

BFC

2019

Boletim Anual

Foco em Custos

Ministro da Economia

Paulo Roberto Nunes Guedes

Secretário-Executivo do Ministério da Economia

Marcelo Pacheco dos Guaranys

Secretário Especial da Fazenda

Waldery Rodrigues Júnior

Secretário do Tesouro Nacional

Bruno Funchal

Secretário Adjunto do Tesouro Nacional

Otávio Ladeira de Medeiros

Subsecretária de Contabilidade

Gildenora Batista Dantas Milhomem

Coordenadora de Informações de Custos e do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial

Rosilene Oliveira de Souza

Gerente

Giuliano Passos Cardoso

Equipe Técnica

Bibian Rosane Borges

Celso Thomas Costa Ferreira

Edécio de Oliveira

Fábio de Sousa Santos Soares

Jaciele Neves Ferreira

Luiz Fernando Guedes

Ramon Sousa Santos

Roberto Dornelas de Melo

Arte

Assessoria de Comunicação Social do Tesouro Nacional

Viviane Barros e Hugo Pullen

Informações

Assessoria de Comunicação Social do Tesouro Nacional

Telefone: (61) 3412-1843

Correio eletrônico ascom@tesouro.gov.br

Disponível em: www.tesourotransparente.gov.br

*Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Última alteração: 28 de outubro de 2020

Sumário

Apresentação	5
Dimensão de Custos no Setor Público	6
O Desafio de Mensurar e Vincular Entregas e Recursos.....	7
Gráfico 1. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)	10
Gráfico 2. Insumos Financeiros (R\$ milhões).....	12
Gráfico 3. Insumos de Operação e Manutenção (R\$ milhões)	14
Gráfico 4. Custos Comparáveis dos Poderes, Ministério Público e Defensoria Pública (R\$ milhões)	16
Gráfico 5. Custos dos Insumos de Operação e Manutenção da Administração Direta (R\$ Milhões)	17
Gráfico 5.1. Custos de Funcionamento da Administração Direta (R\$ milhões)	19
Ranking de Desempenho	20
Tabela 1. Ranking de Desempenho das Setoriais de Custos	21
Tabela 2. Ranking de Desempenho das Universidades Federais	22
Tabela 3. Ranking de Desempenho das Agências Governamentais	25
Tabela 4. Ranking de Desempenho das Empresas Estatais Dependentes	26

Apêndice	27
Tabela 5. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)	39
Tabela 5.1. Detalhamento do Item Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo da DVP do BGU (R\$ milhões)	41
Tabela 6. Estrutura Administrativa ao fim de 2018	42
Tabela 7. Estrutura Administrativa ao fim de 2019	43

Lista de Ilustrações

Figura 1 - Dimensões da Gestão das Contas Públicas.....	6
Figura 2 - Processo de Transformação dos Insumos.....	7
Figura 3 - Ranking de Desempenho.....	20
Figura 4 - Diagrama Insumo-Produto	30

Apresentação

A responsabilidade fiscal, o compromisso com a sociedade e a transparência são alguns dos valores que orientam a missão institucional da Secretaria do Tesouro Nacional de gerir as contas públicas de forma eficiente e voltada para a busca da qualidade do gasto.

Sob esses valores, o Tesouro busca oferecer um novo instrumento de transparência e comunicação para a conscientização dos cidadãos e dos agentes públicos sobre a importância da informação de custos na gestão pública.

O Boletim Foco em Custos apresenta uma visão geral dos custos do Governo Federal, com o objetivo de também fomentar a elaboração de modelos personalizados de custos que atendam às necessidades de gestão dos órgãos públicos, desde a perspectiva estratégica, voltada aos programas de governo, até a operacional, direcionada à avaliação do desempenho de cada órgão.

Dimensão de Custos no Setor Público

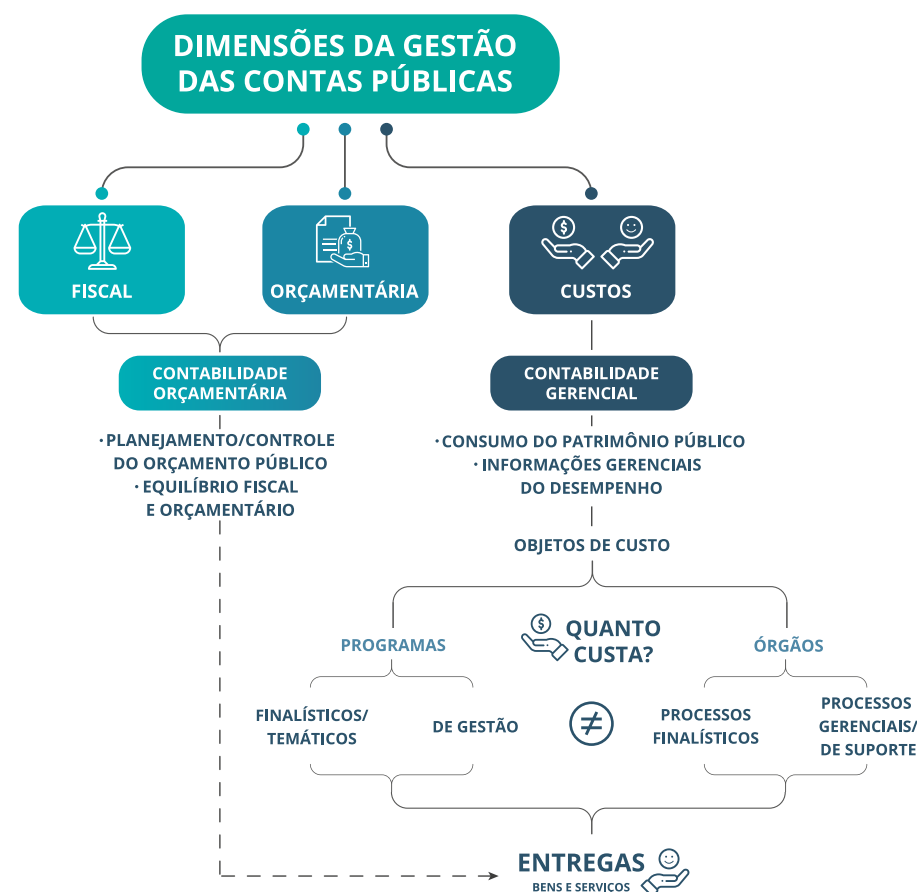
A gestão das contas públicas engloba diferentes dimensões. As **dimensões fiscal e orçamentária** remetem ao planejamento e controle, bem como ao equilíbrio das receitas e despesas, à sustentabilidade do endividamento público, à alocação dos recursos entre as diversas responsabilidades e funções do governo etc. O Tesouro Nacional há muito tempo divulga, seja por obrigação legal ou por transparência ativa, uma série de relatórios e demonstrativos elaborados com foco nessas dimensões.

Por sua vez, está igualmente prevista na legislação que rege as contas públicas a **dimensão dos custos públicos** (dos programas e ações de governo, das unidades administrativas, das políticas públicas etc.). A informação de custos remete ao consumo dos recursos, que se distingue do fluxo de execução orçamentária da despesa (empenho, liquidação e pagamento), e à mensuração dos bens e serviços prestados à sociedade com tal consumo. Ou seja, além do dinheiro consumido é preciso identificar o que foi entregue à sociedade.

De modo convergente, todas as dimensões buscam atender a função do governo de aprimorar ou manter o bem-estar dos cidadãos e demais indivíduos sob sua tutela. Contudo, a atual organização sistêmica das atividades de planejamento e de orçamento, de administração financeira, de contabilidade e de controle interno não permite a devida conexão entre os

programas de governo (finalísticos e de gestão) e os processos (finalísticos, gerenciais e de suporte) realizados pelos órgãos públicos na prestação de bens e serviços à sociedade.

Figura 1 - Dimensões da Gestão das Contas Públicas



O Desafio de Mensurar e Vincular Entregas e Recursos

Figura 2 - Processo de Transformação dos Insumos



Estruturar ferramentas e elaborar instrumentos que sejam capazes de prestar informações assertivas da dimensão de custos à sociedade é um desafio a ser vencido pelos gestores públicos. Isso porque a informação de custo envolve fatores que vão além do fluxo da execução orçamentaria da despesa (empenho, liquidação e pagamento). O custo diz respeito às entregas que têm sido feitas com o recurso destinado a determinado objeto, seja ele uma política pública, um programa de governo ou uma unidade administrativa.

Nenhuma organização deve ser avaliada apenas analisando o que ela arrecada e gasta e qual a sua dívida. É necessário medir o que ela faz, que serviço ela presta, e isso significa, para os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, identificar seu valor público: *“produtos e resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos”* (Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017).

A geração de valor público resulta do processo de transformação dos insumos colocados à disposição dos órgãos e entidades em produtos (bens e serviços entregues) e resultados gerados para a sociedade. Esse processo pode ser entendido como um ambiente de produção onde os insumos são transformados em produtos por meio da articulação de processos (P) e

atividades (A) em uma ou mais unidades administrativas (UA). (Fig. 2)

Os órgãos e entidades, para identificar o seu valor público, devem mensurar quais foram suas entregas e quais foram e quanto custaram os insumos para tanto consumidos. Embora de simples enunciado, trata-se de tarefa de fato complexa. As informações sobre quais foram e quanto custaram os insumos consumidos e quais foram os bens e serviços gerados não são plenamente fornecidas pela execução orçamentária e financeira, pois não é sua função identificar em detalhe quais atividade e unidade administrativa se beneficiaram do uso de cada recurso e o que foi produzido com os recursos.

A geração dessas informações depende do mapeamento do ambiente de produção da organização por meio da implementação de ferramentas de gestão desenhadas para esse fim, como a contabilidade gerencial de custos, o gerenciamento de processos de negócio e o gerenciamento estratégico organizacional.

Assim, a mensuração dos produtos entregues à sociedade e seus custos está associada à elaboração de modelos personalizados de custos (ou personalização do modelo de custo) por cada órgão ou entidade federal, conectados à evolução do modelo de gestão burocrático para o gerencial.

O custo se distingue da despesa orçamentária por estar vinculado ao efetivo consumo dos recursos utilizados na produção e prestação de bens e serviços públicos. O tratamento dos investimentos públicos ajuda a compreender a distinção: enquanto gastos relativos a bens e serviços utilizados e consumidos imediatamente geram custos e despesas liquidadas concomitantemente, os investimentos gerarão custos posteriormente quando forem utilizados, ou pelo transcurso do tempo, por meio da depreciação, amortização e exaustão.

No Governo Federal, a apuração dos custos pode beneficiar-se da implementação, ora em curso, da contabilidade patrimonial e a correspondente introdução das variações patrimoniais diminutivas – VPD. As VPD nada mais são do que as conhecidas despesas da contabilidade empresarial. Como no setor público o termo despesa tornou-se historicamente muito associado ao orçamento, quando da evolução da contabilidade pública para o modelo patrimonial, optou-se por utilizar esse termo, procurando minimizar eventuais confusões.

As VPD registram as transações que diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária. Por exemplo, quando ocorre um pagamento pela aquisição de um computador, não há diminuição do patrimônio (troca-se dinheiro por um bem móvel).

Somente o consumo do computador (sua utilização ao longo do tempo) diminui o patrimônio. E as VPD identificam esse consumo por meio da depreciação.

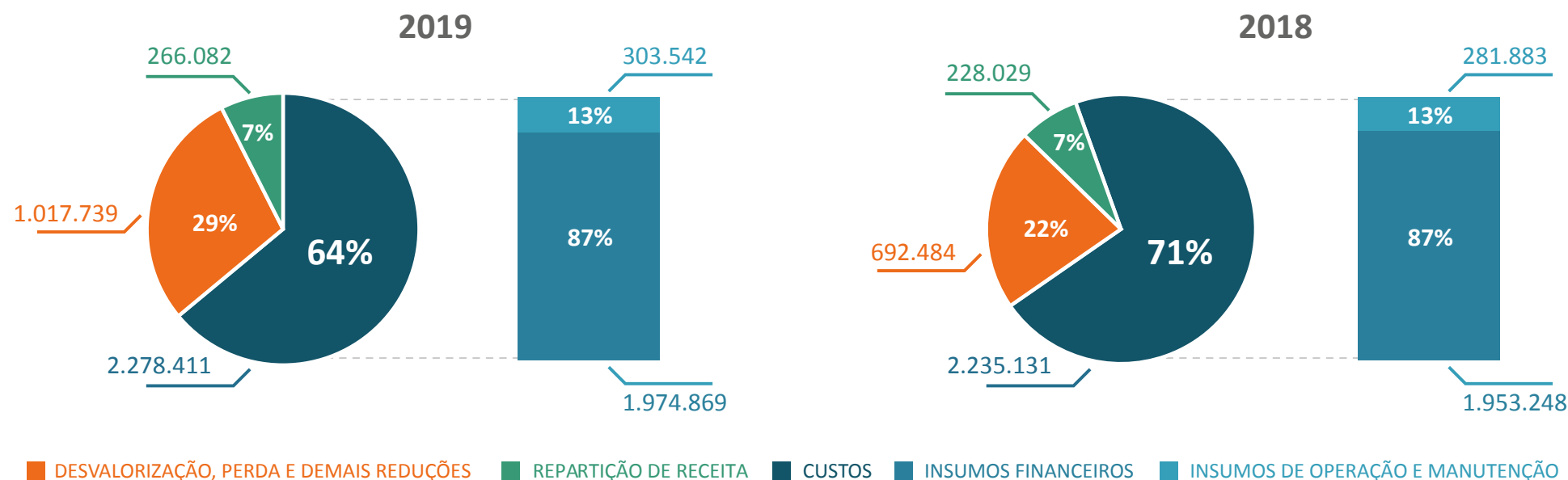
Portanto, os custos podem ser mensurados pela identificação das VPD que correspondem ao uso de recursos, seguindo o regime de competência, incluindo consumo de estoques, depreciação etc.

Contudo, cabe observar que algumas VPD não são consideradas custos, uma vez que não representam efetivo consumo de recursos utilizados na provisão de bens e prestação de serviços públicos, tais como as repartições constitucionais de impostos pela União e as perdas patrimoniais.

Assim, ainda que no atual estágio não se possa associá-las com as entregas, informações financeiras relevantes sobre os custos da Administração Pública Federal, extraídas do Sistema de Informações de Custos – SIC, podem ser apresentadas refletindo o efetivo consumo do patrimônio público na prestação dos bens e serviços à sociedade. Além disso, as informações do SIC são consistentes com a contabilidade financeira da União, vale dizer, as VPD são as mesmas que constam do Balanço Geral da União.

Gráfico 1. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)

Apurados por Variações Patrimoniais Diminutivas - VPD



Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

O Gráfico 1 apresenta as VPD classificadas segundo sua natureza.

Repartição de Receita e Desvalorizações, Perdas e Demais Reduções englobam as VPD não relacionadas a custos (aquelas que não possuem associação com bens e serviços prestados direta ou indiretamente pela União).

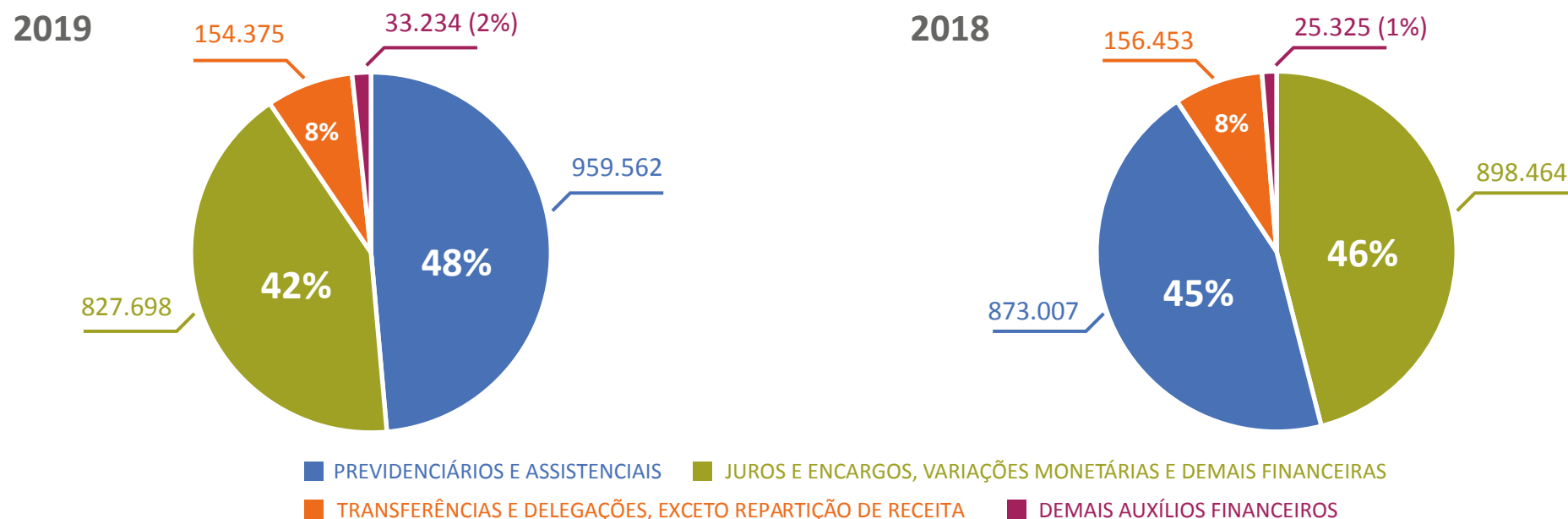
Repartição de Receita refere-se à transferência a outras esferas de governo de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, prevista na Constituição ou em leis específicas. Não foram consideradas as provisões dessa natureza, por não estarem identificadas dentre as variações patrimoniais diminutivas.

São exemplos de Desvalorizações, Perdas e Demais Reduções: perdas com crédito tributário, dívida ativa e financiamentos; redução a valor recuperável de imobilizado, investimentos e intangíveis; resultado negativo de participações; bem como o reconhecimento de provisões para riscos fiscais, cíveis, e perdas judiciais e administrativas.

Os **Custos** correspondem aos recursos que são consumidos na produção de bens e serviços prestados pela União no atendimento às demandas da sociedade. Estão classificados em **Insumos Financeiros** e **Insumos de Operação e Manutenção**.

O Gráfico 2 apresenta a composição dos **Insumos Financeiros**; e o Gráfico 3, a composição dos **Insumos de Operação e Manutenção**.

Gráfico 2. Insumos Financeiros (R\$ milhões)



Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Os **Insumos Financeiros** referem-se ao componente exclusivamente monetário associado aos bens e serviços prestados direta ou indiretamente pela União e foram classificados em:

Previdenciários e Assistenciais. Incluem obrigações com inativos, militares reformados e pensionistas; com Benefícios de Prestação Continuada, Seguro

Desemprego, Abono Salarial, Bolsa Família; com a compensação financeira entre os regimes previdenciários e ainda o reconhecimento de provisões matemáticas previdenciárias.

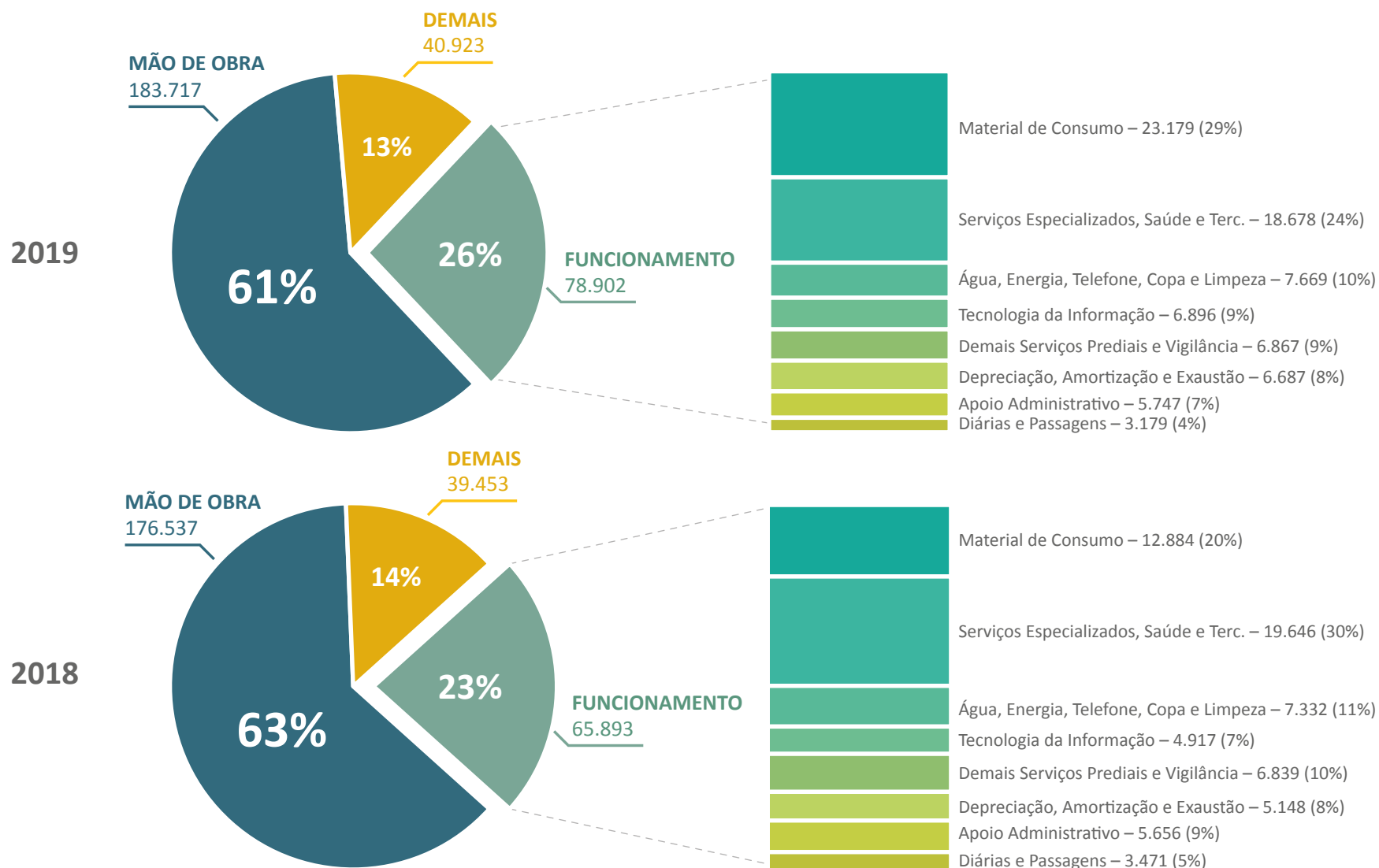
Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras. Incluem as obrigações com a dívida pública, com aportes ao Banco Central e com juros

e encargos de mora.

Transferências e Delegações, Exceto Repartição de Receita. Incluem obrigações com transferências voluntárias, ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação -Fundeb, ao Sistema Único de Saúde-SUS, a instituições privadas, ao exterior e outras. Não foram consideradas as provisões dessa natureza, por não estarem identificadas dentre as variações patrimoniais diminutivas.

Demais Auxílios Financeiros. Incluem obrigações com subvenções econômicas; bolsas de estudo no país e no exterior; auxílios para o desenvolvimento de estudos e pesquisas; incentivos à ciência e premiações. Não foram consideradas as provisões dessa natureza, por não estarem identificadas dentre as variações patrimoniais diminutivas.

Gráfico 3. Insumos de Operação e Manutenção (R\$ milhões)



Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Os custos dos **Insumos de Operação e Manutenção** referem-se aos bens e serviços consumidos pelos órgãos e entidades públicos e são desdobrados em **Custos de Mão de Obra, Custos de Funcionamento e Demais**.

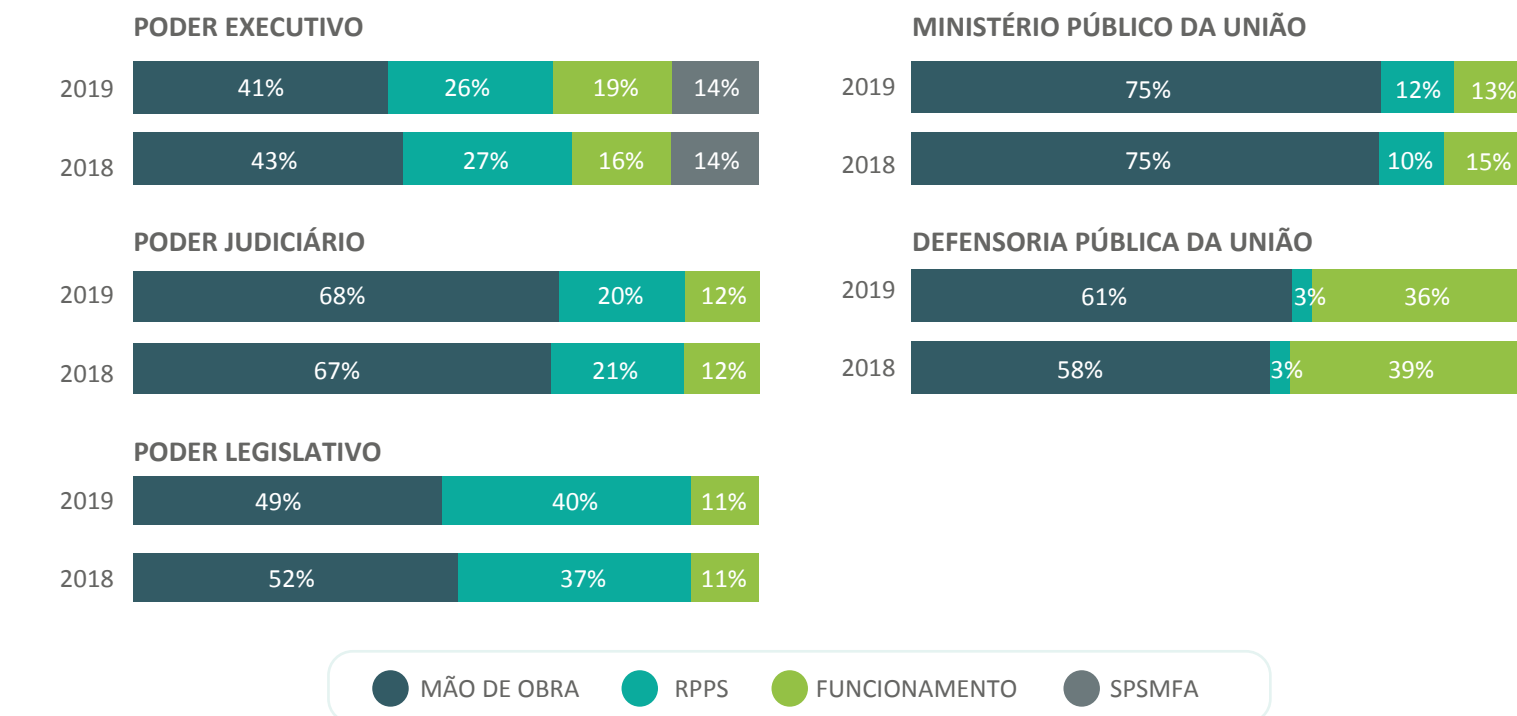
Os **Custos de Mão de Obra** referem-se ao pessoal ativo (remuneração e benefícios da força de trabalho) e aos encargos patronais correspondentes. Contudo, na apuração dos custos agregados do Governo Federal, os custos de mão de obra excluem dos encargos as receitas de contribuições patronais ao RPPS recebidas no ano de 2018 e 2019, nos montantes R\$ 19.812 Milhões e R\$ 19.366 Milhões respectivamente.

Os **Custos de Funcionamento** correspondem ao conjunto de insumos gerais necessários às organizações para a execução de suas atividades.

Os **Demais** incluem sentenças judiciais, custo das mercadorias e produtos vendidos e dos serviços prestados, custos tributários, reconhecimento de provisões trabalhistas e a diferença metodológica, explicada na Tabela 5.1 do Apêndice.

Gráfico 4. Custos Comparáveis dos Poderes, Ministério Público e Defensoria Pública (R\$ milhões)

% de participação relativa



O Gráfico 4 apresenta a composição percentual dos custos que podem ser comparados entre os Poderes, Ministério Público e Defensoria Pública.

A comparação foi feita entre os custos de mão de obra e de funcionamento e os custos previdenciários (Regime Próprio de Previdência Social - RPPS e Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas - SPSMFA).

Nesse caso, porém, a apuração dos custos de mão de obra inclui a totalidade dos encargos patronais.

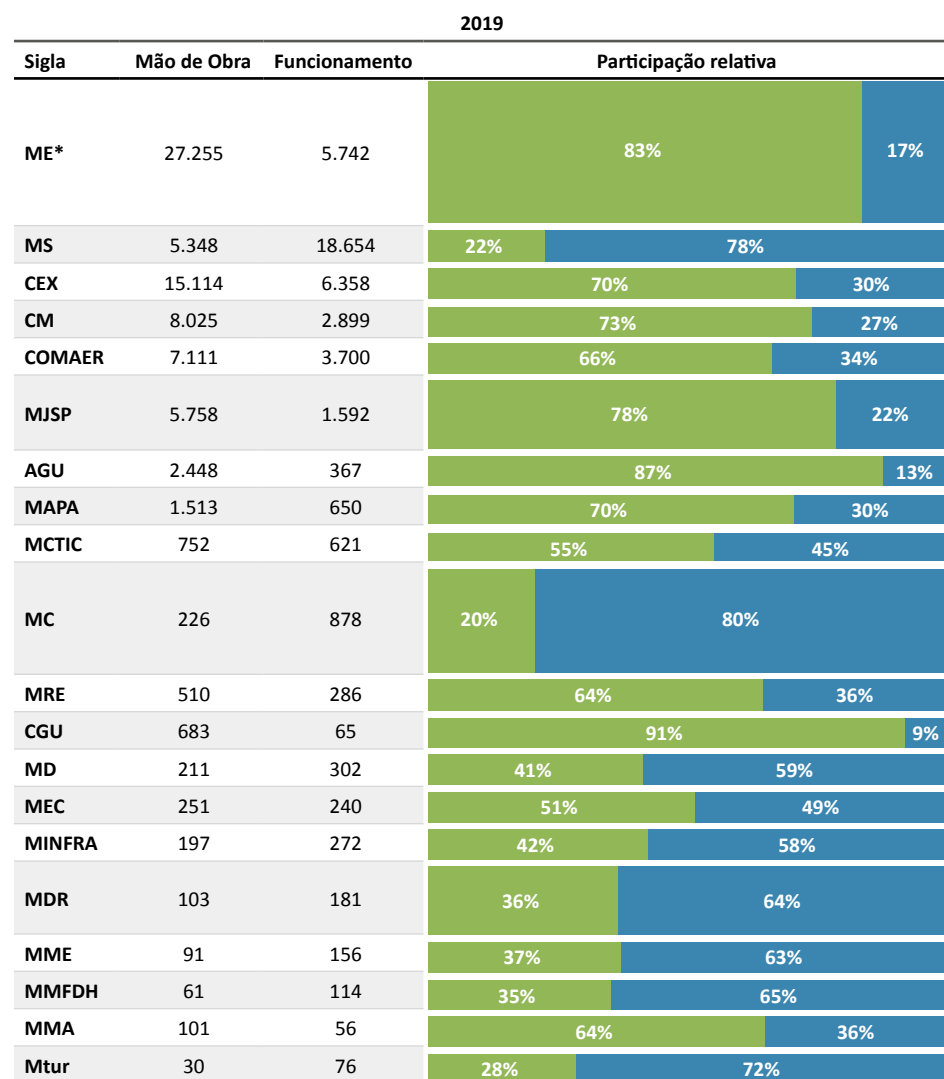
Grupo de Custos	PODER EXECUTIVO		PODER JUDICIÁRIO		PODER LEGISLATIVO		MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO		DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018
Mão de Obra	159.376	153.867	31.937	31.172	6.063	6.053	5.364	4.940	343	317
RPPS	101.150	96.144	9.721	9.875	4.875	4.324	834	681	18	17
Funcionamento	70.877	57.717	5.554	5.710	1.338	1.280	931	970	202	217
SPSMFA*	52.697	48.954	23	33	-	-	-	-	-	-
Total	384.100	356.682	47.235	46.790	12.276	11.657	7.129	6.591	563	551

*A ocorrência de custos do SPSMFA no Poder Judiciário se refere a precatórios cujos procedimentos operacionais centralizam seu pagamento nesse poder.

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Gráfico 5. Custos dos Insumos de Operação e Manutenção da Administração Direta (R\$ Milhões)

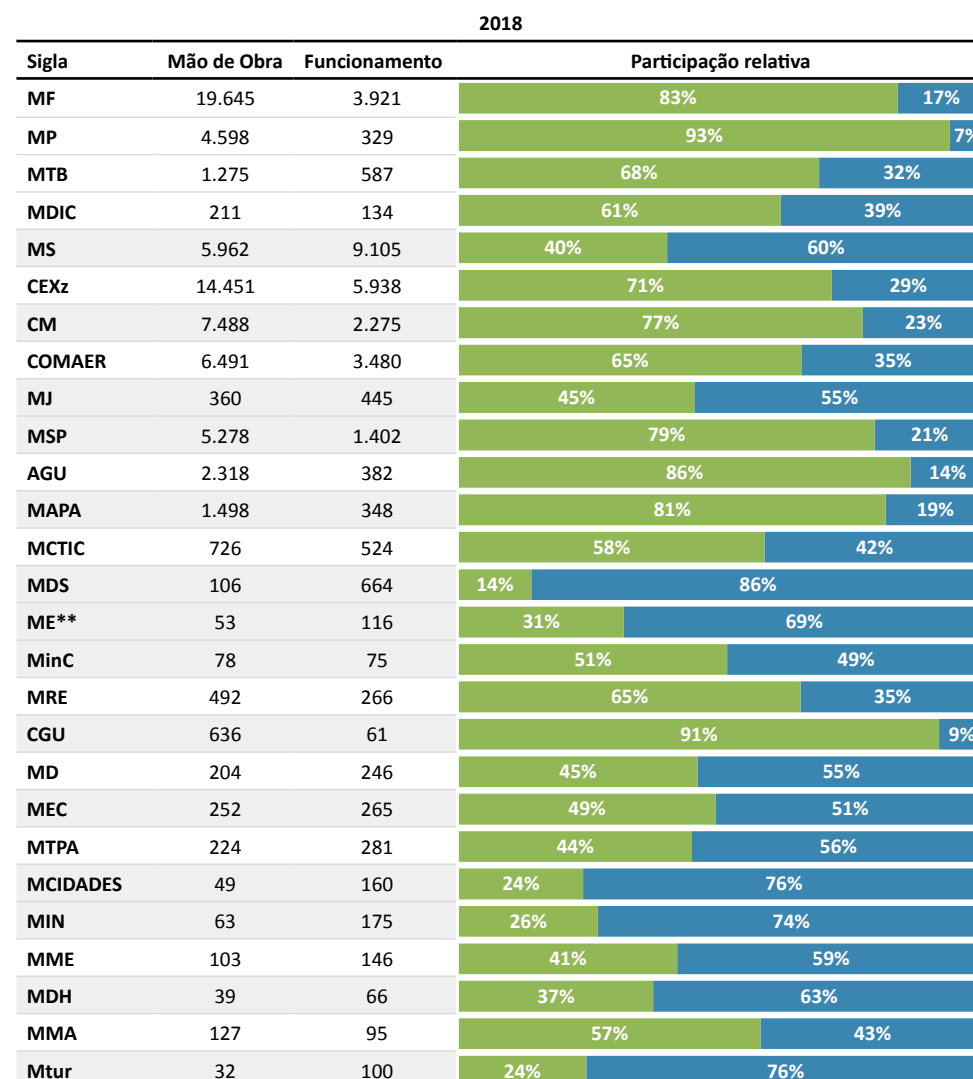
Órgãos selecionados do Poder Executivo Federal: Ministérios, AGU e Comandos Militares



*ME = Ministério da Economia

● Mão de Obra

● Funcionamento



**ME = Ministério do Esporte

Fontes: SIORG e Tesouro Gerencial/SIC

O Gráfico 5 apresenta a estrutura administrativa ao fim de 2019, comparada com o ano anterior, conforme registrada no Sistema de Informações Organizacionais – SIORG.

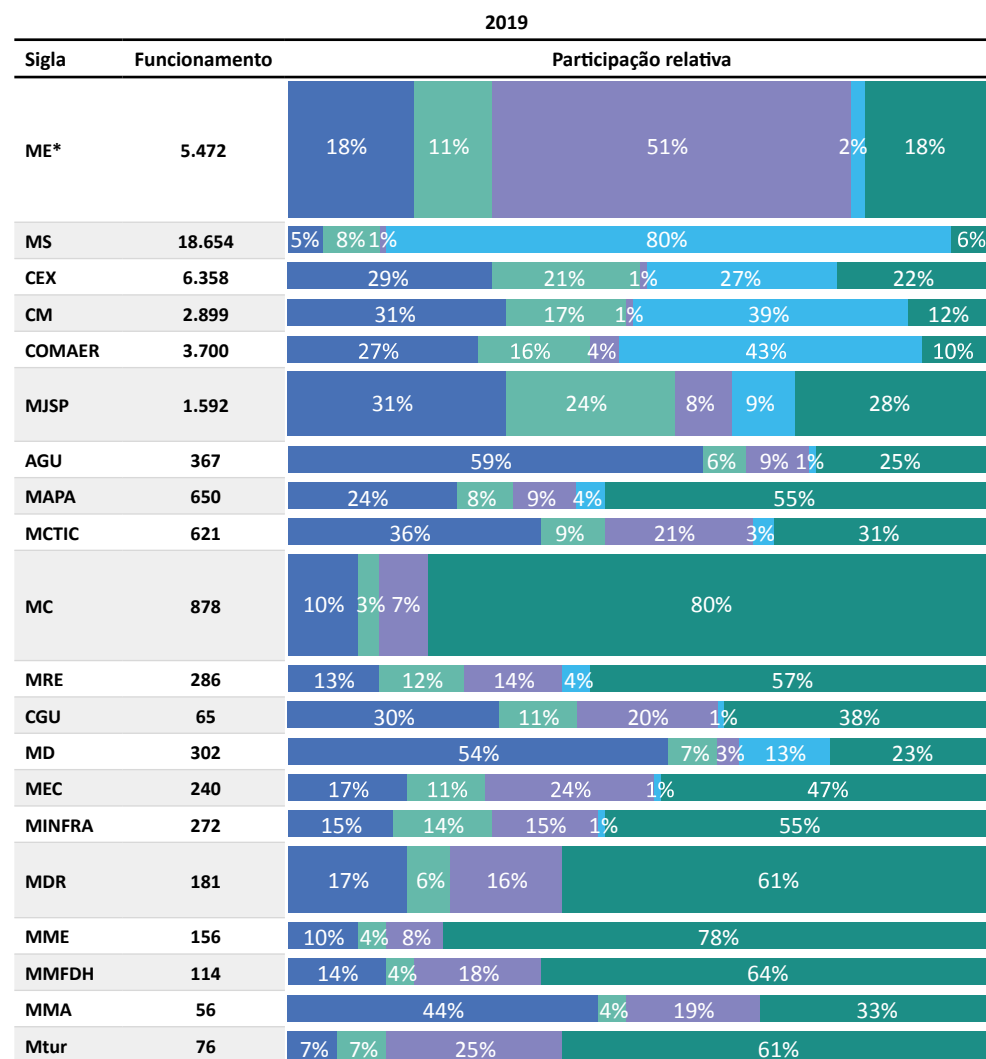
Nesse gráfico, o **custo de mão de obra** é composto pelo gasto com pessoal ativo e a totalidade dos encargos patronais.

E o **custo de funcionamento** é composto pelos seguintes insumos:

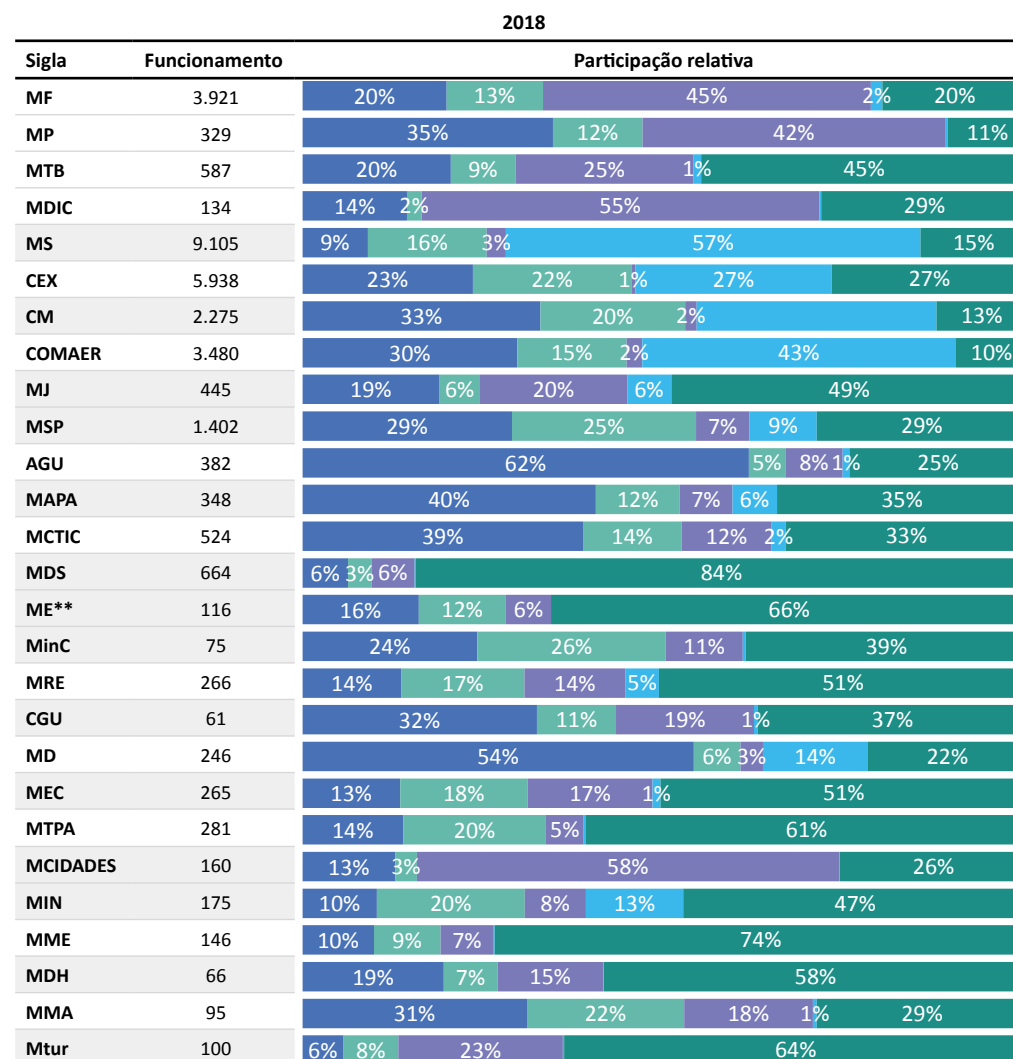
Material de Consumo	-
Serviços Prediais e Depreciação	Depreciação, Amortização e Exaustão; Demais Serviços Prediais; Água, Esgoto, Energia Elétrica e Gás; Limpeza; Vigilância; Copa e Cozinha.
Serviços Especializados	Serviços de Saúde; Serviços Técnicos Especializados.
Tecnologia da Informação	-
Outros Insumos	Apoio Administrativo; Diárias e Passagens; Demais Serviços de Terceiros; Telefonia.

Os **Demais** custos de operação e manutenção não são considerados, pois: as sentenças judiciais que se referem a custos de funcionamento por não ser possível associá-las aos respectivos órgãos; e o custos das mercadorias e produtos vendidos e dos serviços prestados e os custos tributários, por não ser possível classificá-los em mão de obra ou funcionamento.

Gráfico 5.1. Custos de Funcionamento da Administração Direta (R\$ milhões)



*ME = Ministério da Economia



*ME = Ministério do Esporte

● S. Prediais e Depreciação ● Serviços Especializados ● Tec. da Informação ● Mat. de Consumo ● Outros Insumos

Fontes: SIORG e Tesouro Gerencial/SIC

Ranking de Desempenho

Os rankings de desempenho foram elaborados a partir de indicadores da implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão) e da utilização das ferramentas de detalhamento de custos (personalização) à disposição no SIAFI. Os indicadores foram apurados para as setoriais de custos dos Ministérios, AGU e Comandos Militares; universidades federais; agências governamentais e empresas estatais dependentes. Os três primeiros classificados são apresentados no *podium* ao lado e, na sequência, as tabelas detalhadas do ranking de cada categoria.

A **regularidade** foi calculada pela existência ou não de registro contábil mensal para itens de custos de funcionamento com consumo recorrente em 2019.

A **dispersão** foi calculada pela média ponderada dos coeficientes de variação dos mesmos itens da regularidade.

E a **personalização**, pela verificação do uso de detalhamento dos centros de custos estruturados de forma sistêmica.

A Nota resulta da soma ponderada de cada indicador com os pesos de 50% para a regularidade, 10% para a dispersão e 40% para a personalização,

sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Os indicadores, embora mensurem objetivamente a qualidade da informação de custos, não aferem em que medida a informação de custos auxilia os processos de tomada de decisões nos órgãos e entidades públicos.

Figura 3 - Ranking de Desempenho

SETORIAIS DE CUSTOS	MJSP	COMAER	ME
UNIVERSIDADES FEDERAIS	UFSJ	UNIPAMPA	UFLA
AGÊNCIAS GOVERNAMENTAIS	ANS	ANA	ANATEL
EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES	CPRM	EBC	IMBEL



Tabela 1. Ranking de Desempenho das Setoriais de Custos

Órgãos selecionados do Poder Executivo Federal: Ministérios, AGU e Comandos Militares

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
COMAER	Comando da Aeronáutica	100,00%	81,78%	91,39%	9,47
MJSP	Ministério da Justiça e Segurança Pública	100,00%	91,75%	88,04%	9,44
ME	Ministério da Economia	100,00%	93,34%	83,31%	9,27
CEX	Comando do Exército	100,00%	79,37%	80,65%	9,02
CGU	Controladoria-Geral da União	86,90%	84,29%	84,54%	8,57
AGU	Advocacia-Geral da União	100,00%	92,92%	58,48%	8,27
CM	Comando da Marinha	100,00%	68,41%	58,23%	8,01
MEC	Ministério da Educação	100,00%	87,79%	49,71%	7,87
MCTIC	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações	100,00%	86,92%	48,45%	7,81
MD	Ministério da Defesa	98,81%	65,37%	51,59%	7,66
MMA	Ministério do Meio Ambiente	95,24%	71,30%	53,90%	7,63
MDH	Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos	98,81%	69,91%	47,07%	7,52
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	100,00%	-9,67%	64,38%	7,48
MC	Ministério da Cidadania	100,00%	57,19%	38,06%	7,09
MS	Ministério da Saúde	100,00%	91,16%	29,05%	7,07
MDR	Ministério do Desenvolvimento Regional	92,86%	41,06%	45,33%	6,87
MINFRA	Ministério da Infraestrutura	100,00%	76,94%	26,15%	6,82
MME	Ministério de Minas e Energia	95,24%	75,64%	21,70%	6,39
Mtur	Ministério do Turismo	83,33%	82,15%	29,92%	6,19
MRE	Ministério das Relações Exteriores	100,00%	73,42%	8,67%	6,08

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 2. Ranking de Desempenho das Universidades Federais

Relação Completa

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
UNIPAMPA	Fundação Universidade Federal do Pampa	100,00%	82,42%	54,16%	7,99
UFSJ	Fundação Universidade Federal de São João del-Rei	98,81%	57,47%	55,23%	7,72
UFLA	Universidade Federal de Lavras	97,22%	69,75%	52,51%	7,66
UFU	Universidade Federal de Uberlândia	100,00%	77,73%	46,16%	7,62
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora	98,81%	64,80%	50,41%	7,6
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina	100,00%	72,21%	44,35%	7,5
UFAL	Universidade Federal de Alagoas	98,81%	65,61%	47,35%	7,49
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria	100,00%	78,43%	42,59%	7,49
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	98,81%	69,36%	46,19%	7,48
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul	100,00%	69,41%	43,15%	7,42
UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe	97,62%	66,18%	45,68%	7,37
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro	100,00%	54,43%	45,48%	7,36
UFOP	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto	100,00%	59,40%	44,10%	7,36
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais	96,43%	68,13%	45,72%	7,33
UFMS	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	97,62%	79,73%	41,15%	7,32
UFCA	Universidade Federal do Cariri	100,00%	77,61%	38,35%	7,31
UFMT	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso	97,62%	45,03%	48,72%	7,28
UFGD	Fundação Universidade Federal da Grande dourados	100,00%	69,42%	38,63%	7,24
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande	97,62%	78,52%	38,60%	7,21
UFV	Fundação Universidade Federal de Viçosa	98,81%	53,32%	43,37%	7,21
UNIFAL	Universidade Federal de Alfenas	100,00%	63,30%	39,08%	7,2
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	90,48%	81,40%	45,06%	7,14
UFPA	Universidade Federal do Pará	98,81%	26,76%	48,15%	7,13
UNB	Fundação Universidade de Brasília	100,00%	63,98%	37,12%	7,12

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
UNIR	Fundação Universidade Federal de Rondônia	88,10%	82,75%	46,15%	7,08
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo	100,00%	33,28%	42,54%	7,03
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá	97,62%	73,47%	34,43%	6,99
UFPEL	Fundação Universidade Federal de Pelotas	92,86%	62,22%	43,12%	6,99
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	95,24%	48,13%	43,22%	6,97
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia	100,00%	76,47%	29,56%	6,95
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	100,00%	58,65%	32,22%	6,88
UFABC	Fundação Universidade Federal do ABC	97,62%	46,19%	35,03%	6,74
UFAC	Fundação Universidade Federal do Acre	98,81%	56,50%	27,21%	6,59
UFG	Universidade Federal de Goiás	100,00%	33,80%	30,95%	6,58
UNILAB	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	100,00%	84,00%	17,39%	6,54
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	100,00%	68,72%	20,60%	6,51
FURG	Fundação Universidade Federal do Rio Grande	100,00%	26,68%	29,24%	6,44
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia	85,71%	54,98%	39,32%	6,41
UFPR	Universidade Federal do Paraná	100,00%	64,00%	17,79%	6,35
UNIFAP	Fundação Universidade Federal do Amapá	92,86%	66,13%	23,86%	6,26
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	83,33%	44,00%	38,32%	6,14
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco	100,00%	86,23%	6,40%	6,12
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo	100,00%	48,19%	15,61%	6,11
UFC	Universidade Federal do Ceará	100,00%	77,37%	7,90%	6,09
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	100,00%	75,81%	6,63%	6,02
UFF	Universidade Federal Fluminense	97,62%	29,25%	20,90%	6,01
UFPI	Fundação Universidade Federal do Piauí	91,67%	73,90%	17,07%	6,01
UFCSPA	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	100,00%	90,07%	1,61%	5,97
UFAM	Fundação Universidade do Amazonas	100,00%	83,71%	2,95%	5,96
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	89,29%	66,15%	20,10%	5,93
UFT	Fundação Universidade Federal do Tocantins	100,00%	74,06%	1,53%	5,8

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco	100,00%	69,32%	2,66%	5,8
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia	100,00%	76,48%	0,00%	5,76
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	97,62%	82,31%	0,00%	5,7
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará	73,61%	22,84%	44,77%	5,7
UFPB	Universidade Federal da Paraíba	83,33%	38,24%	28,18%	5,68
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	100,00%	61,38%	0,52%	5,63
UFSCAR	Fundação Universidade Federal de São Carlos	100,00%	35,82%	2,00%	5,44
UNIVASF	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	96,43%	58,57%	0,00%	5,41
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	95,24%	36,07%	7,05%	5,4
UFRR	Fundação Universidade Federal de Roraima	95,24%	46,49%	1,23%	5,28
UFMA	Fundação Universidade Federal do Maranhão	89,29%	49,06%	2,18%	5,04
UFBA	Universidade Federal da Bahia	75,00%	40,86%	10,25%	4,57

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 3. Ranking de Desempenho das Agências Governamentais

Relação Completa

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
ANA	Agência Nacional de Águas	98,61%	90,80%	56,67%	8,11
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar	100,00%	90,64%	47,19%	7,79
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações	96,43%	80,01%	50,12%	7,63
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis	98,33%	58,05%	49,96%	7,5
ANM	Agência Nacional de Mineração	100,00%	83,18%	36,84%	7,31
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária	100,00%	79,31%	31,15%	7,04
ANCINE	Agência Nacional do Cinema	98,33%	67,32%	34,63%	6,97
ANTAQ	Agência Nacional de Transportes Aquaviários	86,90%	95,44%	40,97%	6,94
ANAC	Agência Nacional de Aviação Civil	100,00%	84,42%	25,70%	6,87
ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres	100,00%	75,79%	26,10%	6,8
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica	97,62%	86,84%	6,57%	6,01

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 4. Ranking de Desempenho das Empresas Estatais Dependentes

Empresas Estatais Dependentes da União (LRF, art. 2º, inc.III)

SIGLA	Nome Órgão	Regularidade	Dispersão	Personalização	Nota
EBC	Empresa Brasil de Comunicação S.A.	100,00%	80,45%	68,48%	8,54
CPRM	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais	100,00%	74,56%	55,60%	7,97
IMBEL	Industria de Material Bélico do Brasil	100,00%	100,00%	45,29%	7,81
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária	100,00%	84,14%	46,90%	7,72
NUCLEP	Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A.	97,62%	52,48%	40,00%	7,01
CEITEC	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A.	94,05%	66,26%	40,00%	6,96
VALEC	Valec - Engenharia, Construções e Ferrovias S.A.	94,44%	54,70%	36,47%	6,73
CODEVASF	Companhia de desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba	100,00%	-21,77%	44,30%	6,55
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares	100,00%	-23,91%	36,66%	6,23
AMAZUL	Amazônia Azul Tecnologias de defesa S.A.	56,94%	-25,88%	90,00%	6,19
TRENSURB	Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A.	100,00%	79,34%	5,38%	6,01
CBTU	Companhia Brasileira de Trens Urbanos	89,29%	76,16%	17,64%	5,93
INB	Indústrias Nucleares do Brasil S.A.	100,00%	81,24%	0,00%	5,81
GHC	Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A.	100,00%	74,34%	0,00%	5,74
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento	97,62%	65,43%	4,84%	5,73
EPE	Empresa de Pesquisa Energética	68,33%	18,91%	47,30%	5,5
HCPA	Hospital de Clínicas de Porto Alegre	94,05%	65,65%	0,00%	5,36
EPL	Empresa de Planejamento e Logística S.A.	80,56%	18,01%	0,00%	4,21

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Apêndice

Nota de Contextualização

As contas públicas são tradicionalmente apresentadas sob as óticas da execução orçamentária (Relatórios fiscais¹ e contábeis² da União) e de caixa (Resultado do Tesouro Nacional³).

O Orçamento é um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. O Orçamento traz a previsão de todos os recursos a serem arrecadados e onde esses recursos serão aplicados em determinado ano. Ou seja, constitui importante mecanismo de controle da ação do governo. Em relação às despesas públicas, esse controle se traduz nas suas três etapas de execução: o empenho, a liquidação e o pagamento⁴. E a etapa do pagamento possibilita o acompanhamento das despesas públicas pela ótica de caixa.

A execução orçamentária, além de sua função de controle, também gera informações qualitativas da despesa. Entre as informações quantitativas estão a identificação da esfera do orçamento (fiscal, seguridade social e de investimento das estatais), dos agrupamentos por função e programa de governo e por unidade institucional. Entre as qualitativas, estão categorias econômicas (correntes ou de capital), agrupamentos por natureza (pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, investimentos, inversões financeiras etc), fonte de recurso e efeito no resultado primário. A ótica de caixa, além de compartilhar

1 Ver: <http://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estatisticas-fiscais-e-transparencia/apuracao-da-despesa-do-governo-central>.

2 Disponíveis em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/balanco-geral-da-uniao>

3 Disponíveis em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/resultado-do-tesouro-nacional>

4 Disponíveis em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/resultado-do-tesouro-nacional>

desses detalhamentos, é o critério adotado para fins de verificação do cumprimento da meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), bem como do cumprimento do Novo Regime Fiscal⁵ (limite de gastos estabelecido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, segundo o qual as despesas primárias dos órgãos integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, durante 20 anos, terão como limite para seu crescimento a inflação do ano anterior).

Dessa forma⁶, a despesa orçamentária empenhada informa o montante de obrigações de pagamento reconhecidas pelo Estado, pendentes ou não de implemento de condição. A despesa orçamentária liquidada corresponde ao montante de obrigações de pagamento cujo direito de receber do credor foi reconhecido uma vez que este cumpriu sua obrigação contratual (correspondendo aos gastos públicos). E a despesa orçamentária paga (idêntica ao desembolso) refere-se ao montante de obrigações extinguidas por conta da entrega de numerário ao credor.

Por sua vez, a informação de custos distingue-se das informações de execução orçamentária e de caixa por vincular-se ao efetivo consumo dos recursos utilizados na produção e prestação de bens e serviços públicos.

O tratamento dos investimentos públicos ajuda a compreender a distinção⁷: enquanto gastos relativos a bens e serviços utilizados e consumidos imediatamente serão custos e despesas liquidadas concomitantemente, os investimentos serão custos posteriormente, quando consumidos ou pelo transcurso do tempo, por meio de depreciação, amortização e exaustão.

Além disso, conforme a regra orçamentária, a despesa liquidada refere-se ao orçamento do ano de referência. Para obtenção do gasto “orçamentário” num período qualquer, faz-se necessário apurar toda a liquidação efetiva havida, ou seja, somar aos valores

5 Ver: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/execucao-orcamentaria-e-financeira/apuracao-da-despesa-do-governo-central>.

6 Ver: Manual de Informações de Custos (MIC), pg 30, disponível em:
<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>.

7 Ver: MIC, pg 31.

liquidados no ano, relativos ao orçamento do próprio exercício, os valores liquidados no ano relativos a restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores, e mais os valores relativos aos Restos a Pagar não processados em liquidação, liquidados a pagar e pagos⁸.

E mais, a apuração dos custos do Governo Federal pode beneficiar-se da implementação, ora em curso, da contabilidade patrimonial e a correspondente introdução das variações patrimoniais diminutivas – VPD. As VPD registram as transações que diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária⁹. Nesse caso, os custos podem ser mensurados pela identificação das VPD que correspondem ao uso de recursos, conforme o regime de competência, incluindo consumo de estoques, depreciação etc.¹⁰

Contudo, cabe observar que algumas VPD não são consideradas custos, uma vez que não representam efetivo consumo de recursos utilizados na provisão de bens e prestação de serviços públicos¹¹.

8 No Sistema de Informações de Custos do Governo Federal a métrica “custo ordem” apura o custo acumulado dessa forma; ver: MIC, pg 46.

9 Ver MCASP, pg 19.

10 Ver: MIC, pp 41, 47 e 48.

11 Para uma melhor compreensão, observe-se o que preceitua o MCASP acerca do reconhecimento das VPD: “Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD):

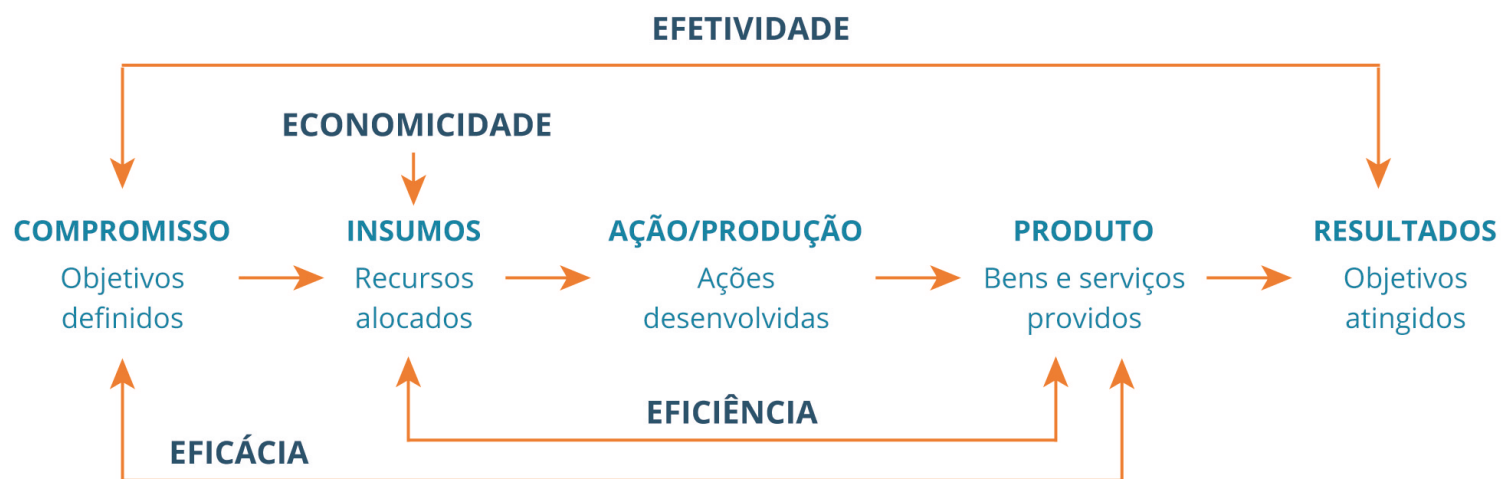
- A. Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- B. Diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- C. Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

Assim, podem ser citados como eventos em que há o consumo de recursos aqueles relacionados aos custos de funcionamento e de mão de obra, enquadrados na letra “c”; a amortização, depreciação e exaustão de ativos, compreendidos na letra “b”; e as transferências voluntárias a entes subnacionais, enquadradas na letra “a”. Contudo, eventos tais como as transferências de receitas constitucionais ou legais (letra “a”), perda de ativos envolvidos em acidente ou por desvalorização (letra “b”) e assunção de passivos em virtude de fusão ou incorporação de entidades (letra “c”) podem caracterizar uma VPD, mas não representam consumo de recursos utilizados na provisão de bens e prestação de serviços públicos, ou seja, não compõem os custos governamentais.

Importante registrar, ainda, que a informação de custos envolve a associação de duas variáveis (dimensões): além da variável financeira acima discutida, a entrega também deve ser apurada. A entrega refere-se ao valor público gerado pelo órgão ou entidade, ou seja, à mensuração do produto ou serviço que está sendo entregue à sociedade, geralmente sem contraprestação.

A adequada apuração do custo das entregas de bens e serviços públicos permite a avaliação do desempenho do programa de governo nos termos do diagrama insumo-produto:

Figura 4 - Diagrama Insumo-Produto



Fonte: Manual de Auditoria Operacional do TCU

Assim, é possível avaliar o gasto público considerando sua eficácia (grau de alcance das metas físicas programadas - bens e serviços

- em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados¹²), eficiência (relação entre os produtos - bens e serviços - gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade¹³) e economicidade (minimização dos custos de consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade¹⁴). Além disso, analisando os outros fatores que influenciam os indicadores de resultado, sua efetividade (avaliação dos impactos sociais, mediante alcance conjunto das metas dos objetivos dos programas de governo¹⁵).

A geração de valor público resulta do processo de transformação dos insumos colocados à disposição dos órgãos e entidades em produtos (bens e serviços entregues) e resultados gerados para a sociedade. Esse processo pode ser entendido como um ambiente de produção onde os insumos são transformados em produtos por meio da articulação de processos (P) e atividades (A) em uma ou mais unidades administrativas (UA).

Os órgãos e entidades, para identificar o seu valor público, devem mensurar quais foram suas entregas e quais foram e quanto custaram os insumos para tanto consumidos. Embora de simples enunciado, trata-se de tarefa de fato complexa. As informações sobre quais foram e quanto custaram os insumos consumidos e quais foram os bens e serviços gerados não são plenamente fornecidas pela execução orçamentária e financeira, pois não é sua função identificar em detalhe quais atividade e unidade administrativa se beneficiaram do uso de cada recurso e o que foi produzido com eles.

A geração dessas informações depende do mapeamento do ambiente de produção da organização por meio da implementação de ferramentas de gestão desenhadas para esse fim, como a contabilidade gerencial de custos, o gerenciamento de processos de negócio e o gerenciamento estratégico organizacional.

12 Ver: MIC, pg 122.

13 Ver: MIC, pg 122.

14 Ver: MIC, pg 123.

15 Ver: MIC, pg 124.

Assim, a mensuração dos produtos entregues à sociedade e seus custos está associada à elaboração de modelos personalizados de custos (ou personalização do modelo de custo) por cada órgão ou entidade federal, conectados à evolução do modelo de gestão burocrático para o gerencial. Nessa edição do Boletim, procurou-se elaborar um diagnóstico do estágio de desenvolvimento da temática de custos por meio de rankings de desempenho.

Os rankings de desempenho foram elaborados a partir de indicadores da implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão) e da utilização das ferramentas de detalhamento de custos (personalização) à disposição no SIAFI. Os indicadores foram apurados para as setoriais de custos dos Ministérios, AGU e Comandos Militares; universidades federais; agências governamentais e empresas estatais dependentes.

Alguns insumos relacionados ao funcionamento dos órgãos e entidades são rotineiramente consumidos ao longo do tempo, tais como, água e esgoto, energia elétrica, telefonia, copa e cozinha, limpeza, vigilância e apoio administrativo. Dessa forma, o procedimento contábil adequado é fazer todos os meses o registro da despesa, independente de haver ou não orçamento para pagar a conta. Para avaliar isso, a regularidade foi calculada verificando a existência ou não de registro contábil mensal para esses insumos de funcionamento em 2019.

Além disso, espera-se que o consumo desses insumos também seja homogêneo: não apresente aumentos ou quedas abruptos ao longo dos meses. E para avaliar isso, foi calculada a dispersão dos valores mensais desses insumos por meio da média ponderada de seus coeficientes de variação (CV). O coeficiente de variação é igual ao desvio-padrão dos dados dividido pela sua média, expresso em percentual, e quanto menor o seu valor, mais homogêneos são os dados, ou seja, menor é a dispersão em torno da média. E para dar a maior pontuação aos que têm a menor dispersão, o indicador equivale a $(1 - \text{média dos CV})$.

Embora fundamental, a implementação da contabilidade por competência é apenas o ponto de partida para a mensuração

de custos. Para que o órgão ou entidade administre a contento os recursos colocados à sua disposição e preste contas disso à sociedade, faz-se necessário o desenvolvimento de modelos personalizados de custos. Para fazer uma primeira medida disso, foi calculada a personalização, por meio da verificação do uso das ferramentas de detalhamento dos centros de custos por meio das quais o órgão ou entidade pode estruturar de forma sistêmica a mensuração de seus custos, identificando o consumo por unidades administrativas, por processos e atividades, entre outros.

A Nota resulta da soma ponderada de cada indicador com os pesos de 50% para a regularidade, 10% para a dispersão e 40% para a personalização, sendo apresentada em escala de 0 a 10.

Ainda sobre o estágio atual de desenvolvimento da temática de custos, em relação aos programas de governo, constantes do Plano Plurianual e das leis orçamentárias anuais, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) recebe as informações financeiras do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e as informações físicas do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP).

Contudo, destacam-se duas características e limitações desses sistemas estruturantes do SIC-GF que restringem a utilidade de suas informações. A primeira se refere ao fato de que, conforme as normas vigentes nos anos de 2019 e 2018¹⁶, o planejamento federal reflete as políticas públicas e orienta a atuação governamental por meio de Programas Temáticos e de Gestão, Manutenção e Serviços, sendo os Temáticos, considerados finalísticos, recortes selecionados de políticas públicas, expressando e orientando a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade e os de Gestão a expressão e orientação das ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental. Dessa forma, os Programas Temáticos alcançam somente parte dos custos da política pública, pois apesar de os Programas de Gestão colaborarem para a consecução dos objetivos dos Programas Temáticos, seus custos, até o momento, não são a estes incorporados. Dessa forma, no orçamento público, verifica-se por exemplo

16 Ver: Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016, que institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13249.htm.

a ausência de associação dos custos de mão de obra aos respectivos programas temáticos, o que não permite o conhecimento do representativo volume desse recurso consumido na geração de bens e serviços à sociedade.

A segunda limitação se refere ao descasamento das informações quantitativas, relacionadas à execução física, integrantes dos Planos Plurianuais com aquelas constantes do planejamento e execução das ações orçamentárias, conforme registradas no SIOP, conjugado com a existência de informações de execução financeira no SIAFI para Ações Orçamentárias, Objetivos e Programas, mas sem agregação ou vinculação com as Metas do PPA.

Em razão desses descasamentos, fica prejudicada a avaliação dos programas de governo em termos de sua eficiência, eficácia e economicidade.

Apesar disso, há iniciativas voltadas à avaliação e ao alinhamento do PPA com o planejamento estratégico institucional que trazem oportunidades para a inserção das informações de custos nos processos de tomada de decisão e de alocação de recursos nos instrumentos federais de planejamento.

Por se tratar de uma tarefa inovadora e complexa, a avaliação dos programas do PPA, nesse momento, ateve-se aos finalísticos, sem avançar na vinculação da mão de obra, em razão da inexistência de solução operacional para tanto. Nesse sentido, é de se esperar que, com a evolução do processo, o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP)¹⁷ demandará essa vinculação. Afinal, os custos de mão de obra são o terceiro maior componente dos custos agregados do Governo Federal (depois dos benefícios previdenciários e assistenciais e dos encargos financeiros). Ou alternativamente, uma avaliação ampla da alocação da força de trabalho na Administração Pública Federal, que também demandará sua vinculação aos programas, processos, projetos e entregas em cada entidade.

¹⁷ Ver: Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019, que institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9834.htm.

Além disso, no âmbito do alinhamento dos programas do PPA aos planejamentos estratégicos institucionais – PEI (conforme o art. 22 da lei do PPA 2020-2023), previsto no Programa de Gestão Estratégica e Transformação do Estado – TransformaGov¹⁸, é de se esperar que o mapeamento da cadeia de valor da instituição, dos objetivos estratégicos (com seus indicadores e metas) e dos projetos estratégicos demande a identificação e vinculação da mão de obra e demais insumos, onde possível, para a mensuração de seus custos.

Nesse contexto, outra relevante iniciativa que pode construir uma solução operacional sistêmica que viabilize a vinculação da mão de obra aos programas finalísticos foi a constituição do Grupo de Trabalho de Integração de Sistemas (GTIS), no âmbito do Subcomitê Gestor dos Sistemas Estruturadores do Comitê de Governança Digital do Ministério da Economia, com o propósito de identificar e coordenar iniciativas de integração entre esses Sistemas.

De início, o GTIS concluiu que, paralela e concomitantemente aos trabalhos de integração, devem ser implementados mecanismos de garantia da integridade e tempestividade dos dados inseridos nos sistemas. Que deve ser elaborada uma proposta de integração elencando cada projeto de integração e sua prioridade, partindo do mapeamento das informações necessárias a que cada sistema possa ser integrado. Que, embora ainda não se possa elaborar uma primeira versão do cronograma de atividades e entregas, a primeira linha de atuação deve contemplar a integração SIORG-SIAPE por meio do Projeto EORG, a cargo da Secretaria de Gestão e Desempenho de Pessoal - SGP. O EORG tem a finalidade de estabelecer níveis de integração entre o SIORG e o SIAPE, a fim de garantir que a codificação da estrutura organizacional seja replicada em ambos os sistemas. Trata-se da primeira integração e espera-se que esse tipo de solução possa ser adotado nos demais sistemas estruturantes do Governo Federal.

Outra inovação em andamento, com potencial para demandar a inserção das informações de custos nos processos de tomada de

¹⁸ Ver: Decreto nº 10.382, de 28 de maio de 2020, que institui o Programa de Gestão Estratégica e Transformação do Estado, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10382.htm.

decisão, foi a recente iniciativa do Tribunal de Contas da União¹⁹ de instituir nova estrutura do relatório de gestão que compõe a prestação de contas anual (Prestação de Contas Ordinárias) tomando “como base o modelo de relato integrado, desenvolvido pelo International Integrated Reporting Council (Conselho Internacional para Relato Integrado) - IIRC”²⁰.

Segundo o TCU, “*Relato integrado é uma nova abordagem para preparação de relatórios baseada em processos de controle e gestão que tem por objetivo divulgar informações concisas, relevantes e estratégicas para a gestão integrada, comunicação interna e prestação de contas*”²¹.

“A organização deve adotar o pensamento integrado, isto é, deve **considerar o relacionamento existente entre suas diversas unidades operacionais e os recursos destinados ao alcance dos objetivos institucionais** (gn), para elaborar relatório integrado cujo objetivo é integrar informação financeira e informações sobre estratégia, governança, **desempenho** (gn) e perspectivas da organização”²².

Identificação e apropriação dos recursos consumidos às respectivas entregas e mensuração de desempenho são os propósitos da informação de custos.

Cabe destacar da estrutura e conteúdo do relatório de gestão os seguintes tópicos:

“Resultados da gestão: demonstração dos resultados alcançados para o período, em relação à missão institucional e aos objetivos

19 Decisão Normativa-TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2018.htm>.

20 Relatório de gestão na forma de relato integrado : evolução da prestação de contas / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), Secretaria-Geral Adjunta de Controle Externo (Adgecex), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2018, pg 8.

21 Idem, pg 13.

22 Idem, pg 13.

estratégicos finalísticos, por meio de indicadores de metas, justificativas para o resultado, expectativas para os próximos exercícios e ajustes necessários no planejamento estratégico para o exercício seguinte”.

*“**Alocação de recursos** e áreas especiais da gestão: demonstração da alocação de recursos, com vistas ao cumprimento da missão e dos principais objetivos da unidade prestadora de contas, abrangendo a avaliação sobre áreas relevantes da gestão que tenham contribuição decisiva para o alcance dos resultados da unidade, tais como pessoas, tecnologia da informação, licitação e contratos, infraestrutura e gestão patrimonial, sustentabilidade ambiental”²³.*

Uma das áreas especiais de gestão elencadas é a Gestão de Custos preconizando que o relatório contenha:

- *“Estimativa de custos por área de atuação, demonstrando a distribuição dos recursos consumidos entre as áreas finalísticas e de suporte.”*
- *“Estimativa de custos por programa governamental, demonstrando em que medida eles se relacionam e contribuem para o alcance da missão institucional da UPC (unidade prestadora de conta).”*
- *“Principais desafios e ações futuras para alocação mais eficiente de recursos e melhoria da qualidade dos gastos públicos.”*

Assim, no relatório de gestão na forma de relato integrado a entidade deve responder ao público o que ela faz, o que ela entrega, para quem e a qual custo.

É de se esperar que semelhante avanço cognitivo pode ser alcançado se a Prestação de Contas do Presidente da República

também evoluir para a forma do relato integrado.

²³ Idem, pg 21.

Por fim, cabe citar uma última iniciativa que possui o condão de dar articulação e *enforcement* a esse conjunto de inovações, qual seja, a regulamentação, pela Lei nº 13.934, de 11 de dezembro de 2019, do *“o contrato referido no § 8º do art. 37 da Constituição Federal, denominado ‘contrato de desempenho’, no âmbito da administração pública federal direta de qualquer dos Poderes da União e das autarquias e fundações públicas federais”*. Segundo seu art. 2º, o *“contrato de desempenho é o acordo celebrado entre o órgão ou entidade supervisora e o órgão ou entidade supervisionada, por meio de seus administradores, para o estabelecimento de metas de desempenho do supervisionado, com os respectivos prazos de execução e indicadores de qualidade, tendo como contrapartida a concessão de flexibilidades ou autonomias especiais”*.

Ainda segundo a Lei, (inc. V do art. 7º) o contrato de desempenho deverá conter, entre outras, cláusulas que estabeleçam *“sistemática de acompanhamento e controle, contendo critérios, parâmetros e indicadores a serem considerados na avaliação do desempenho”*. É de se esperar que essa sistemática considere a implementação das iniciativas voltadas à avaliação e ao alinhamento do PPA com o planejamento estratégico institucional, da evolução e maturidade do próprio planejamento estratégico institucional, bem como do relatório de gestão na forma de relato integrado informando com precisão o que a entidade faz, o que ela entrega, para quê e a qual custo.

Tabela 5. Custos Agregados do Governo Federal (R\$ milhões)

Conciliados com a Demonstração das Variações Patrimoniais do Balanço Geral da União

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS / CUSTOS		
	2019	2018
I - VPD LÍQUIDAS RELACIONADAS A CUSTOS = 1+2	2.278.411	2.235.131
1) Insumos Financeiros = 1.a + 1.b + 1.c + 1.d	1.974.869	1.953.248
1.a) Previdenciários e Assistenciais = 1.a.1 + 1.a.2 + 1.a.3 + 1.a.4	959.562	873.007
1.a.1) Benefícios Previdenciários e Assistenciais	858.091	816.140
1.a.2) VPD de Provisões Matemáticas Previdenciárias	64.610	23.922
1.a.3) Serviços assistenciais prestados por pessoas físicas e jurídicas	33.658	29.873
1.a.4) Compensação Financeira entre RGPS/RPPS	3.204	3.071
1.b) Juros e Encargos, Variações Monetárias e Demais Financeiras = 1.b.1	827.698	898.464
1.b.1) Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	827.698	898.464
1.c) Transferências e Delegações Concedidas exceto Distribuição Constitucional ou Legal de Receita	154.375	156.453
1.d) Demais Auxílios Financeiros = 1.d.1 + 1.d.2 + 1.d.3	33.234	25.325
1.d.1) Premiações	8	26
1.d.2) Incentivos	10.798	9.571
1.d.3) Subvenções Econômicas	22.428	15.728
2) Insumos de Operação e Manutenção = 2.a + 2.b + 2.c	303.542	281.883
2.a) Mão de Obra = 2.a.1	183.717	176.537
2.a.1) Pessoal e Encargos	183.717	176.537
2.b) Funcionamento = $\sum$ (2.b.1 : 2.b.14)	78.902	65.893
2.b.1) Uso de Material de Consumo	23.179	12.884
2.b.2) Demais Serviços de Terceiros	7.601	8.196
2.b.3) Tecnologia da Informação	6.896	4.917
2.b.4) Serviços de Saúde	6.839	6.661
2.b.5) Depreciação, Amortização e Exaustão	6.687	5.148
2.b.6) Apoio Administrativo	5.747	5.656
2.b.7) Serviços Técnicos Especializados	4.238	4.789
2.b.8) Demais Serviços Prediais	3.849	3.786
2.b.9) Água, Esgoto, Energia Elétrica e Gás	3.507	3.175
...		

Continuação

2.b.10) Diárias e Passagens = 2.b.10.a + 2.b.10.b	3.179	3.471
2.b.10.a) Serviços de Transporte, Passagens, Locomoção e Hospedagens	2.115	2.261
2.b.10.b) Diárias	1.064	1.210
2.b.11) Limpeza	3.031	3.003
2.b.12) Vigilância	3.018	3.053
2.b.13) Copa e Cozinha	893	848
2.b.14) Telefonia	238	306
2.c) Demais = 2.c.1 + 2.c.2 + 2.c.3 + 2.c.4 + 2.c.5	40.923	39.453
2.c.1) Sentenças Judiciais	35.757	32.624
2.c.2) Tributárias	1.083	956
2.c.3) Custo - Mercadorias, Produtos Vend. E dos Serviços Prestados	2.239	2.358
2.c.4) VPD de Provisões para Riscos Trabalhistas	939	546
2.c.5) Diferença metodológica	904	2.969
II - DESVALORIZAÇÕES, PERDAS E DEMAIS REDUÇÕES = 3 + 4	1.017.739	692.484
3) Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	389.322	482.262
4) Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - exceto custo = 3.a + 3.b + 3.c	628.416	210.222
3.a) Resultado Negativo de Participações	9.306	16.502
3.b) Constituição de Outras Provisões - exceto custo = 3.b.1 + 3.b.2 + 3.b.3 + 3.b.4	389.605	86.495
3.b.1) VPD de Outras Provisões	363.665	12.419
3.b.2) VPD de Provisões para Riscos Cíveis	4.576	4.527
3.b.3) VPD de Provisões para Riscos Fiscais	21.364	30.978
3.b.4) VPD para perdas judiciais e administrativas	0	38.571
3.c) Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas - exceto custo = 3.c.1 + 3.c.2 + 3.c.3	229.505	107.226
3.c.1) VPD Decorrente de fatos Geradores Diversos	166.006	76.419
3.c.2) Indenizações e Restituições	63.498	30.805
3.c.3) Multas Administrativas	2	1
III- REPARTIÇÃO DE RECEITA = 5	266.082	228.029
5) Transferências e Delegações Concedidas d/q Distribuição Constitucional ou Legal de Receita	266.082	228.029
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS = I + II + III	3.562.231	3.155.644

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

A Tabela 5 apresenta os custos agregados do Governo Federal, em 2019 e 2018, conciliados com as variações patrimoniais diminutivas (VPD) constantes da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do Balanço Geral da União, indicando aquelas que correspondem aos custos.

Em relação aos valores constantes da DVP, para a apuração dos Insumos Financeiros, foi feita a reclassificação do subitem “Serviços Assistenciais Prestados por Pessoas Físicas e Jurídicas”, do item “Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo” para o item “Benefícios Previdenciários e Assistenciais”, uma vez que quase a totalidade dessas despesas (96,7%) referiu-se a valores do Programa Bolsa Família.

A identificação dos Custos de Funcionamento se deu através de contas contábeis. Assim como na gestão de custos pessoais, em que existem várias contas, cada uma para um objetivo específico, tais como, conta da faculdade do filho, conta da casa própria, conta dos gastos do dia-a-dia etc., na contabilidade funciona da mesma maneira. Na contabilidade da União existem contas específicas destinadas ao registro dos diversos insumos consumidos nos órgãos da Administração Pública, as chamadas VPD, cujo significado já foi explicado nesse Boletim.

Porém, o detalhamento encontrado nessas contas contábeis, dependendo da informação que se queira, não é suficiente para a gestão focada em controle, monitoramento e mensuração de custos, visto que seguem regras específicas da contabilidade pública e possuem flexibilidade limitada, por serem padronizadas para utilização por todos os entes da federação. Diante disso, foi utilizada uma metodologia específica com o objetivo de identificar a Natureza de Despesa Detalhada - NDD, e assim obter maior granularidade das informações. Apesar de a NDD ser um atributo utilizado no âmbito orçamentário e não patrimonial, o objetivo da metodologia foi unificar o consumo do recurso (registro patrimonial) - essencial na gestão de custos - com a granularidade do registro orçamentário.

Com isso, em algumas situações, a classificação dada por contas contábeis não coincide exatamente com a dada pela natureza de despesa detalhada. Essas divergências foram agrupadas no item “Diferença metodológica”.

Tabela 5.1. Detalhamento do Item Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo da DVP do BGU (R\$ milhões)

Conciliados com os valores apresentados nos Gráficos 2 e 3

A Tabela 5.1 apresenta a conciliação, em 2019 e 2018, do item Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo, constante da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do Balanço Geral da União, indicando em qual grupamento do Boletim seus componentes foram classificados.

	2019	2018
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo = Σ (1.a.3; 2.c.1; 2.b; 2.c.5)	149.222	131.360
1.a.3 - Serviços assistenciais prestados por pessoas físicas e jurídicas	33.658	29.873
2.c.1 - Sentenças Judiciais	35.757	32.624
2.b - Funcionamento	78.902	65.893
2.c.5 - Diferença metodológica	904	2.969

Fonte: Tesouro Gerencial/SIC

Tabela 6. Estrutura Administrativa ao fim de 2018

Sigla	Descrição
MF	Ministério da Fazenda
MP	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
MTB	Ministério do Trabalho
MDIC	Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços
MS	Ministério da Saúde
CEX	Comando do Exército
CM	Comando da Marinha
COMAER	Comando da Aeronáutica
MJ	Ministério da Justiça
MSP	Ministério da Segurança Pública
AGU	Advocacia-Geral da União
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MCTIC	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social
ME	Ministério do Esporte
MinC	Ministério da Cultura
MRE	Ministério das Relações Exteriores
CGU	Controladoria-Geral da União
MD	Ministério da Defesa
MEC	Ministério da Educação
MTPA	Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil
MCIDADES	Ministério das Cidades
MIN	Ministério da Integração Nacional
MME	Ministério de Minas e Energia
MDH	Ministério dos Direitos Humanos
MMA	Ministério do Meio Ambiente
Mtur	Ministério do Turismo

Fonte: SIORG

Tabela 7. Estrutura Administrativa ao fim de 2019

Sigla	Descrição
ME	Ministério da Economia
MS	Ministério da Saúde
CEX	Comando do Exército
CM	Comando da Marinha
COMAER	Comando da Aeronáutica
MJSP	Ministério da Justiça e Segurança Pública
AGU	Advocacia-Geral da União
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MCTIC	Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
MC	Ministério da Cidadania
MRE	Ministério das Relações Exteriores
CGU	Controladoria-Geral da União
MD	Ministério da Defesa
MEC	Ministério da Educação
MINFRA	Ministério da Infraestrutura
MDR	Ministério do Desenvolvimento Regional
MME	Ministério de Minas e Energia
MMFDH	Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos
MMA	Ministério do Meio Ambiente
Mtur	Ministério do Turismo

Fonte: SIORG

SECRETARIA DO
TESOURO NACIONAL

SECRETARIA ESPECIAL DE
FAZENDA

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

