

53°

Circuito TÉCNICO

ON-LINE



53° Circuito
TÉCNICO
ON-LINE

**Os desafios da implantação
de custos no Setor Público
- uma visão da NBC TSP 34**

Prof. Msc. Ricardo Borges de Rezende



AGENDA

- 1 Surgimento da NBC TSP 34
- 2 Contextualização da Contabilidade de Custos
- 3 NBC TSP 34 – Custos no Setor Público
- 4 Panorama de implantação nos Estados e DF

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 34, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

NBC TSP 34 – CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

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

1

Surgimento da NBC TSP 34



1

Surgimento da NBC TSP 34



Principais Fontes

NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos no Setor Público

Experiências nacionais (União, Estados do Rio Grande de Sul e de São Paulo, Municípios do Rio de Janeiro e de Rio das Antas)

Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments (2000, IFAC)

Statement of Federal Financial Accounting Standards - SFFAS 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts (FASAB)

Norma de Custos Portuguesa

Grupo de especialistas no âmbito do Grupo Assessor do Setor Público no CFC

1

Surgimento da NBC TSP 34

Etapas



1

Surgimento da NBC TSP 34

Sumário

NBC TSP 34 - Custos no Setor Público	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público
Objetivo	Objetivo
Alcance	Alcance
Definições	Definições
Usuários da informação de custos	Características e atributos da informação de custos
Características qualitativas e restrições da informação de Custos	
Objetivos do sistema de custos	
Contextualização do sistema de custos	
Obrigatoriedade do sistema de custos	
Centros de responsabilidade	
Metodologia de custeio	
Análise comparativa	
Obrigatoriedade da contabilidade de custos	
Modelo de gerenciamento de custos	
Definição dos objetos de custos	
Classificação dos custos	

1

Surgimento da NBC TSP 34

Sumário

NBC TSP 34 - Custos no Setor Público	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público
Atribuição dos custos	
Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso	
Integração com outras bases de dados	Integração com os demais sistemas organizacionais
Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos	Implantação do subsistema de custos
Geração das informações de custo	
Divulgação	Evidenciação das informações de custos
Gestão de custos no setor público	
Vigência	
	Regime de competência
	Cota de distribuição de custos indiretos
	Variação da capacidade produtiva
	Responsabilidade pela informação de custos

**Vigência: 1º de janeiro de 2024****Presidência da República**
Secretaria-Geral
Subchefia para Assuntos Jurídicos[DECRETO Nº 10.540, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2020](#)

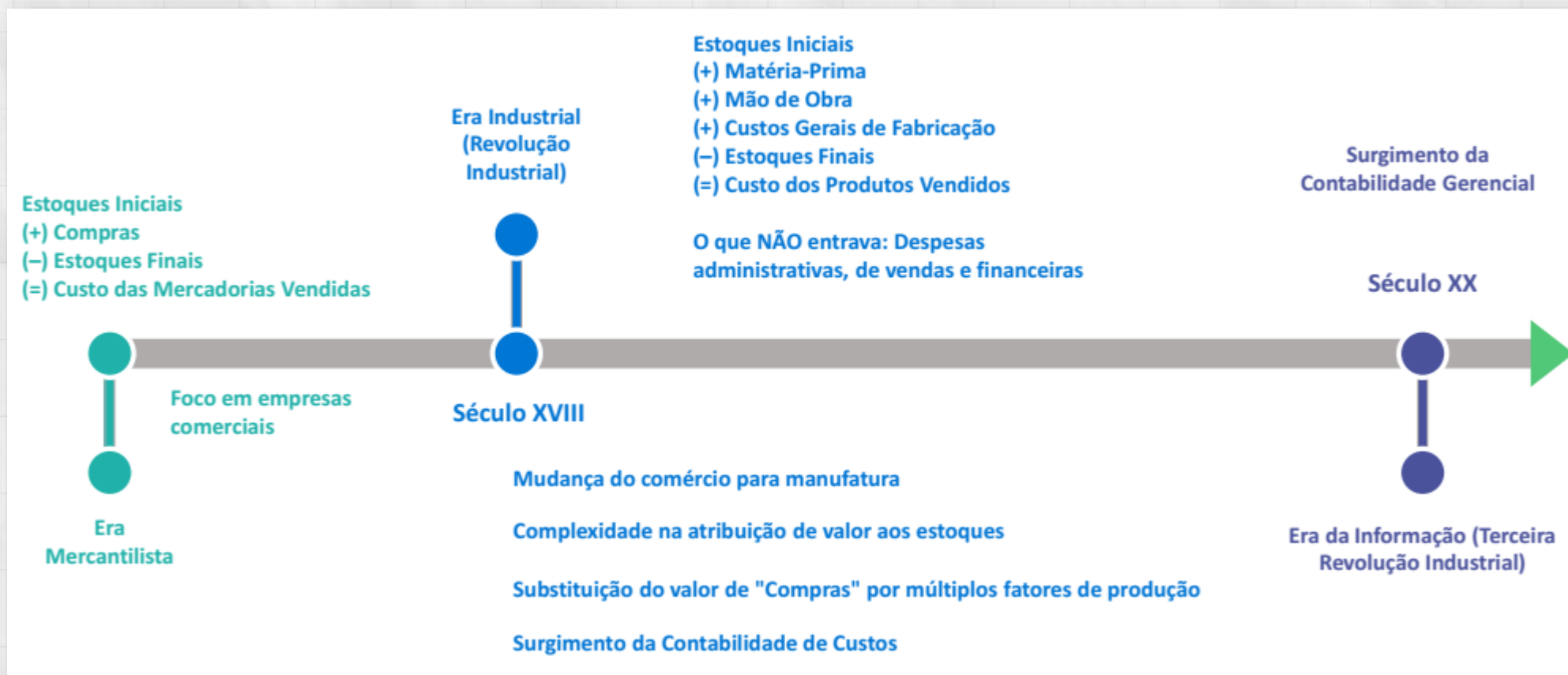
Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle.

ANEXO[\(Incluído pelo Decreto nº 11.644, de 2023\)](#)**PLANO DE AÇÃO EXCEPCIONAL PARA IMPLEMENTAÇÃO DOS REQUISITOS MÍNIMOS DE QUALIDADE**

PLANO EXCEPCIONAL DE AÇÃO					
Ordem	Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020			Data final de implantação	
	Item	Descrição dos requisitos mínimos de qualidade	1.1.2023	1.1.2024	1.1.2025
9	Art. 1º, § 1º, inciso V	Controlar e evidenciar as informações que subsidiem a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública.			X

2

Contextualização da Contabilidade de Custos



2

Contextualização da Contabilidade de Custos

Funções da Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos gerencial
tem três funções relevantes:



Fonte: Contabilidade de Custos (Eliseu Martins)

2

Contextualização da Contabilidade de Custos

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



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



Perda é o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.



Custo é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.



Desembolso é o pagamento resultante do gasto.

2

Contextualização da Contabilidade de Custos

Tabela 3: Relacionamento entre CASP Geral e CASP Custos

	CASP Geral	CASP Custos
Marco histórico (legal)	Lei nº 4.320/1964	Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC nº 101/2000)
Público-alvo	externo	interno
Usuários (principais)	os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (item 2.4 da NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016)	gestores públicos (item 7 da NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, de 18 de novembro de 2021)
Objetivos principais	prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão	auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização
Informações	padronizadas	personalizadas
Relatórios	propósito geral	propósito específico
Estrutura (grau de discricionariedade)	rígida e estática	flexível e dinâmica
Obrigatoriedade	sim	sim

2

Contextualização da Contabilidade de Custos

Figura 1: CASP Geral, CASP Custos, Gestão e Orçamento



- ❑ Necessidade de uma grande **Mudança Cultural** na Administração Pública!
- ❑ Enfoque Orçamentário X Enfoque Gerencial (custos)



2

Contextualização da Contabilidade de Custos



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Objetivo (itens 1 e 2)

- ✓ Estabelecer diretrizes e padrões para implementação do sistema de custos.
- **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.
- **Governança pública** é o 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.



Alcance (itens 3 e 4)

- ✓ Definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL;
- ✓ Trata principalmente do uso da informação de custos para fins gerenciais.

NBC TSP Estrutura Conceitual – Alcance da estrutura conceitual e das NBCs TSP

1.8 A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Usuário da informação de custos (itens 6 a 9)

- ✓ Qualquer pessoa ou entidade que utiliza a informação de custos;
- ✓ Os principais usuários da informação de custos são os gestores, responsáveis por gerenciar recursos públicos e justificar os resultados alcançados;
- ✓ Gestores em regra demandam relatórios de custos específicos (customizados);
- ✓ Demais usuários, como órgãos de controle, cidadãos, membros do poder Legislativo, organizações sociais, academia e pesquisadores;
- ✓ Demais usuários em regra consomem relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas.

Valor público são os 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.



Objetivos do sistema de custo (itens 14 a 17)

- ✓ Propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração;
- ✓ Ter foco nos processos de:
 - ✓ planejamento;
 - ✓ tomada de decisão;
 - ✓ monitoramento;
 - ✓ avaliação de desempenho;
 - ✓ transparência;
 - ✓ prestação de contas; e,
 - ✓ responsabilização.



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Contextualização do sistema de custos (itens 18 a 23)

- ✓ Visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade (variável financeira e física);
- ✓ O Governo atua em condições singulares, fornecimento de bens e serviços em caráter universal e sem contraprestação;
- ✓ Segregar custos e despesas depende do modelo de gerenciamento de custos adotado;
- ✓ A identificação e segregação entre custos e perdas é necessária;
- ✓ O custo do período deve ser apurado pelo regime de competência.

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



CLASSE DE CONTAS CONTÁBEIS

1 – Ativo

2 - Passivo

3 – Variação Patrimonial Diminutiva

4 – Variação Patrimonial Aumentativa

5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento

6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento

7 – Controles Devedores

8 – Controles Credores

CLASSE DE CONTAS CONTÁBEIS

1 – Ativo

2 - Passivo

3 – Variação Patrimonial Diminutiva

4 – Variação Patrimonial Aumentativa

5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento

6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento

7 – Controles Devedores

8 – Controles Credores

3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Obrigatoriedade do Sistema de Custos (itens 24 a 27)

- ✓ Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular;
- ✓ As informações de custo devem ser confiáveis e úteis;
- ✓ Exatidão e refinamentos desnecessários dos dados devem ser evitados;
- ✓ Os custos podem ser determinados usando diferentes métodos de custeio e bases de mensuração;
- ✓ Os custos devem ser rastreável até a fonte de dados da qual se originou;
- ✓ Os resultados e a forma como os custos foram obtidos devem ser mapeados e documentados.

• Base regular é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.



Modelo de gerenciamento de custos (itens 46 e 47)

- ✓ Tem por intuito a identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos;
- ✓ Etapas para o desenvolvimento de modelos de custos:
 - ✓ planejamento;
 - ✓ estruturação;
 - ✓ implantação; e
 - ✓ gestão.

• Modelo de gerenciamento de custos consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Classificação dos custos (itens 52 e 53)

- ✓ Depende dos objetos de custos escolhidos;
- ✓ Afetada pelo custo da coleta de dados e pela viabilidade da atribuição;
- ✓ Vinculada aos objetivos da informação;
- ✓ Pode ser relacionada a forma de atribuição dos custos.



Definição dos objetos de custos (itens 48 a 51)

- ✓ Deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação;
- ✓ Ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação;
- ✓ Definidos no modelo de gerenciamento de custos;
- ✓ A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo;
- ✓ São classificados em finais e intermediários.

- **Objeto de custo** é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos.
- **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.
- **Objetos de custos finais** são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.



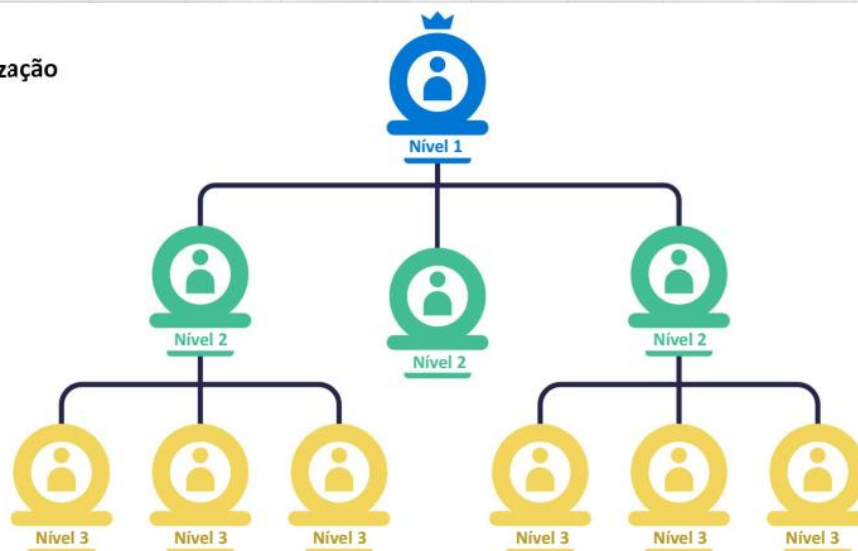
3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Departamentalização

Objeto de custo
unidades organizacionais

A partir do organograma derivado do regimento interno, que permite a segregação dos custos da estrutura organizacional.

objeto de custo
arquitetura de processos

Conjunto de processos organizados de forma hierárquica, a partir da cadeia de valor, que permitem a segregação dos custos da estrutura organizacional orientada aos processos.

Cadeia de Porter



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Atribuição dos custos (itens 54 e 58)

- ✓ A atribuição dos custos se dá mediante aplicação dos sistemas de acumulação e dos métodos de custeio;
- ✓ Deve ser realizada na seguinte ordem hierárquica:
 - ✓ apropriação dos custos diretos;
 - ✓ alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento);
 - ✓ alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.
- Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.
- 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.



Atribuição dos custos



Fonte: NBC TSP 34 – Custos no Setor Público



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

01

Apropriação dos custos diretos

Faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com o objeto

Atribuição dos custos

*Considerando o objeto
uma estrutura
organizacional



salários*



viagens*



material de
consumo*

02

É uma alocação com base na identificação da
relação de causa e efeito entre os insumos
consumidos e os objetos de custos

Alocação de custos
indiretos, mediante
direcionador de
custos (rastreamento)

Atribuição dos custos



técnicas
estatísticas



área ocupada



quantidade de
eletrônicos



tempo da mão
de obra

03

Atribuição dos custos



Sendo importante destacar que não se
deve rotular rateio como um
procedimento inevitável

Alocação dos custos indiretos
remanescentes em bases de
rateio razoáveis e consistentes



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Atribuição dos custos (itens 54 e 58)

Atribuição de custos de recursos que não geram desembolso

- ✓ Os recursos consumidos devem ser atribuídos aos objetos de custos, mesmo que a entidade que se beneficie do consumo não seja a responsável pelo desembolso, parcial ou integral.



Método de Custeio (itens 33 a 45)

- ✓ Os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos;
 - ✓ A administração da entidade está na melhor posição para selecionar o método de custeio;
 - ✓ Deve ser aplicado de forma consistente para fins de comparabilidade intertemporal;
 - ✓ Entidades com menor grau de maturidade recomenda-se utilizar o método de custeio direto;
 - ✓ Entidade com maior grau de maturidade recomenda-se:
 - ✓ quando for irrelevante atribuir os custos indiretos pode continuar utilizando o método de custeio direto;
 - ✓ quando for relevante atribuir os custos indiretos adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno) e avaliar o custo-benefício da utilização do ABC.
- 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).



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Método de Custeio (itens 33 a 45)

Análise Comparativa

- ✓ A comparabilidade requer o uso consistente do mesmo modelo de gerenciamento de custo;
- ✓ Comparabilidade dos custos da entidade ou do centro de responsabilidade ao longo do tempo - o método de custeio aplicado será aquele selecionado;
- ✓ Comparabilidade dos custos entre entidades ou entre suas unidades - a entidade responsável por estabelecer a análise comparativa deve aplicar modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas entidades ou unidades vinculadas, sendo recomendável que:
 - (a) quando a comparação for de objeto de custo final, utilizar custeio por absorção integral (custeio pleno); e
 - (b) quando a comparação for de objetos de custo intermediários, a escolha do método de custeio seja discricionária.
- ✓ Levar em consideração as especificidades de cada entidade;
- ✓ Relevante para usuários que necessitam de visão padronizada dos custos.



Método direto

orientação para
escolha do método
de custeioCustos
Diretos~~Custos
Indiretos~~

Objeto de Custo 1

Objeto de Custo 2

Objeto de Custo 3



Todos os custos Diretos e apenas parte dos custos Indiretos

Método por absorção parcial

orientação para
escolha do método
de custeioCustos
DiretosCustos
Indiretos

Objeto de Custo 1

Objeto de Custo 2

Objeto de Custo 3



Todos os custos Diretos e Indiretos

Método por absorção pleno

orientação para
escolha do método
de custeioCustos
DiretosCustos
Indiretos

Objeto de Custo 1

Objeto de Custo 2

Objeto de Custo 3

3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Integração com outras bases de dados (itens 59 a 62)

- ✓ O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados;
- ✓ Conciliação dos dados oriundos de base não contábil, quando couber;
- ✓ É relevante que as bases de dados possibilitem a geração da informação física;
- ✓ Avaliar continuamente suas bases de dados para permitir evolução gradual.

- Sistema de informação de custos é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.



Componentes-chave do Sistema de Informações de Custos



Sistemas Internos



Sistemas Estruturantes



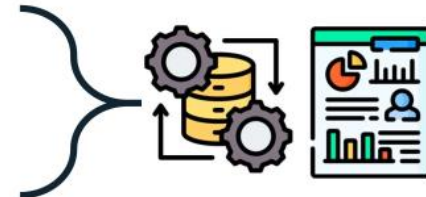
Ferramenta de processamento de dados



Ferramentas de divulgação de dados



Sistemas de Registro



Sistemas de Processamento e Evidência



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Implantação do modelo de gerenciamento de custos e do sistema de informação de custos (itens 63 e 65)

- ✓ Deve ser sistemático e gradual;
- ✓ O processo de implantação deve considerar:
 - ✓ a definição dos sistemas ou bases de dados a serem integrados;
 - ✓ a viabilidade prática da compilação e processamento dos dados;
 - ✓ a disponibilidade de ferramentas de tratamento de dados; e
 - ✓ a estimativa do seu custo de instalação, treinamento, operação e manutenção.
- ✓ O porte da entidade ou base simplificada de dados não é justificativa para ausência de iniciativas.



Geração das informações de custo (itens 66 a 69)

- ✓ Atribuição do profissional da contabilidade;
- ✓ A integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores;
- ✓ As informações de custo deve ser compatível com o regime de competência;
- ✓ Observar a integração com outras bases de dados;
- ✓ As informações devem ser rastreáveis;
- ✓ Deve considerar a definição dos objetos de custo, a classificação, a apropriação e alocação dos custos.



3

NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

Divulgação (itens 70 a 73)

- ✓ Recomenda que a entidade divulgue relatório de custos em base regular e periodicidade mínima anual, contendo:
 - ✓ o desempenho de sua atuação ao longo do tempo;
 - ✓ análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição; e
 - ✓ explicações de eventuais variações ocorridas no período.
- ✓ Relatórios de custos específicos podem ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade;
- ✓ Os relatórios de custos devem ser acompanhados por notas explicativas sobre:
 - ✓ o modelo de gerenciamento de custos, inclusive mudanças de critérios e seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho;
 - ✓ a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual;
 - ✓ as previsões sobre o desempenho esperado da entidade;
 - ✓ utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;
 - ✓ outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários.



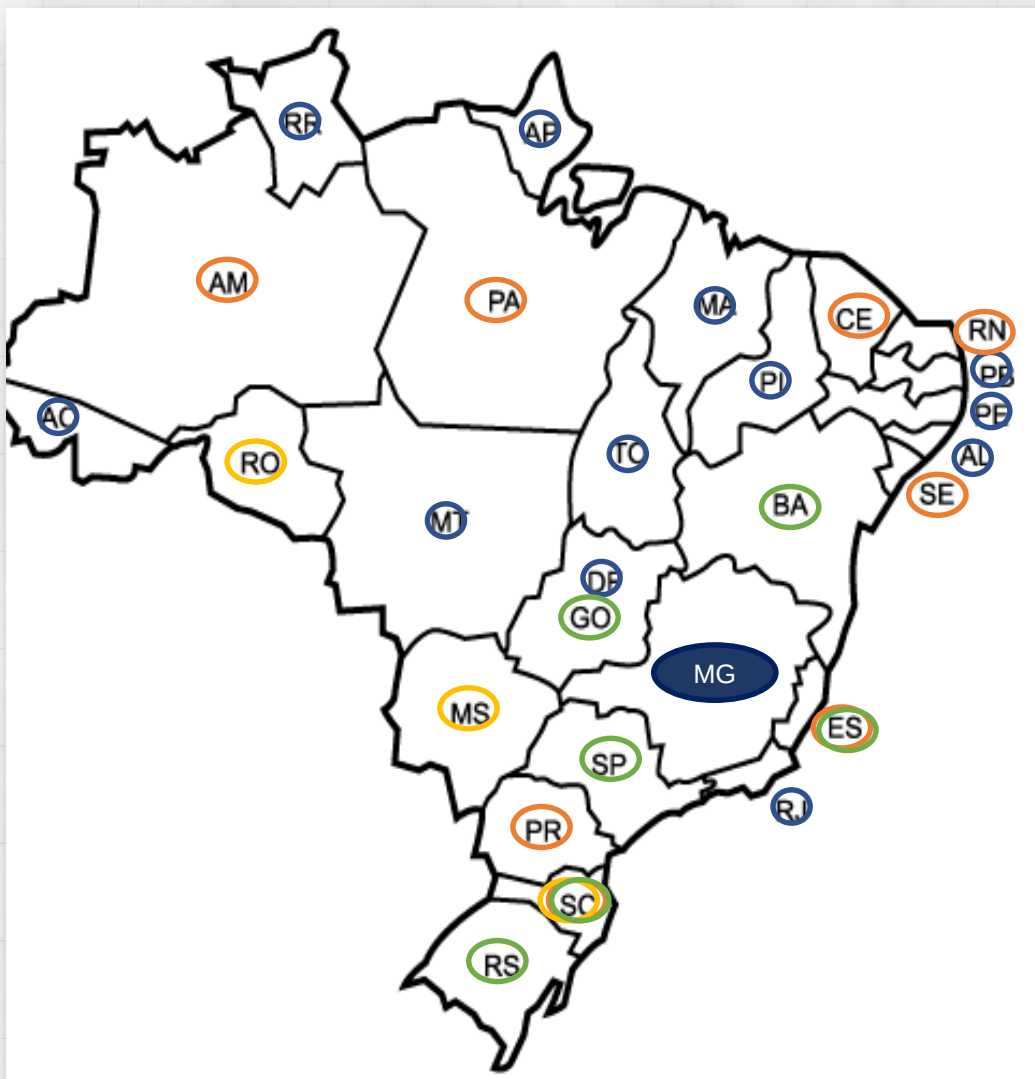
Gestão de custos no setor público (itens 74 a 78)

- ✓ Voltada à administração dos insumos (melhoria da alocação dos recursos);
- ✓ Ênfase na identificação e mensuração das entregas (avaliação de desempenho);
- ✓ Auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização;
- ✓ Subsidiar a avaliação das políticas públicas;
- ✓ Alta administração é responsável:
 - ✓ por prover efetivo apoio à geração da informação de custos;
 - ✓ por responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.



4

Panorama de implantação nos Estados e DF



ESTÁGIO

● Planejamento	AL - DF - MA - PB - PE - RR - TO - MT - RJ - AC - PI - AP
● Desenvolvimento	AM - CE - PR - RN - PA - SC - SE - ES
● Testes	RO - SC - MS
● Implantação	BA - GO - RS - SP - SC - ES
● CONCLUÍDO	MG



RICARDO BORGES DE REZENDE

Mestre em Ciências Contábeis, Professor
Universitário, Contador Público.



Jornada da Conformidade Canal Youtube



Radar da Conformidade Contábil e Fiscal (CASP)



Balanço Cidadão de Goiás



Transparência contábil e fiscal



Portal da Contabilidade do Estado de Goiás



Instagram Prof. Ricardo



Currículo Lattes



LinkedIn



Superintendência Central de Contabilidade Economia
Goiás

Click aqui



Obrigado



Siga-me nas redes sociais

Prof. Ricardo Borges de Rezende