

Oficina
Custos no Setor Público

Professor
João Eudes Bezerra Filho

ROTEIRO DA APRESENTAÇÃO

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

2. NECESSIDADES NORMATIVAS E INFORMACIONAIS PARA IMPLANTAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.

3. CONSTRUÇÃO DO SISTEMA DE CUSTO A PARTIR DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVA (VPD, CLASSE 3 DO PCASP).

4. OUTRA POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CUSTOS, FAZENDO AJUSTES A PARTIR DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

5. CASES E EXEMPLOS DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.

CONCLUSÃO / DEBATES.

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

Gasto Público



Controle Social:

Modernização do Estado

Visão de futuro

- **Estado orientado ao cidadão e na busca de:**
 - **Mais serviços e de melhor qualidade;**
 - **O Estado que escuta e se ajusta permanentemente;**
 - **Criação de co-responsabilidades entre Estado e sociedade.**

Transparência

- **Teoria da legitimação**

“ ... Se um tomador de decisão sabe que está sendo observado ao tomar a decisão, haverá efeitos previsíveis no processo e nos resultados da tomada de decisão.”

- **Paul R. Kleindorfer, em “E se você souber que terá que explicar aos outros as suas escolhas?”**

ECONOMICIDADE

Economicidade tem a ver com avaliação das decisões públicas, sob o prisma da análise de seus custos e benefícios para a sociedade, ou comunidade a que se refere.

- *Conceito emitido pela FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS - SP, quando provocada pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo, in REFLEXÕES SOBRE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ECONOMICIDADE E O PAPEL DO TCU Paulo Soares Bugarin1*

POLÍTICAS PÚBLICAS

DEFINIÇÃO



Conjunto de programas ou ações governamentais necessárias e suficientes, integradas e articuladas para a provisão de bens ou serviços à sociedade, dotada de recursos orçamentários ou de recursos oriundos de renúncia de receitas e benefícios de natureza financeira e creditícia, **além de doações e trabalhos voluntariado**

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Casa Civil. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante**. Vol. 1, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. – Brasília: Ipea, 2018. v. 1 (192 p.).
(Adaptado por Bezerra Filho)

INSTRUMENTOS DE ORÇAMENTAÇÃO NO BRASIL

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

PPA – MUNICÍPIOS
2018-2021

LDO
2018

LDO
2019

LDO
2020

LDO
2021

PATRIMÔNIO

ATIVO

LOA
2018

LOA
2019

LOA
2020

LOA
2021

PASSIVO

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

RP = VPA - VPD

CUSTO POR COMPETÊNCIA

SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

RELACIONAMENTO: Políticas Públicas, Recursos, Atividades e Objetos de Custo



CUSTOS PÚBLICOS X RESULTADOS???

CUSTO EDUCAÇÃO PÚBLICA

CUSTO SAÚDE PÚBLICA

CUSTO SEGURANÇA PÚBLICA

CUSTO LAZER

CUSTO TRÂNSITO/MOBILIDADE

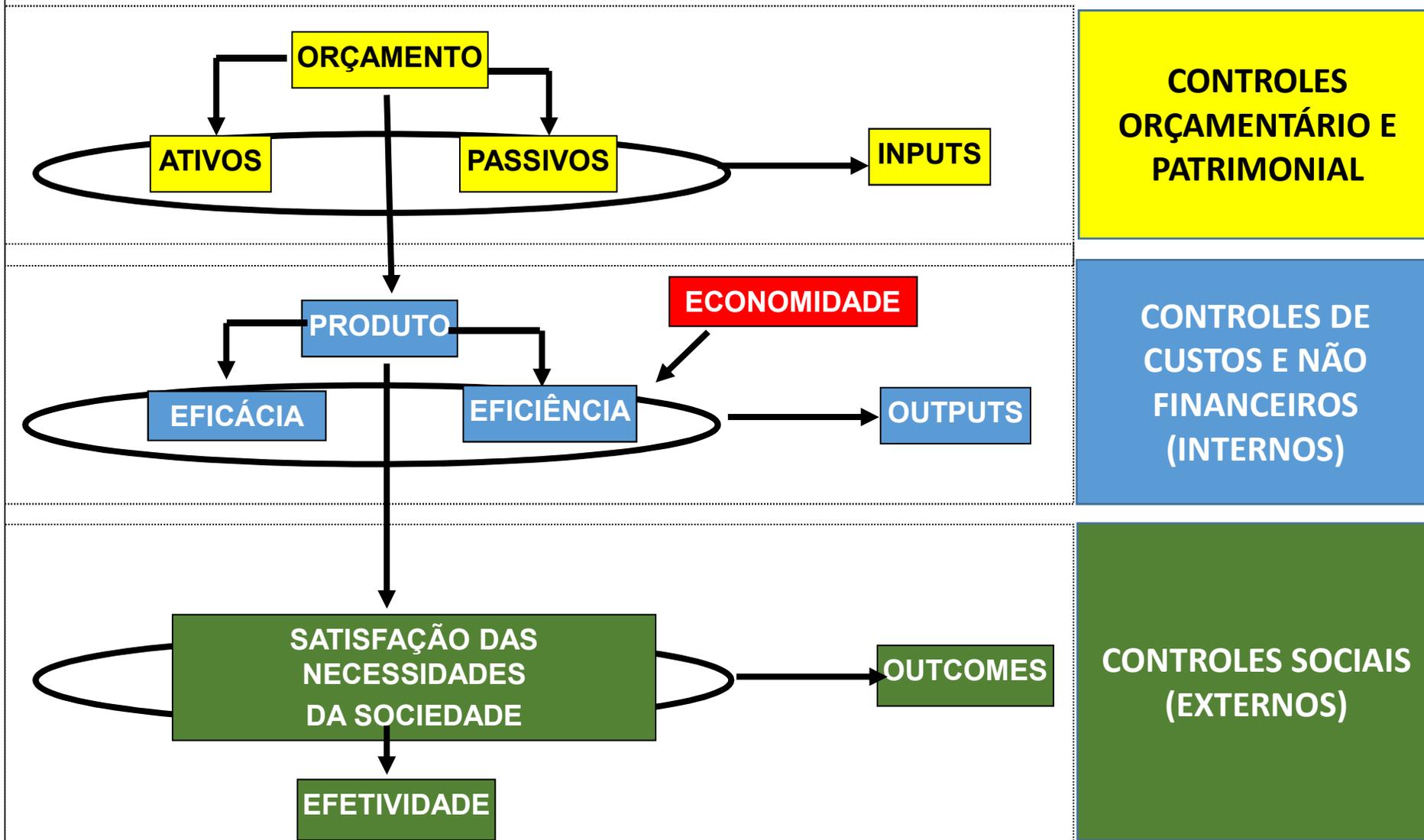
CUSTO ASSISTÊNCIA SOCIAL

Outros.....

X

***R
E
S
U
L
T
A
D
O
S***

PG - PPA – LDO – LOA: VISÃO SISTÊMICA



FONTE: Adaptado de JOÃO EUDES
Orçamento Aplicado ao Setor Público, Ed. Atlas

Exemplo de política pública

Serviço de aplicação de vacinas contra o sarampo

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

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

Outcomes: redução da incidência do sarampo após vacinação.

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

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

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



***2. NECESSIDADES NORMATIVAS E
INFORMACIONAIS PARA IMPLANTAÇÃO DE
CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.***

NBC TSP EC (2016)

A divulgação de informações não financeiras e de informações financeiras das atividades de prestação de serviços, desempenho e/ou os resultados durante o exercício, fornecem insumos para avaliações da economicidade, da eficiência e da eficácia das operações da entidade. A divulgação dessas informações é necessária para que o governo ou outra entidade do setor público cumpra com suas obrigações de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) – isto é, justificar a utilização dos recursos captados da sociedade ou em nome dela.

**EXEMPLO PLANILHA DE PPA PARA 2018/2021 – ESTRUTURA PROGRAMÁTICA
RECOMENDADA PELO TCE-PE**

ANEXO XX - PPA 2018-2021

Diretriz/Macroobjetivo	Educação para todos com qualidade, estrutura e assiduidade				
Nome do Programa:	Criança na Escola			Data Inicial:	
Objetivo do Programa:	Melhorar a frequência na escola e a qualidade do ensino de 1º ao 5º				
Programa:	Nota do IDEB	Fonte do Indicador:	MEC	Referência atual:	2,50
Órgão Responsável:	Secretaria Municipal de Educação				
Órgãos Participantes:	Secretaria Municipal de Educação				
Público-Alvo:	Crianças cidadãos de				
	Acções	Produto da Ação	Medida do Produto	Meta Física	Fontes de
01. Ampliação da rede física do ensino fundamental (até 5º ano)	Escola construída	Unidade	10	Tesouro	
02. Manutenção do ensino fundamental (até 5º ano)	Estudante formado	Unidade	8000	Tesouro	
03. Transporte escolar	Estudante transportado	Unidade	4000	Tesouro	
04. Merenda escolar	Estudante nutrido	Unidade	8000	Tesouro	
05. Instalação de laboratórios de informática	Laboratório instalado	Unidade	5	Con	
TOTAL					

Acções	Detalhamento da Meta/Ano do PPA				Detalhamento dos Recursos	
	por produto da ação				2018	2019
	2018	2019	2020	2021		
01. Ampliação da rede física do ensino fundamental (até 5º ano)	3	3	4	0	600.000,00	600.000,00
02. Manutenção do ensino fundamental (até 5º ano)	1900	1950	2050	2100	1.425.000,00	1.462.500,00
03. Transporte escolar	950	975	1025	1050	712.500,00	731.250,00
04. Merenda escolar	1900	1950	2050	2100	1.068.750,00	1.096.875,00
05. Instalação de laboratórios de informática	0	2	2	1	-	400.000,00
TOTAIS POR ANO					3.806.250,00	4.290.625,00

FONTE: Dissertação de Mestrado de Daniel Pereira (FUCAPE, 2017), Adaptado por João Eudes B. Filho

PROPOSTA - CONTROLES ORÇAMENTÁRIOS: PPA, LDO e LOA

Contas de Natureza Orçamentária (valores financeiros)

5... – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento

PPA APROVADO
LOA APROVADO
INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

6... – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento

EXECUÇÃO PPA (controle quadrienal)
EXECUÇÃO LOA (controle anual)
EXECUÇÃO RAP

Contas de Natureza de Controles Financeiros

7... – Controles Orçamentários (

FONTES DE RECURSOS
PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA
RESULTADO PRIMÁRIO
RESULTADO NOMINAL
ENDIVIDAMENTO
RESERVA DE CONTIGÊNCIA
Outros....

8...– Controles da Execução Orçamentária

EXECUÇÃO FONTES DE RECURSOS
EXECUÇÃO PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA
EXECUÇÃO RESULTADO PRIMÁRIO
EXECUÇÃO RESULTADO NOMINAL
EXECUÇÃO ENDIVIDAMENTO
EXECUÇÃO RESERVA DE CONTIGÊNCIA
Outros...

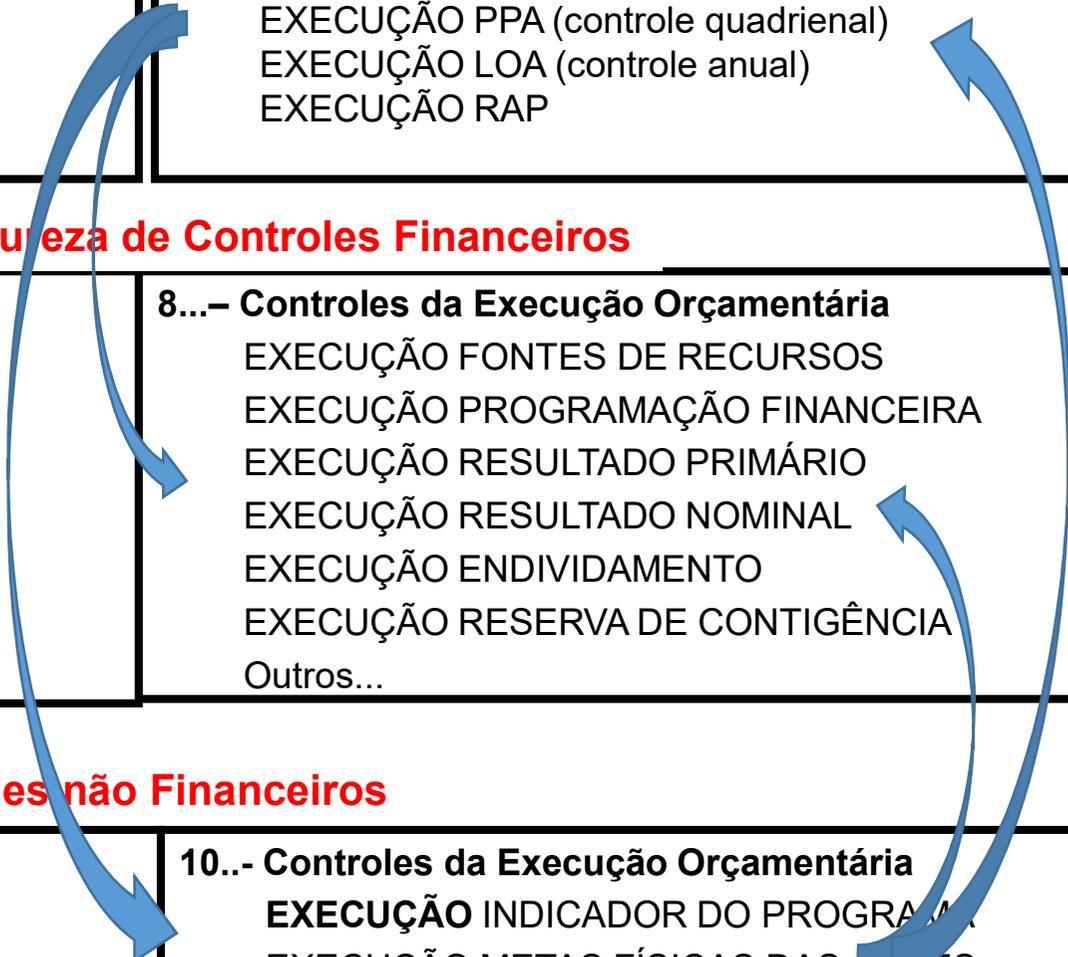
Controles não Financeiros

9... - Controles Orçamentários

INDICADOR DO PROGRAMA
METAS FÍSICAS DAS AÇÕES
Outros...

10..- Controles da Execução Orçamentária

EXECUÇÃO INDICADOR DO PROGRAMA
EXECUÇÃO METAS FÍSICAS DAS AÇÕES
Outros...



LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

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

PORTARIA STN 634 DE 19 DE NOVEMBRO DE 2013

Art. 8º - A informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório.

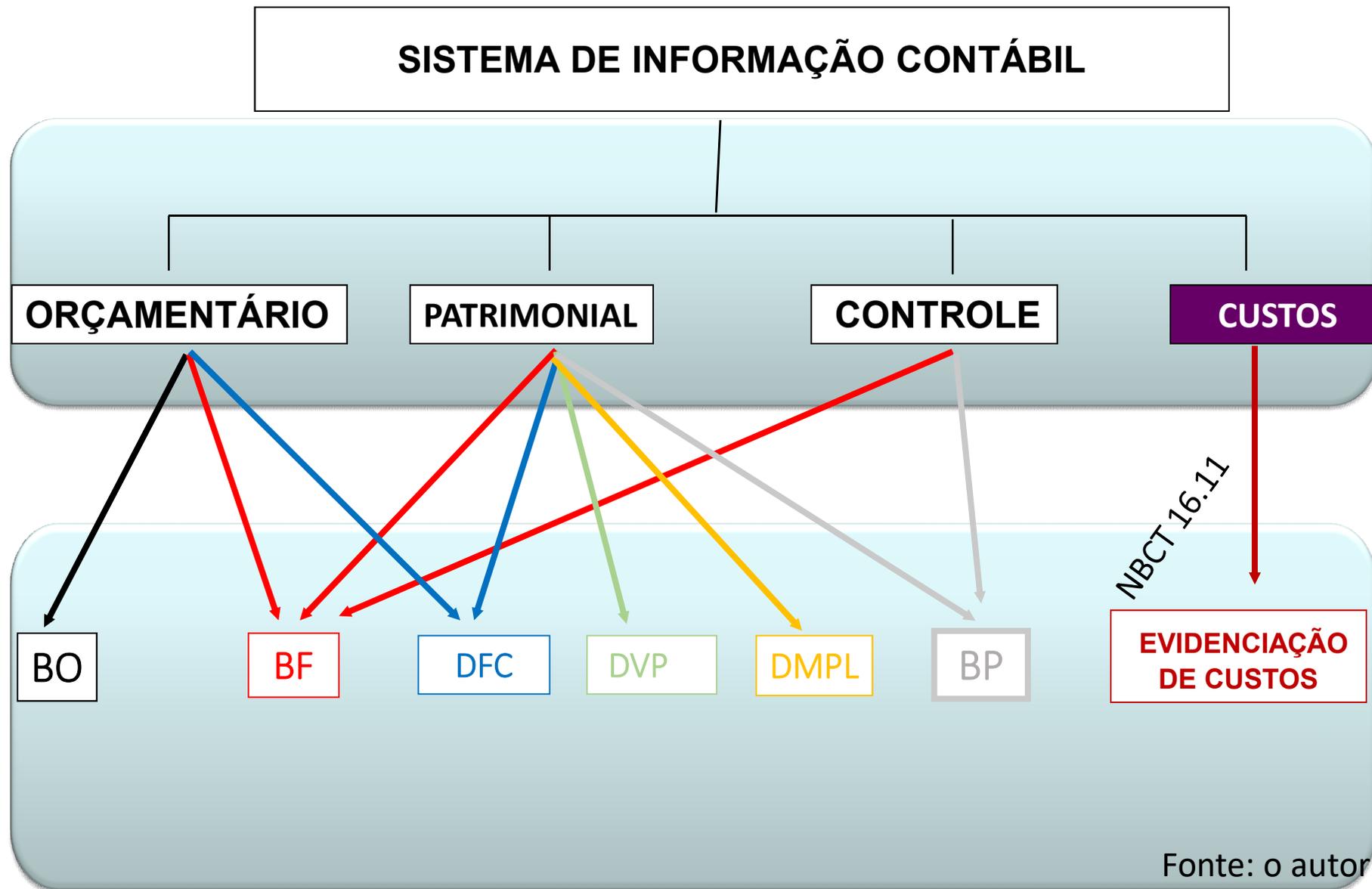
§ 1º - Os entes da Federação devem implementar sistema de informações de custos com vistas ao atendimento dos arts. 85 e 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e do § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

§ 2º - O sistema de informações de custos a ser adotado deve observar o disposto na Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.11, e suas alterações posteriores.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
<u>NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL</u>	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
<u>NBC TSP 01</u>	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
<u>NBC TSP 02</u>	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
<u>NBC TSP 03</u>	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
<u>NBC TSP 04</u>	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
<u>NBC TSP 05</u>	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
<u>NBC TSP 06</u>	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
<u>NBC TSP 07</u>	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
<u>NBC TSP 08</u>	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
<u>NBC TSP 09</u>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
<u>NBC TSP 10</u>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
.....			
<u>NBC T 16.11</u>	<u>1.366/11</u>	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público



Fonte: o autor

LEGISLAÇÃO FUTURA

Orçamento Público

**PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 229/2009 – SUBSTITUTIVO
DA LEI FEDERAL Nº 4.320/64 (Nº 295/2016 – CÂMARA DOS
DEPUTADOS)**

- **Plano Plurianual**
- **Diretrizes Orçamentárias**
- **Orçamento Anual**
- **Classificações das Receitas e Despesas Orçamentárias**
- **Fundos**
- **Contabilidade**
- **Controle, Custos e Avaliação**

**3. CONSTRUÇÃO DO SISTEMA DE CUSTO A PARTIR DAS
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVA
(VPD, CLASSE 3 DO PCASP)**

Estratégia de Implantação

Concomitância, Circularidade e Melhoria Contínua

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

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

DEFINIÇÕES

(NBC TSP 16.11)

“**Gasto** é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço”.

“**Investimento** corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo”.

DEFINIÇÕES (NBC TSP 16.11)

“**Perdas** correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária”

“**Desembolso** é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

“**Custos** são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”.

DEFINIÇÕES (NBC TSP 16.11)

“**Sistema de acumulação** corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua”.

“**Sistema de custeio** está associado ao modelo de mensuração no âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão”.

“**Método de custeio** se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.”

DESENVOLVIMENTO DO MÓDULO DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

MODELO CONCEITUAL, LÓGICO, FÍSICO E

OPERACIONAL

SOB A COORDENAÇÃO DO SETOR DE

CONTABILIDADE*

* NBCT 16.11 – Sistema de Informações de Custos

24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

IDENTIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS

1. SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

1.1. Diretoria de ENSINO FUNDAMENTAL

1.2. Diretoria de ENSINO MÉDIO

1.3. Adm Geral da SE

1.1.1. Gerência de ENSINO FUNDAMENTAL URBANO

1.1.2. Gerência de ENSINO FUNDAMENTAL RURAL

1.1.3. Adm do Ens. Fundamental

1.1.1.1. ESCOLA X

1.1.1.2. ESCOLA Y

1.1.1.3. Adm do Ensino Urbano

FONTE: JOÃO EUDES

ETAPAS SUGERIDAS PARA
CONSTRUÇÃO DO MÓDULO DE MENSURAÇÃO E
ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

1. IDENTIFICAÇÃO DOS CENTROS E/OU OBJETOS DE CUSTOS

2. PREMISSAS CONCEITUAIS E PARAMETRIZAÇÕES

3. IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLADORES DE CUSTOS

4. ROTINA OPERACIONAL PARA COLETA E PROCESSAMENTO DOS DADOS

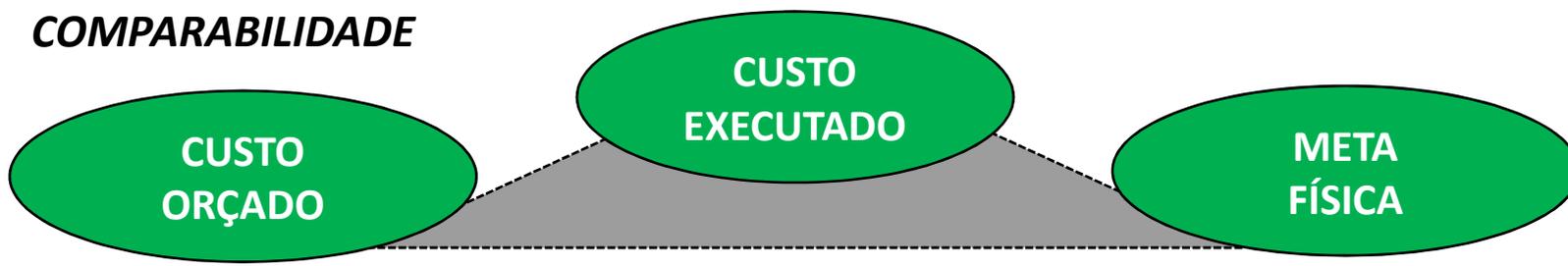
5. GERAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

PREMISSAS CONCEITUAIS E PARAMETRIZAÇÕES

APURAÇÃO DE CUSTOS



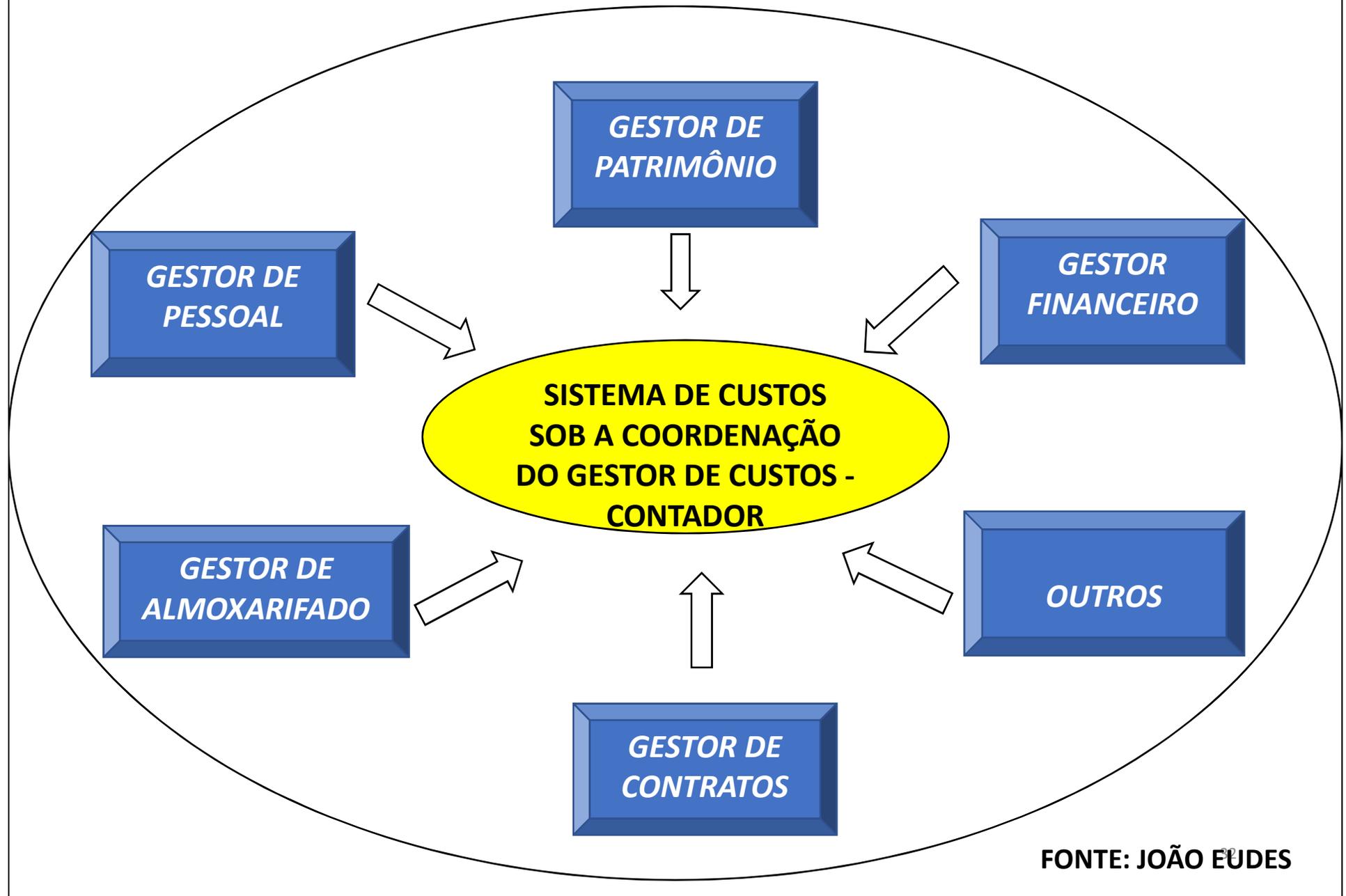
COMPARABILIDADE



GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS

FONTE: JOÃO EUDES

IDENTIFICAÇÃO DOS CONTROLADORES DE CUSTOS



FONTE: JOÃO EUDES

ROTINA OPERACIONAL PARA COLETA E PROCESSAMENTO DOS DADOS

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



PARA SUBSISTEMA DE CUSTOS



PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL

1. SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

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



LANÇAMENTO:

D – 3... VPD (despesa com pessoal)

C – 2.....Pessoal a Pagar (F ou P)

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

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

1.1. ENSINO FUNDAMENTAL	600.000,00
1.2. ENSINO MÉDIO	400.000,00
1.3. CUSTO INDIRETO*	200.000,00
TOTAL	1.200.000,00

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

1.1.1. ENSINO URBANO	250.000,00
1.1.2. ENSINO RURAL	200.000,00
1.1.3. CUSTO INDIRETO*	150.000,00
TOTAL	600.000,00

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

1.1.1.1. ESCOLA X	110.000,00
1.1.1.2. ESCOLA Y	115.000,00
1.1.1.3. CUSTO INDIRETO*	25.000,00
TOTAL	250.000,00

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

GERAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

EXEMPLO: SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

MÉTODO DE CUSTEIO: DIRETO
SISTEMA DE CUSTEIO: CUSTO HISTÓRICO
SISTEMA DE ACUMULAÇÃO: CONTÍNUO

OBJETO DE CUSTOS	MÉTODO CUSTEIO	PESSOAL	SERVIÇOS	ALMX	DEPREC.	OUTROS	TOTAL
1. Secretaria de Educação	Direto	1.200.000,00	600.000,00	350.000,00	250.000,00	100.000,00	2.500.000,00
1.1. Mnt Ens. Fundamental	Direto	600.000,00	350.000,00	200.000,00	150.000,00	60.000,00	1.360.000,00
1.2. Mnt Ens. Médio	Direto	400.000,00	200.000,00	100.000,00	80.000,00	20.000,00	800.000,00
1.3. Custo Indireto		200.000,00	50.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	340.000,00
							2.500.000,00

FONTE: JOÃO EUDES

EXEMPLO: SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

MÉTODO DE CUSTEIO: DIRETO
SISTEMA DE CUSTEIO: CUSTO HISTÓRICO
SISTEMA DE ACUMULAÇÃO: CONTÍNUO

OBJETO DE CUSTOS	MÉTODO CUSTEIO	PESSOAL	SERVIÇOS	ALMX	DEPREC.	OUTROS	TOTAL
1.1. Mnt Ens. Fundamental	Direto	600.000,00	350.000,00	200.000,00	150.000,00	60.000,00	1.360.000,00
1.1.1. Mnt Ens. Fund. Urbano	Direto	250.000,00	200.000,00	90.000,00	95.000,00	20.000,00	655.000,00
1.1.2. Mnt Ens. Fund. Rural	Direto	200.000,00	100.000,00	85.000,00	40.000,00	15.000,00	440.000,00
1.1.3. Custo Indireto		150.000,00	50.000,00	25.000,00	15.000,00	25.000,00	265.000,00
							1.360.000,00

FONTE: JOÃO EUDES

EXEMPLO: SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO

MÉTODO DE CUSTEIO: DIRETO
SISTEMA DE CUSTEIO: CUSTO HISTÓRICO
SISTEMA DE ACUMULAÇÃO: CONTÍNUO

OBJETO DE CUSTOS	MÉTODO CUSTEIO	PESSOAL	SERVIÇOS	ALMX	DEPREC.	OUTROS	TOTAL
1.1.1. Mnt Ens. Fund. Urbano	Direto	250.000,00	200.000,00	90.000,00	95.000,00	20.000,00	655.000,00
1.1.1.1. Escola X	Direto	110.000,00	90.000,00	45.000,00	50.000,00	10.000,00	305.000,00
1.1.1.2. Escola Y	Direto	115.000,00	95.000,00	40.000,00	35.000,00	8.000,00	293.000,00
1.1.1.3. Custo Indireto		20.000,00	15.000,00	10.000,00	5.000,00	7.000,00	57.000,00
							655.000,00

FONTE: JOÃO EUDES

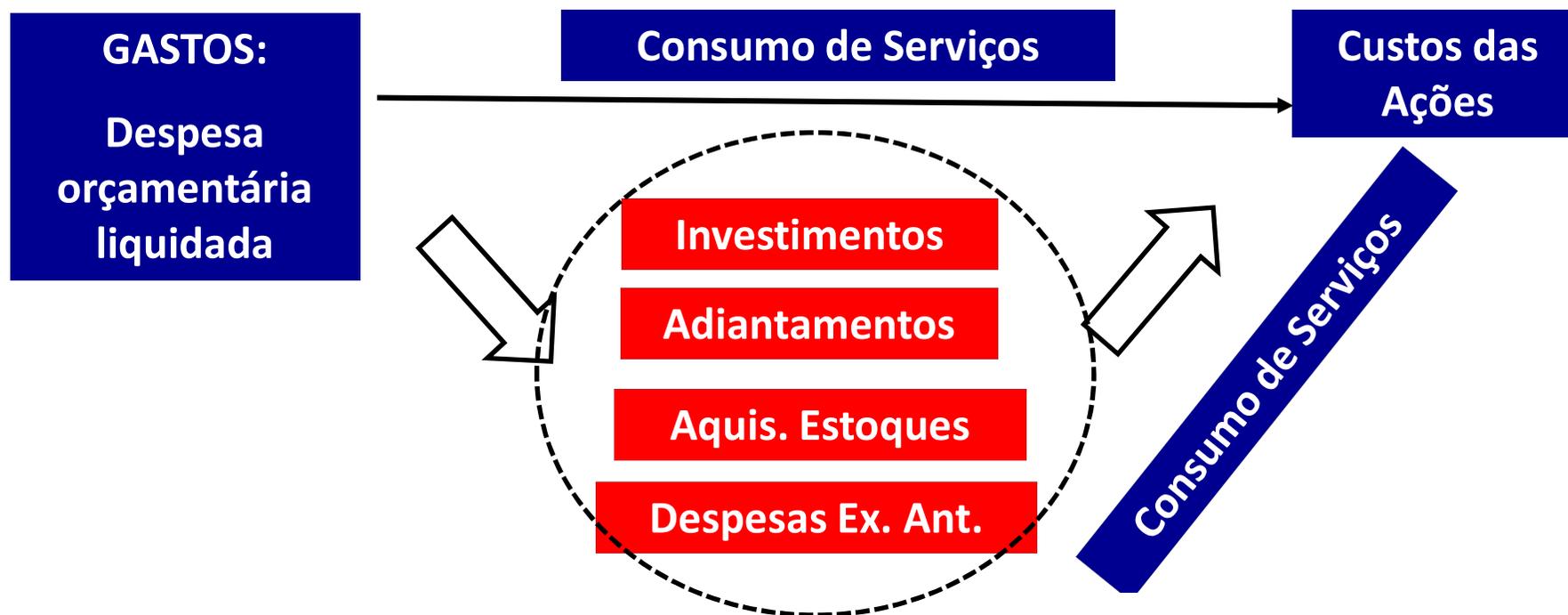
OUTRA POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CUSTOS, FAZENDO AJUSTES A PARTIR DAS INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS.

(UTILIZADO PELA UNIÃO A PARTIR DO MODELO DA TESE DE DOUTORADO (USP) DO PROFESSOR NELSON MACHADO)

MODELO NELSON MACHADO

Geração de Informação de Custos – Pressupõe a adoção do regime de Competência Patrimonial.

Enquanto não aplicável em sua plenitude, serão necessários os “ajustes contábeis” a partir da Despesa Orçamentária Liquidada.

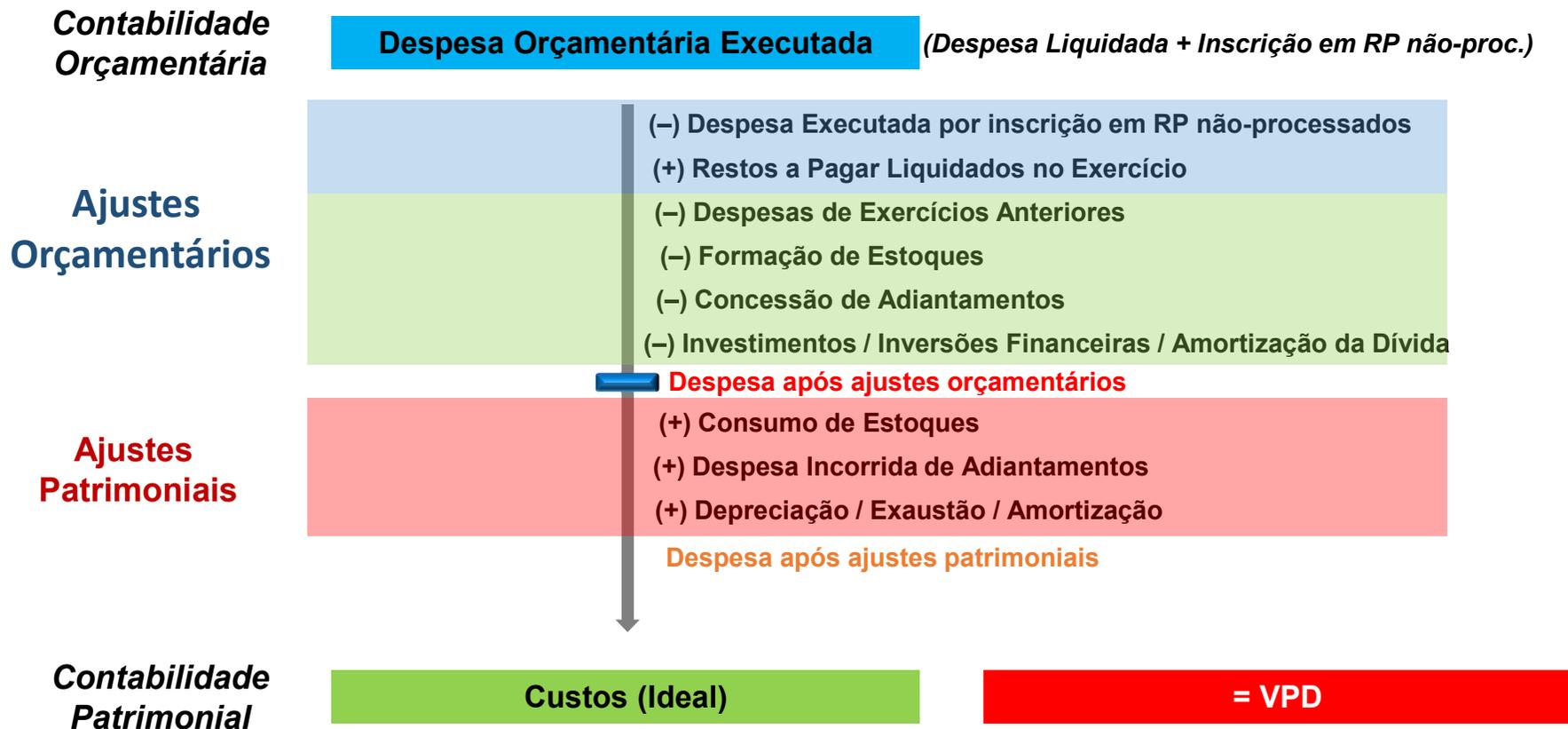


Fonte: Machado, Holanda e Bezerra Filho

**MODELO: NELSON MACHADO
RELACIONAMENTO
DESPESA ORÇAMENTÁRIA x CUSTO**

AJUSTES CONTÁBEIS

A variável financeira



GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

ATRAVÉS DAS VARIÁVEIS MÚLTIPLAS, TAIS COMO:

CUSTO ORÇADO

CUSTO DE OPORTUNIDADE

METAS FÍSICAS

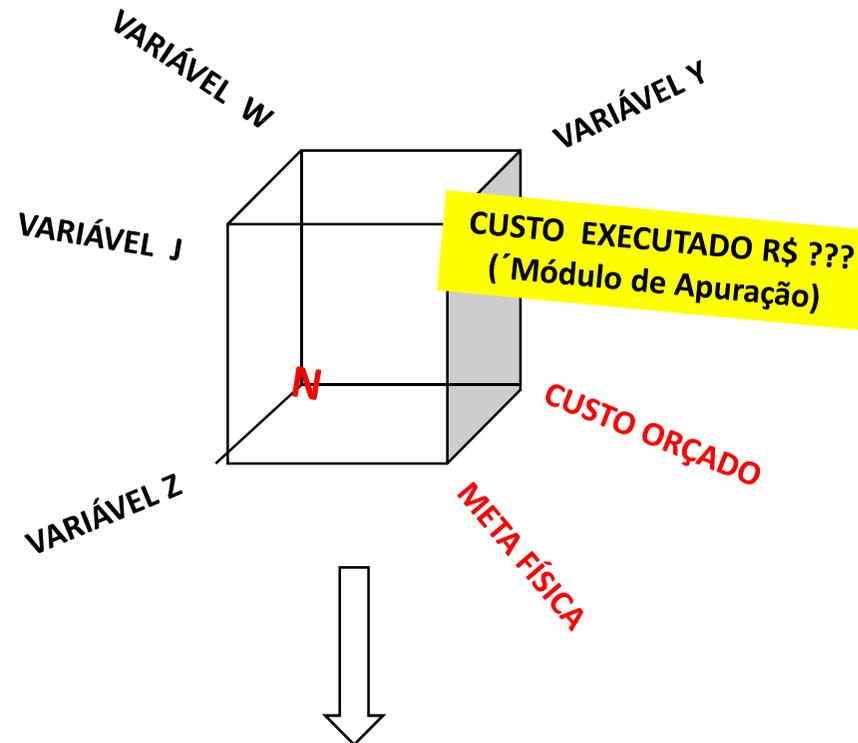
PADRÃO DE QUALIDADE

INDICADORES DE IMPACTO SOCIAL

ETC.

MÓDULO DE ANÁLISE E RELATÓRIOS

FERRAMENTA DE INTELIGÊNCIA



**GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES DIVERSAS
PARA TOMADA DE DECISÃO**

***4. CASES E EXEMPLOS DE
INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO
SETOR PÚBLICO.***

**A APLICAÇÃO DE CUSTOS COMO UM DOS
INDICADORES INSTITUCIONAIS DO TCE-PE
(EM CONSTRUÇÃO)**

A APLICAÇÃO NAS ESCOLAS PÚBLICAS NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

APURAÇÃO DE CUSTOS DE UMA ESCOLA PÚBLICA – VITÓRIA - ES

NOME DA ESCOLA:	ESCOLA MUNICIPAL X
LOCALIZAÇÃO:	ZONA URBANA
ANO DE APURAÇÃO:	2017

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

METODOLOGIA DE APURAÇÃO A SER APLICADA (COM BASE NA NBCT 16.11):

MÉTODO DE CUSTEIO: DIRETO

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO: CONTÍNUO

SISTEMA DE CUSTEIO: HISTÓRICO

**REGIME DE ALOCAÇÃO: COMPETÊNCIA MENSAL (quando não for possível,
utilizar competência anual)**

ESCOLA MUNICIPAL X – EXERCÍCIO 2017

TIPO INSUMO	CLASSIFICAÇÃO DO INSUMO	VALOR
(I) MAT. CONSUMO (material de limpeza e escritório)	ADQUIRIDO COM CAIXA ESCOLAR	20.000,00
	RECEBIDO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	25.000,00
	RECEBIDO EM DOAÇÃO	4.000,00
	MERENDA ESCOLA	264.000,00
	(I) TOTAL ANO	313.000,00

TIPO INSUMO	CLASSIFICAÇÃO DO INSUMO	VALOR
(II) VENC. PESSOAL CIVIL (vencimentos, encargos patronais, férias, décimo terceiro, auxílios, bônus, etc.)	PROFESSORES EFETIVOS	315.000,00
	PROFESSORES CONTRATADOS	147.000,00
	PROFESSORES À DISPOSIÇÃO	-
	SERVIDORES ADM EFETIVOS	201.600,00
	SERVIDORES ADM CONTRATADOS	134.400,00
	SERVIDORES ADM À DISPOSIÇÃO	
	DIRETO + COORDENADORES + PEDAGOGOS:	105.000,00
	MERENDEIRAS	42.000,00
	OUTROS	
(II) TOTAL ANO	945.000,00	

ESCOLA MUNICIPAL X – EXERCÍCIO 2017

TIPO INSUMO	CLASSIFICAÇÃO DO INSUMO	VALOR
(III) OUTROS SERVIÇOS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS (contratos, serviços, transporte escolar, luz, água, telefone, etc.)	CONTRATADOS COM CAIXA ESCOLAR	6.000,00
	CONTRATADOS PELA SEDUC	20.000,00
	RECEBIDO A TÍTULO DE DOAÇÃO	3.000,00
	OUTROS	
		29.000,00

TIPO INSUMO	CLASSIFICAÇÃO DO INSUMO	VALOR
(IV) DEPRECIAÇÃO DE PATRIMÔNIO TANGÍVEL E INTAGÍVEL (bens móveis e imóveis)	Edificações (bens imóveis)	12.000,00
	Mobiliário (bens móveis)	50.000,00
	Equipamentos Permanentes (arcondicionado, equip. cozinha, bebedouros, etc)	15.000,00
	Laboratórios	5.000,00
	Internet, Software, Livros, etc	5.000,00
	outros	

CONSOLIDAÇÃO DOS CUSTOS:

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

ESCOLA MUNICIPAL X – EXERCÍCIO 2017

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

ANÁLISES

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

ETC.

VARIÁVEL CUSTOS

POSSIBILITA

ANÁLISE MÚLTIPLAS

TRABALHO DE GRADUAÇÃO PREMIADO (1º) NO V CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICA, REALIZADO EM BRASÍLIA NOS DIAS 7 A 9 DE OUT - 2015

TÍTULO DO TRABALHO:

A UTILIZAÇÃO DE CUSTOS NA ANÁLISE DE EFICIÊNCIA DA EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIOS DE IBIPORÂ/PR

AUTOR:

**Raony Rolim Galvão Pereira
Universidade Estadual de Londrina**

TRABALHO DE GRADUAÇÃO PREMIADO (1º) NO V CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICA, REALIZADO EM BRASÍLIA NOS DIAS 7 A 9 DE OUT - 2015

Tabela 3 - Custos Pedagógicos, Sociais e Administrativos.

Nome da Escola	Custos Pedagógicos	+	Custos Sociais	+	Custos Administrativos	=	Custo Direto/Aluno	Nota do IDEB
ALBERTO SPLACI	R\$ 31	23,1%	R\$ 8	5,8%	R\$ 94	71,1%	R\$ 132	4.2
ALDIVINA M DE PAULA	R\$ 130	63,4%	R\$ 16	7,9%	R\$ 59	28,7%	R\$ 204	4.9
ALICE R BOTTI SCHMITT	R\$ 193	78,9%	R\$ 31	12,8%	R\$ 20	8,3%	R\$ 245	4.6
ALMERINDA F DO NASCIMENTO	R\$ 199	64,2%	R\$ 32	10,2%	R\$ 79	25,6%	R\$ 309	5.6
CARLOS A GUIMARAES	R\$ 179	74,4%	R\$ 7	2,7%	R\$ 55	22,9%	R\$ 240	5.4
HELENA HATSUE KAKITANI	R\$ 131	75,3%	R\$ 10	5,9%	R\$ 33	18,7%	R\$ 174	5.8
HUMBERTO A C BRANCO	R\$ 308	70,0%	R\$ 28	6,4%	R\$ 104	23,6%	R\$ 440	4.3
IVANILDES G NALIM	R\$ 270	64,7%	R\$ 28	6,7%	R\$ 119	28,6%	R\$ 417	5.1
MARIA I R DE MELLO	R\$ 189	75,0%	R\$ 19	7,6%	R\$ 44	17,3%	R\$ 251	5.4
MARIO DE MENEZES	R\$ 277	67,5%	R\$ 46	11,3%	R\$ 87	21,2%	R\$ 410	4.5
ROTARY CLUB	R\$ 169	76,1%	R\$ 7	3,0%	R\$ 46	20,9%	R\$ 222	5.8
SEBASTIAO LUIZ DE OLIVEIRA	R\$ 276	66,1%	R\$ 54	12,9%	R\$ 88	21,0%	R\$ 418	4.9
VERA LUCIA P	R\$ 234	74,3%	R\$ 24	7,5%	R\$ 57	18,2%	R\$ 315	5.0

Fonte: Elaborado pelo Autor com base na Pesquisa.

***EXEMPLOS DE ESTUDOS COM
INFORMAÇÕES DE CUSTOS EM
BUSCA DA EFICIÊNCIA NO SETOR
PÚBLICO***



RICARDO REZENDE. FOTO: DENISE ANDRADE

Em meio ao forte debate nacional sobre bilhões em 2018 – o juiz Ricardo Rezende, curso na Escola de Direito do Brasil, apudado na questão: o País tem o maior gasto habitante. “O que se gasta aqui dá 1,4% revela na tese. Onde quer chegar com esse certo estranhamento em criticar a estrutura, contradições. Gastamos sete vezes mais, países.” E por que isso acontece? “Uma das causas. Ele é absolutamente permissivo. Pode ser acessado por qualquer um. Resultado: 30 milhões de processos por ano, abarrotando todas as instâncias do Judiciário. E a consequência é uma enorme estrutura para lidar com tudo isso”.

GASTO COM O JUDICIÁRIO BRASILEIRO

PROBLEMA:

- 1,4% DO PIB
- 2,5% DOS GASTOS PÚBLICOS: R\$ 90 BI/ANO
- 30 MILHÕES DE PROCESSOS/ANO

SOLUÇÃO:

- ADOÇÃO DO ACORDO DE FORMA IRRESTRITA
- REDUÇÃO DO GASTO DE 90BI PARA 9BI

OBS: Gastos = custos dos insumos + investimentos

Mais recursos, melhores resultados? As relações entre custos escolares diretos e desempenho no Ensino Médio

Andressa Buss Rocha¹

Bruno Funchal¹

¹ Fucape Business School / Programa de Mestrado em Administração, Vitória / ES — Brasil

OBJETIVO/PROBLEMA DA PESQUISA

Custos escolares diretos são capazes de explicar (e em que magnitude) o desempenho escolar no Ensino Médio?

MODELO CONCEITUAL

Soares (2007) a partir do TEORIA do “efeito-escola”

AMOSTRA, DADOS e EQUAÇÃO

Provenientes da (Seduc/ES) e do Censo Escolar,do (Inep) para o período de 2012 a 2015, custos diretos

DESEMPENHO ESCOLAR NO ENEM $it =$

$$\alpha_i + \sum_k \beta_k \text{Custos_Diretos}_{it}^k + \sum_k \delta_k \text{Organ_Oferta}_{it}^k + \sum_k \theta_k \text{Caract_Estud}_{it}^k + \varepsilon_{it}$$

Mais recursos, melhores resultados? As relações entre custos escolares diretos e desempenho no Ensino Médio

Andressa Buss Rocha¹

Bruno Funchal¹

¹ Fucape Business School / Programa de Mestrado em Administração, Vitória / ES — Brasil

RESULTADOS

O uso de *custos escolares diretos* nas análises apresenta indícios de que não necessariamente alocação de mais recursos financeiros em unidades de ensino, geridas pelo estado, configura melhores desempenhos escolares no Enem.

A quantidade de alunos por turma não foi expressividade para explicar o desempenho médio da escola no Enem, reforça a tese de que não se trata da quantidade, mas sim da forma como os recursos são mobilizados para que se alcancem os resultados almejados

Assim, os resultados apontam que “mais recursos” nem sempre levam a “melhores resultados”.

RAIO-X DO CUSTO POR ALUNO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

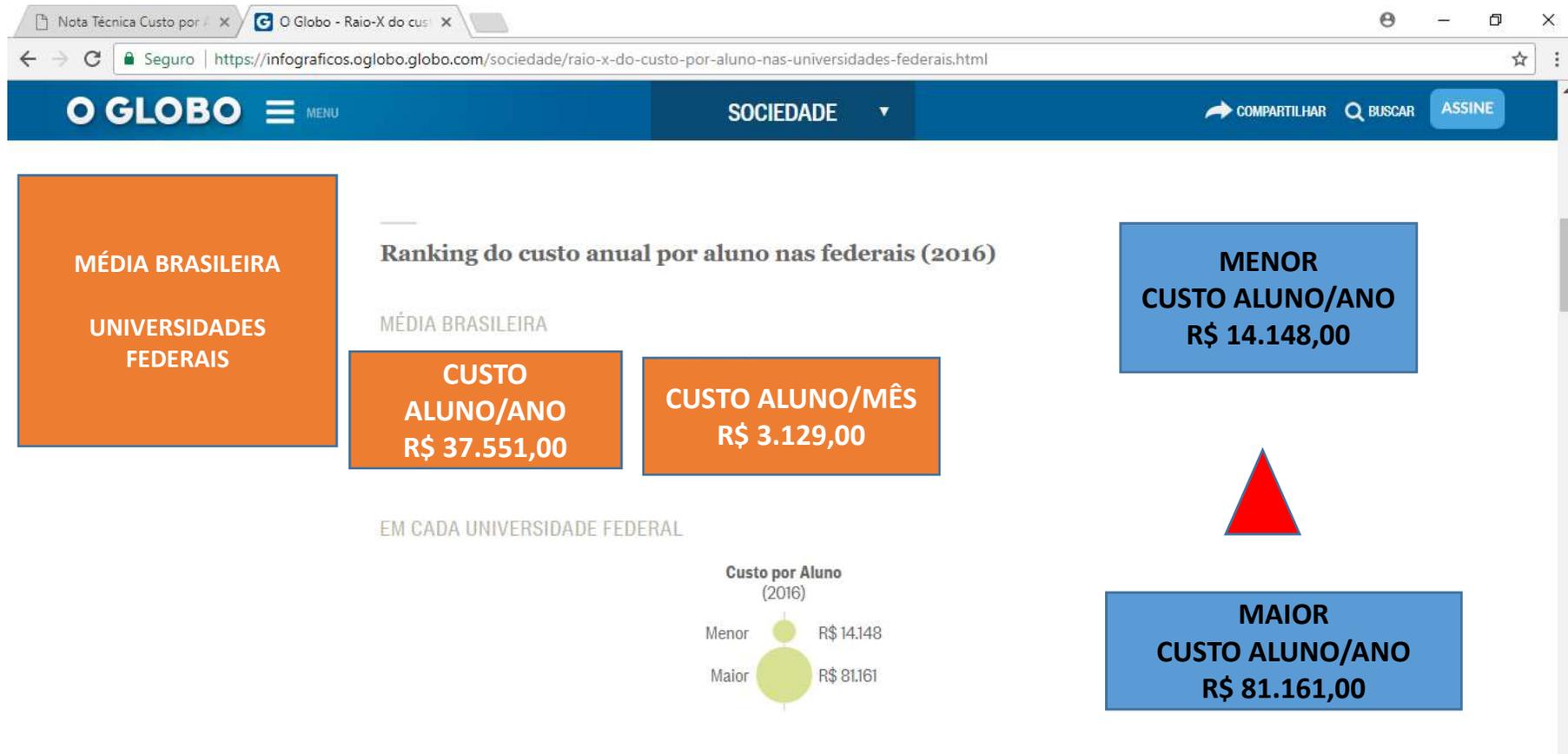
Nota Técnica MEC/SE Nº 4/2018

**Assunto: Apuração do custo das Universidades Federais, e
sua relação com os respectivos quantitativos de alunos
(BASE 2009 – 2016).**

Luciano Oliva Patrício

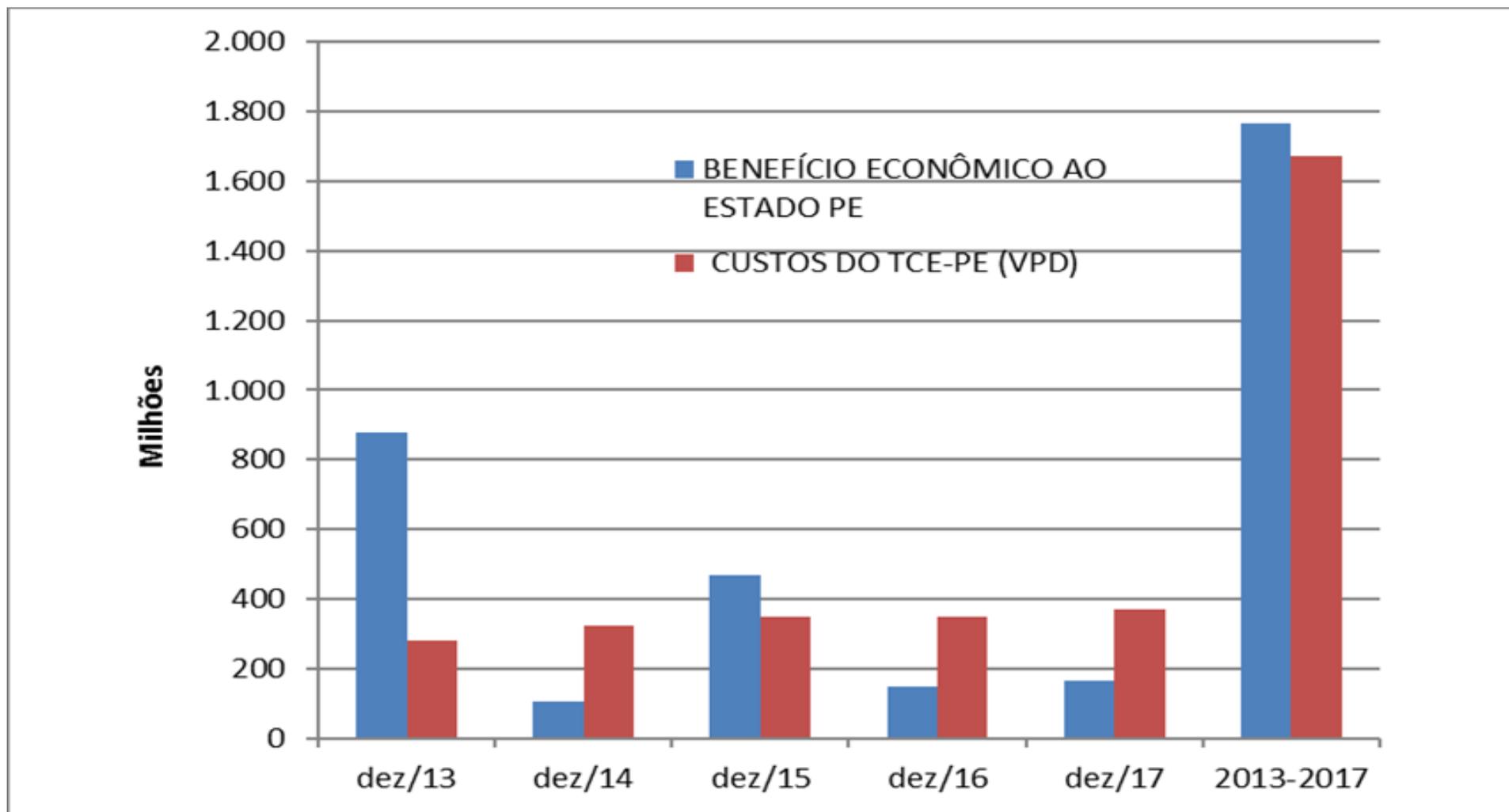
RAIO-X DO CUSTO POR ALUNO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS

Segundo estudo do MEC



E A EFICIÊNCIA??? PRECISA ASSOCIAR INDICADORES A ESTES NÚMEROS!!!

**TX RETORNO ECONÔMICO
AO ESTADO – ATUAÇÃO DO TRIBUNAL NO PERÍODO 2013-2017 VERSUS CUSTOS (VPD)**



*Fonte: DVPs publicadas pelo TCE-PE

**Fonte: Diretoria de Gestão e Governança do TCE-PE

RETORNO ECONÔMICO

ATUAÇÃO DO TCU EM 2018 – PUBLICADO NO RELATO INTEGRADO (RELATÓRIO DE GESTÃO)

FIGURA 5 - MODELO DE NEGÓCIOS DO TCU



Fonte: Relatório de

O SISTEMA DE CUSTOS DO ESTADO DE PERNAMBUCO

(EM CONSTRUÇÃO PELA SEFAZ-PE)

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

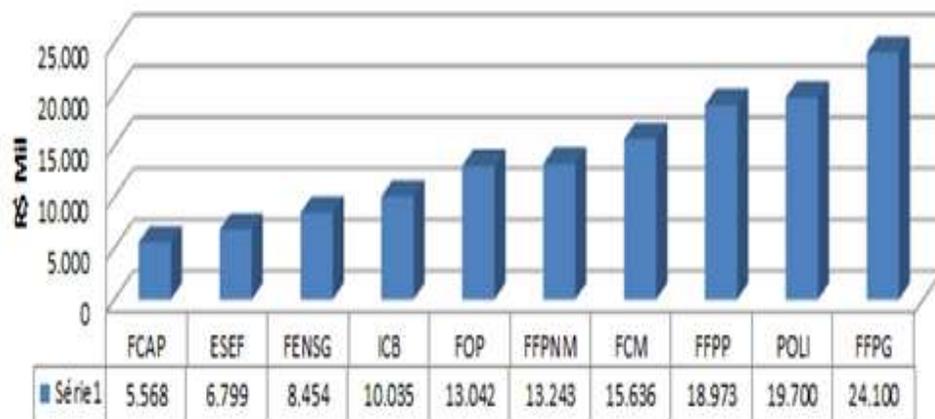
Expresso	Custo da Atividade	Volume de Atendimento	Custo do Produto
Cordeiro	511.871,55	42.287	12,10
Olinda	483.155,05	25.285	19,11
Pina	402.708,73	26.046	15,46
Caruaru	288.940,02	11.258	25,67
Garanhuns	278.772,15	17.438	15,99
Boa Vista	272.735,95	11.714	23,28
Petrolina	248.893,00	26.483	9,40

PRINCIPAIS PRODUTOS DOS EXPRESSOS CIDADÃOS:

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

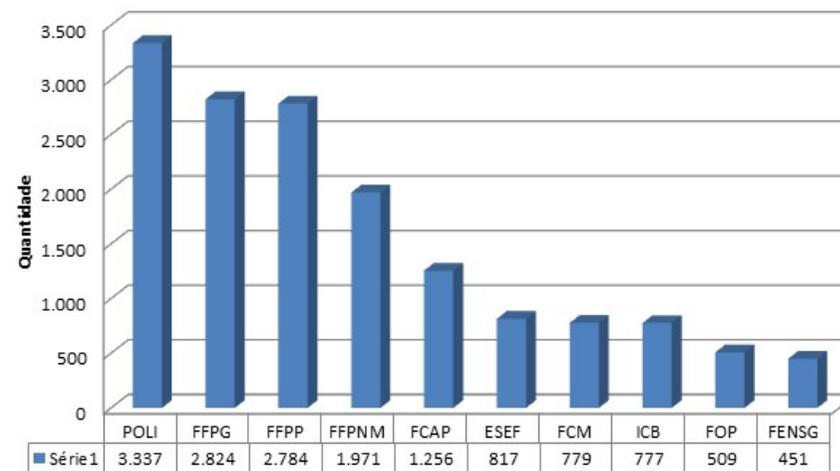
Resultado da Apuração de Custos na UPE

Custo Total



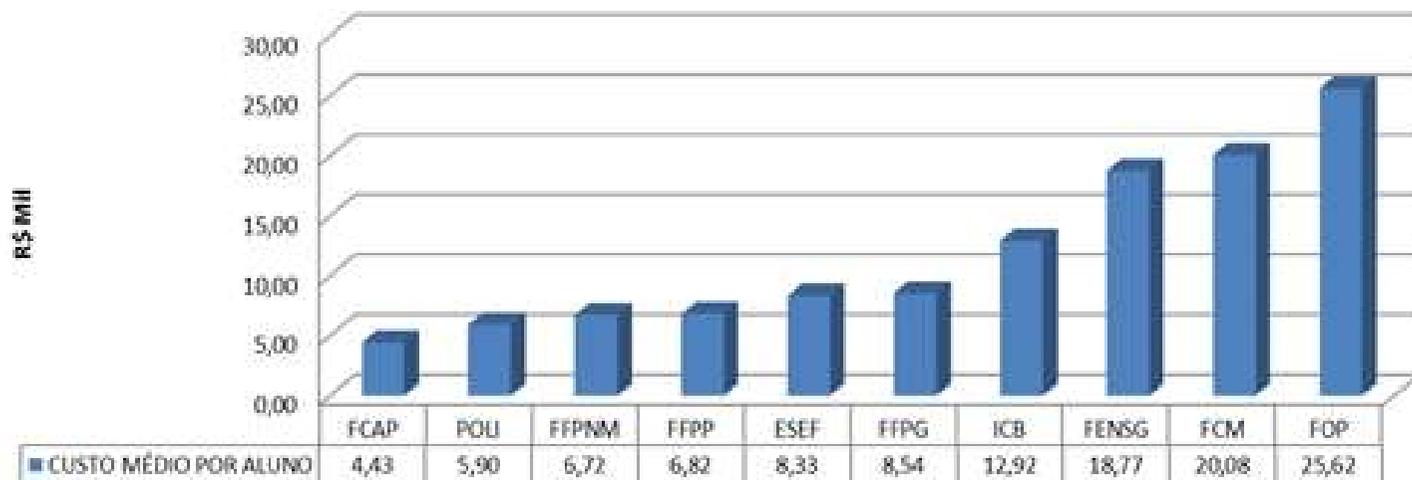
Média Anual do Custo Total – R\$ 13.555.000,00

Média de Alunos em 2018



Média Anual do N° de Alunos – 1.550

CUSTO MÉDIO POR ALUNO



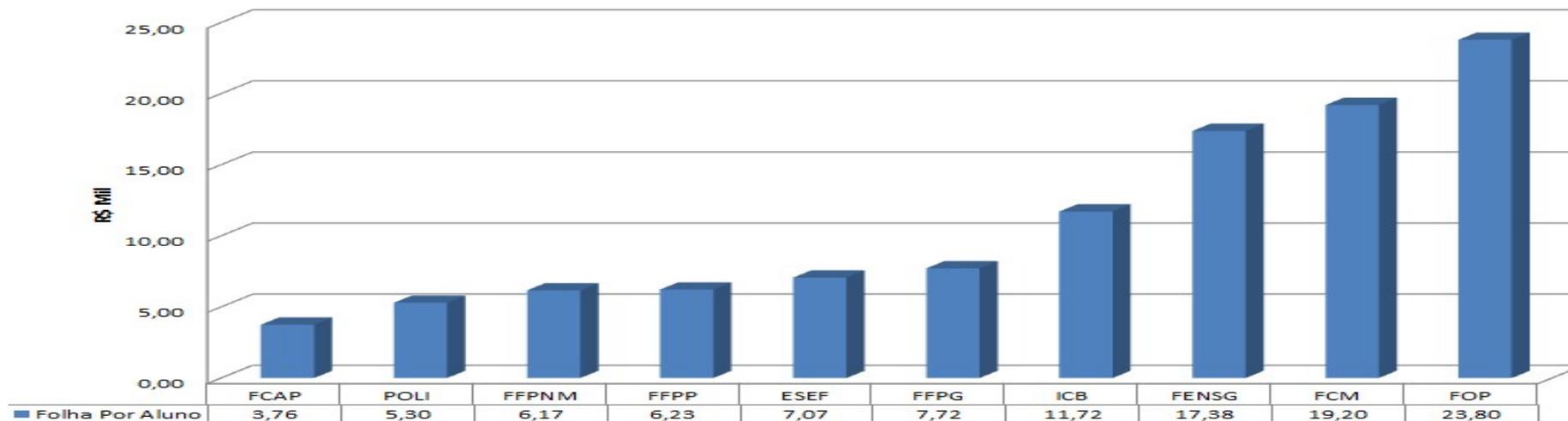
Média Anual do Custo por Aluno – R\$ 8.740,00

Fonte: SEFAZ-PE
(em teste)

CUSTO CONSOLIDADO 2018										R\$ Mil
Faculdades	Custo Total	Análise Vertical	Média Nº Alunos	Custo Total por Aluno	Folha	Ranking Folha	% Folha S/ Custo Total	Demais Custos	Ranking Demais Custos	% Demais Custos S/Custo Total
FCM	15.636	11,53%	779	20,08	14.951	10	95,62%	685	1	4,38%
FOP	13.042	9,62%	509	25,62	12.112	9	92,87%	929	2	7,13%
FENSG	8.454	6,24%	451	18,77	7.831	8	92,63%	623	3	7,37%
FFPNM	13.243	9,77%	1.971	6,72	12.158	7	91,80%	1.085	4	8,20%
FFPP	18.973	14,00%	2.784	6,82	17.334	6	91,36%	1.640	5	8,64%
ICB	10.035	7,40%	777	12,92	9.103	5	90,71%	932	6	9,29%
FFPG	24.100	17,78%	2.824	8,54	21.798	4	90,45%	2.302	7	9,55%
POLI	19.700	14,53%	3.337	5,90	17.688	3	89,79%	2.012	8	10,21%
ESEF	6.799	5,02%	817	8,33	5.771	2	84,87%	1.029	9	15,13%
FCAP	5.568	4,11%	1.256	4,43	4.718	1	84,73%	850	10	15,27%
	135.551	100,00%	15.502	8,74	123.463		91,08%	12.088		
							Custo Médio			%
					12.346		Demais Custos	1.209	Médio	8,92%

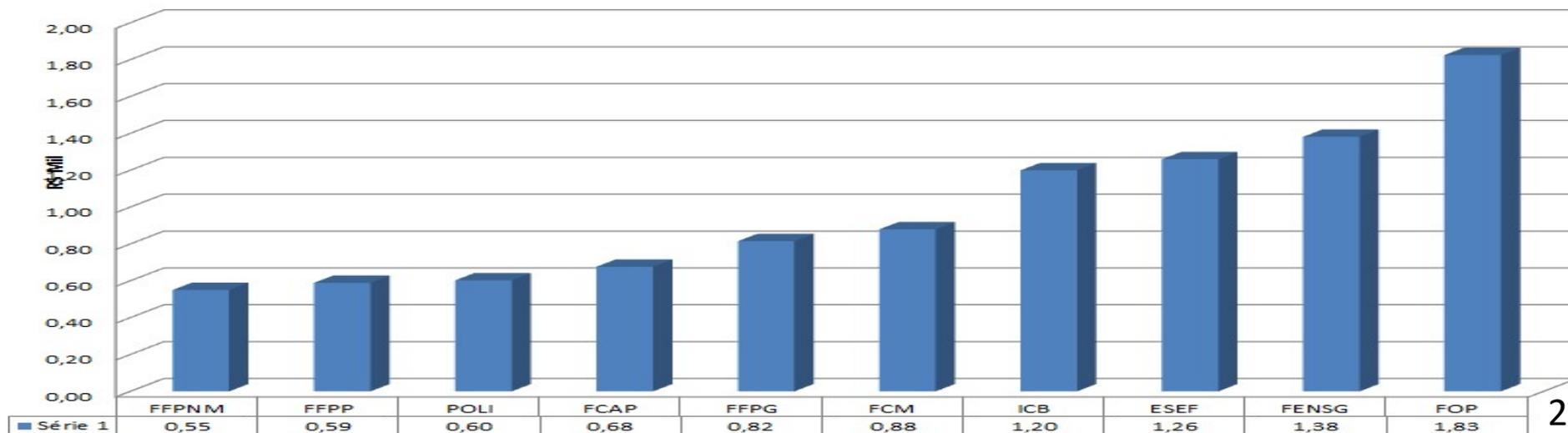
Fonte: SEFAZ-PE
(em teste)

Folha Por Aluno



Média do Custo da Folha por Aluno CR\$ 7.960,00

Demais Custos por Aluno



O que aprendemos?

O que aprendemos?

Na construção de Sistema de Informação de Custos é fundamental:

1) Envolvimento e mobilização da alta gerência para definir:

- **Objetos de custo**
- **Método de Custeio**

Passaporte para o sucesso!

O que aprendemos?

Na construção de Sistema de Informação de Custos é fundamental:

2) Foco na mensuração do custo dos serviços prestados aos cidadãos.

É o que a sociedade sente e valoriza!

O que aprendemos?

Na construção de Sistema de Informação de Custos é fundamental:

3) Foco na mensuração do custo das unidades administrativas (escolas, hospitais, penitenciárias).

É o que os gestores precisam comparar e avaliar.

O que aprendemos?

Na construção de Sistema de Informação de Custos é fundamental:

4) EVITAR RETRABALHO

PECADO CAPITAL

ATIVIDADE PRÁTICA

ÓRGÃO: AUTARQUIA MUNICIPAL DE ENSINO SUPERIOR

CUSTO ALUNO: ????

EXERCÍCIO FINANCEIRO: 2017

PROGRAMA: EDUCAÇÃO SUPERIOR COMPLEMENTAR

AÇÃO: FORMAÇÃO ENSINO SUPERIOR

AÇÃO: FORMAÇÃO ENSINO SUPERIOR

PRODUTO: ALUNO ATENDIDO

META: 300 ALUNOS/ANO

INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DISPONÍVEIS

VALOR (R\$)

1	Despesas Orçamentárias Empenhadas	1.200.000,00
2	Despesas Orçamentárias Empenhadas e Liquidadas:	1.195.000,00
	Pessoal e Encargos	650.000,00
	Serviços	150.000,00
	Material de Consumo para Estoque	110.000,00
	Diárias e Suprimentos de Fundos	34.000,00
	Obras e Instalações	196.000,00
	Despesas de Exercícios Anteriores (custeio)	55.000,00
3	Pagamentos das Despesa Orçamentárias Empenhadas e Liquidadas no Exercício	1.100.000,00
4	Liquidação de Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício anterior	75.000,00
	Serviços	30.000,00
	Material Permanente	45.000,00
5	Transações não Orçamentárias Contabilizadas	340.000,00
	Serviços sem Cobertura Orçamentária	99.000,00
	Consumos de Material do Almojarifado	135.000,00
	Prestações de Contas de Diárias e Suprimentos de Fundos Validados	25.000,00
	Depreciações de Bens Móveis e Imóveis	44.000,00
	Amortização de Intangíveis	37.000,00
6	Inscrição de Restos a Pagar não Processados no Encerramento do Exercício	5.000,00
	Serviços	5.000,00
7	Inscrição de Restos a Pagar Processados no Encerramento do Exercício	95.000,00
	Obras e Instalações	95.000,00

APURAÇÃO DE CUSTOS A PARTIR DE INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS
MODELO NELSON MACHADO

Despesa Orçamentária Empenhada	1.200.000,00
Ajustes da Despesa Orçamentária: (II)	- 370.000,00
<i>(-) Rpg não processado Inscrito</i>	- 5.000,00
<i>(+) Rpg não processado do exercício anterior, liquidado no exercício atual (serviços)</i>	30.000,00
<i>(-) Desp. do exercício anterior empenhada e liquidada</i>	- 55.000,00
<i>(-) Desp. empenhada e liquidada com formação de estoques</i>	- 110.000,00
<i>(-) Desp. emp. e liq. com adiantamentos não incorridos</i>	- 34.000,00
<i>(-) Despesas empenhadas e liquidadas com bens de capital</i>	- 196.000,00
Despesa Orçamentária Ajustada: (III)=(I) + (II)	830.000,00
Ajustes Patrimoniais: (IV)	340.000,00
<i>(+) Consumo de Estoque</i>	135.000,00
<i>(+) Adiantamentos do exercício anterior incorridos</i>	25.000,00
<i>(+) Depreciação/Amortização/Exaustão</i>	81.000,00
<i>(+) Despesas não empenhadas com serviços</i>	99.000,00
= CUSTO DA AUTARQUIA (V) = (III) +(IV)	1.170.000,00
NÚMERO MÉDIO ALUNOS MATRICULADOS POR ANO (VI)	300
CUSTO ALUNO POR ANO (VII) = (V) / (VI)	3.900,00
CUSTO ALUNO POR MÊS (VIII) = (VII) / 12	325,00

APURAÇÃO DE CUSTOS A PARTIR DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS
MODELO NBC TSP 16.11

VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA (CONSUMO DE RECURSOS)	VALOR (R\$)
VDP - Liquidação da Despesa Orçamentária Empenhada no Exercício (I)	800.000,00
Pessoal e Encargos	650.000,00
Serviços	150.000,00
VPD - Liquidação do Restos a Pagar não processo, oriundo do exercício anterior (II)	30.000,00
Serviços	30.000,00
VPD - Consumos de Insumos não Orçamentários (só patrimonial) (III)	340.000,00
Serviços sem Cobertura Orçamentária	99.000,00
Consumos de Material do Almojarifado	135.000,00
Prestações de Contas de Diárias e Suprimentos de Fundos Validados	25.000,00
Depreciações de Bens Móveis e Imóveis	44.000,00
Amortização de Intangíveis	37.000,00
VPD TOTAL = CUSTO DA ENTIDADE (PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA) (IV) = (I)+(II)+(III)	1.170.000,00
NÚMERO MÉDIO ALUNOS MATRICULADOS POR ANO (V)	300,00
CUSTO ALUNO POR MÊS (VI)=(IV)/(V)	3.900,00
CUSTO ALUNO POR MÊS (VII) = (VI) / 12	325,00

Obrigado!!

João Eudes Bezerra Filho

jeudes@tce.pe.gov.br
joao@fucape.br