentes programas que integram a política, identificando possíveis desequilíbrios na alocação.
- **Taxa de execução orçamentária da política:** relação entre o planejado e o executado, revelando a capacidade de implementação efetiva.



## **b. Indicadores de Produtos**

Focados nas entregas diretas e tangíveis da política pública:

- **Custo por beneficiário:** estabelece uma relação entre o custo total e o número de cidadãos atendidos, permitindo comparar a eficiência entre diferentes regiões ou abordagens.
- **Custo unitário por entrega:** compara, por exemplo, o custo por moradia construída, por vaga escolar criada ou por atendimento de saúde realizado, possibilitando identificar variações e oportunidades de melhoria nos programas implementados para esses fins.
- **Cobertura da política:** mede o alcance efetivo em relação ao público-alvo total, indicando se a política está atingindo quem realmente precisa.

## **c. Indicadores de Resultado e Impacto**

Medem as transformações efetivas na realidade social:

- **Efetividade do investimento:** estabelece a relação entre os impactos mensuráveis na sociedade e os recursos aplicados em determinado período.
- **Sustentabilidade dos resultados:** avalia a permanência dos benefícios alcançados ao longo do tempo, mesmo após o término ou redução dos investimentos iniciais.
- **Redução de desigualdades:** mede como a política contribui para diminuir disparidades sociais, econômicas ou regionais.

É importante ressaltar que esses e outros indicadores ainda não foram objeto de definições específicas neste Guia. São exemplos de como as informações de custos, uma vez produzidas com segurança, poderão ser utilizadas para fins gerenciais e de controle.

À medida que avançarmos na implementação prática deste Guia, novas formas de utilização das informações produzidas certamente surgirão. A colaboração entre o Tribunal de Contas e seus jurisdicionados, por meio do Acordo de Cooperação Técnica, permitirá que a qualidade e a riqueza dos resultados alcançados sejam significativamente maiores do que o que se consegue conceber teoricamente.

O desenvolvimento de indicadores adequados para políticas públicas é um processo contínuo de aprendizagem e aperfeiçoamento que deve acompanhar todo o ciclo de vida da política, desde sua concepção até a avaliação final de seus impactos.



## 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: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10200.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm). Acesso em: 04 nov. 2025.

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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm). Acesso em: 04 nov. 2025.

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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 04 nov. 2025.

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: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 04 nov. 2025.

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://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/48458>. Acesso em: 04 nov. 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal**. 2 ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2025. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal/2025/26>. Acesso em: 04 nov. 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal**. 1 ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2022. Disponível em: <https://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/43930>. Acesso em: 04 nov. 2025.



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: 04 nov. 2025.

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: 04 nov. 2025.

CONSULTA PÚBLICA