

Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal



2ª Edição

Ministério da Fazenda
Secretaria do Tesouro Nacional
Subsecretaria de Contabilidade Pública
Coordenação Geral de Informações de Custo

Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal

Contabilidade de Custos
Aplicada ao Setor Público

Aplicado aos Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal
Aprovado pela Portaria STN nº 454/2025

2ª Edição

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Fernando Haddad

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Dario Carnevalli Durigan

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Rogério Ceron

SUBSECRETÁRIO DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

COORDENADORA-GERAL DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS
Rosilene Oliveira Souza

COORDENADOR DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS
Giuliano Passos Cardoso

GERENTE DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS
Fábio de Sousa Santos Soares

GERENTE DE SISTEMATIZAÇÃO DE CUSTOS
Luciano Ricardo Lopes de Machado

EQUIPE TÉCNICA
André Reis Diniz
Aparecida Akemi Hataka Koyama
Edécio de Oliveira
Fernanda Gusmão de Oliveira
Igor Palmeira Correa Vieira
Luiz Fernando Guedes
Mychelle Jacqueline Lorenzo de Oliveira
Ramon Sousa Santos
Roberto Dornelas de Melo

INFORMAÇÕES - COINC - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN)
<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos>
custos@tesouro.gov.br

Foto da Capa: José Cruz/Agência Brasil

PORTARIA STN Nº 454, DE 07 DE MARÇO DE 2025

Aprova o Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal.

O SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere o inciso XV do art. 35 do Anexo I do Decreto nº 11.907, de 30 de janeiro de 2024, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000;

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando a competência do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecida no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001 e no inciso XIX do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009;

Considerando que o Sistema de Contabilidade Federal tem dentre suas finalidades a de evidenciar os custos, conforme estabelecido no inciso V do art. 15 da Lei nº 10.180, de 2001;

Considerando a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos no Setor Público publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que estabeleceu diretrizes e padrões a serem considerados na implementação do sistema de custos;

Considerando a importância de apresentar conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG; e descrever etapas recomendadas na implementação da mensuração, avaliação e gestão de custos no âmbito de cada órgão, resolve:

Art. 1º Aprovar a 2ª Edição do Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal – MIC.

§ 2º A STN disponibilizará versão eletrônica do Manual no endereço eletrônico <http://www.tesouro.gov.br>.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Apresentação

A 2ª Edição do Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal – MIC, substitui a 1ª Edição do Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC, publicado pela portaria STN nº 518/2018.

O Manual busca fomentar, no âmbito do serviço público federal, a cultura da gestão de custos como essencial na avaliação da qualidade do gasto público, consolidando a utilização da informação de custos como instrumento de governança pública.

Diante de um ambiente com aumento das restrições orçamentárias e da necessidade de transparência, prestação de contas e responsabilização, a 2ª Edição do MIC aborda conteúdos que são primordiais para a obtenção de informações de custos que possam subsidiar a gestão pública, desde a perspectiva estratégica, voltada aos programas de governo, até a operacional, direcionada à avaliação do desempenho de cada órgão.

A utilização da informação de custos no processo de elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento governamental, entre outras, é uma das evoluções esperadas para o aprimoramento da gestão pública.

Além disso, indicadores calculados com base na informação de custos podem possibilitar orçamentos com melhor desempenho e subsidiar decisões em momentos de contingenciamento, propiciando alternativas para a implementação de restrições de gastos com maior grau de assertividade, em substituição aos cortes lineares de baixa efetividade.

Nesse sentido, o Manual busca expor mecanismos de mensuração e controle de custos para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas públicas e ao alcance de resultados pelas entidades, traduzidos em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público (valor público).

A utilização da informação de custos como instrumento de governança pública contribui, decisivamente, para mudar o padrão burocrático de gestão do Estado para um padrão gerencial proativo, objetivando atender a anseios sociais como transparência, prestação de contas e responsabilização no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto para alcance de maior economicidade, eficiência, eficácia e, a posteriori, efetividade, possibilitando aferição do desempenho da gestão na utilização ou consumo dos recursos públicos.

A 2ª Edição do MIC busca subsidiar as unidades integrantes do Governo Federal com aspectos conceituais e operacionais que, combinados com as exigências normativas que regem o tema de custos no setor público, viabilizem a adoção de sistemas de custos como instrumentos de governança pública, considerando seus componentes: modelo de gerenciamento de custos, sistema de informações e definição de funções e responsabilidades.

Sumário

1. Introdução a custos no setor público.....	8
1.1. Conceitos e padrões	8
1.2. Contabilidade de custos	13
1.3. Contabilidade de custos aplicada ao setor público	15
1.4. Administração pública gerencial.....	19
1.5. O que diz a legislação sobre custos no Brasil?.....	20
1.5.1. A NBC TSP 34 – Custos no Setor Público	25
2. Sistema de Custos.....	26
2.1. O que é um sistema de custos?.....	26
2.2. O que é o Sistema de Custos do Governo Federal?	27
2.3. Marcos do Sistema de Custos do Governo Federal.....	28
2.4. Obrigatoriedade de um sistema de custos na administração pública	34
2.5. A informação de custos.....	35
2.5.1. Quem são os usuários da informação de custos no setor público	36
2.5.2. Características qualitativas e restrições da informação de custos	37
2.5.3. Dimensões da informação de custos	38
2.5.4. Utilização da informação de custos	41
2.5.5. Divulgação da informação de custos	41
3. Funções e responsabilidades.....	43
3.1. Por que estabelecer funções e responsabilidades no sistema de custos?	43
3.2. Funções relevantes ao êxito do sistema de custos.....	43
3.3. Responsabilidades dos agentes públicos em relação ao sistema de custos..	44
3.4. Funções e responsabilidades no Sistema de Custos do Governo Federal.....	45
4. Modelo de gerenciamento de custos.....	46
4.1. O que são modelos de gerenciamento?	46
4.2. Modelo de gerenciamento de custos - órgão central de custos	49
4.2.1. Portal de Custos do Governo Federal.....	50
4.2.2. Relatório Foco em Custos.....	50
4.3. Modelos de gerenciamento de custos - setoriais e seccionais de custos	51
5. Sistema de informação de custos	52
5.1. Sistema de informação como componente do sistema de custos	52
5.2. Sistemas de informação de custos no Governo Federal.....	54
5.2.1. Contextualização	54
5.2.2. O que é o “sistema informacional” SIC/TG?.....	56

5.2.3. Detalhamento de custos no SIAFI - Detacustos	60
5.2.4. Sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais	64
6. Implantação do Sistema de Custos.....	65
6.1. Como implantar o sistema de custos?.....	66
6.1.1. Estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos	69
6.1.2. Mensurar os custos	86
6.1.3. Divulgar as informações de custos	90
6.1.4. Controlar os custos.....	94
6.1.5. Avaliar o gerenciamento de custos.....	96
6.2. Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal – MGC	96
7. Considerações finais	97
8. Anexos	98
8.1. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005.....	98
8.2. Relatório final da Comissão Interministerial de Custos	99

1. Introdução a custos no setor público

1.1. Conceitos e padrões

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. Essas mudanças alcançam diretamente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, cujos procedimentos davam ênfase sobretudo aos conceitos orçamentários, diante da percepção de maior relevância do orçamento público entre os agentes políticos, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Com o advento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, novos termos foram adequados ao enfoque patrimonial ora adotado.

As inovações trazidas pelos processos de padronização dos registros contábeis com vistas à consolidação nacional das contas públicas e de convergência às normas internacionais vêm sendo atualizadas e disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, que se aplica, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Conforme a 11ª edição do MCASP:

“A utilização do PCASP é obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias — inclusive especiais — fundações, empresas estatais dependentes (...).”

Tendo em vista a temática de custo no Governo Federal abranger as administrações direta e indireta, com empresas que devem observar também a legislação societária, os termos contábeis utilizados neste Manual estão respaldados nas seguintes fontes: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP; Manual de Contabilidade Aplicada do Setor Público – MCASP; e Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

Dessa forma, sobre os conceitos relacionados a custos, os termos a seguir são utilizados com os seguintes significados:

Accountability está relacionada ao atendimento de obrigações afetas à prestação de contas e à responsabilização. Requer transparência e idoneidade nas informações sobre a gestão dos recursos confiados à entidade para entrega de bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público, bem como sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre o tema.

Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.

Base de mensuração corresponde à dimensão financeira que reflete de modo mais adequado o custo dos bens e serviços, a capacidade operacional e a capacidade

financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. As bases mais comuns à contabilidade de custos são:

custo histórico: quando se pretende obter o custo correspondente ao caixa ou a equivalentes de caixa ou ao valor de outra importância fornecida à época de sua incidência;

custo corrente: quando se pretende obter o custo que reflete o ambiente econômico vigente na data de mensuração;

custo estimado: quando se pretende obter o custo projetado para subsidiar o processo de planejamento; pode basear-se em orçamentos, instrumentos estatísticos, acontecimentos passados e na experiência dos responsáveis pelos objetos de custos; e

custo-padrão: quando se pretende obter o custo alvo, devendo indicar um custo parametrizado de produção de determinado bem ou serviço que deverá ser perseguido. A única diferença entre os custos estimados e os custos-padrão é que estes são calculados com a ajuda das informações operacionais padronizadas.

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

Cadeia de valor é uma ferramenta de diagnóstico e gestão que permite representar uma organização como um conjunto de subsistemas (atividades), com entradas (insumos), processos de transformação e saídas (produtos). A forma como as atividades da cadeia de valor é organizada e executada determina os custos e afeta os resultados da organização.

Centro de responsabilidade é a unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

Comparabilidade é a característica qualitativa da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de item individual de informação, mas, antes, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

Compreensibilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários compreendam o seu significado. As demonstrações de custos devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. A compreensão é

aprimorada quando a informação é classificada e apresentada de maneira clara e sucinta.

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

Custo controlável representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

Custo direto é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.

Custo fixo é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.

Custo não controlável representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

Custo variável é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

Custo-benefício é a restrição acerca da informação que considera que sua mensuração impõe custos e seus benefícios devem justificá-los. Ao fazer essa avaliação, é necessário considerar se uma ou mais características qualitativas podem ser sacrificadas até certo ponto para reduzir o custo.

Custos de suporte são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

Custos finalísticos são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

Desembolso é o pagamento resultante do gasto.

Direcionador de custo é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

Equilíbrio entre as características qualitativas é a restrição acerca da informação que parte do pressuposto de que as características qualitativas funcionam, conjuntamente,

para contribuir com a utilidade da informação. O equilíbrio ou a compensação (*trade-off*) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação de custos. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação de custos.

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

Governança pública é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

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

Materialidade é a restrição acerca da informação que significa que ela é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), ou as decisões que os usuários tomam com base nas demonstrações de custos elaboradas para aquele exercício.

Método de custeio se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

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

Objeto de custo é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

Objetos de custos finais são os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

Objetos de custos intermediários são aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.

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

Recursos são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento.

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

Relevância é a característica qualitativa que considera uma informação relevante caso ela seja capaz de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação de custos. As informações financeiras e não financeiras são capazes de exercer essa influência quando têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. A informação pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela.

Representação fidedigna é a característica qualitativa que considera que uma informação de custos deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. É alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de acumulação contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais

adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

Sistema de custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.

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

Tempestividade é a característica qualitativa que significa que a informação deve estar disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins do objetivo da elaboração e divulgação da informação de custos. Ter informação disponível mais rapidamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de avaliação da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios.

Valor público são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

Verificabilidade é a característica qualitativa da informação que ajuda a assegurar aos usuários que ela representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. Essa característica demanda que:

- (a) a informação represente os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou
- (b) o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação foi aplicado sem erro material ou viés.

Quanto mais verificável for a informação, mais se irá assegurar aos usuários de que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos, ou de outra natureza os quais se pretende representar.

1.2. Contabilidade de custos

Historicamente, a contabilidade de custos surgiu pela necessidade de mensuração dos fatores de produção inerentes ao novo processo produtivo face às inovações trazidas pelo advento da Revolução Industrial, a partir da segunda metade do século XVIII.

Até então, a contabilidade financeira, ou geral, não tinha maiores preocupações de mensuração desse processo e seus fatores de produção, pois as atividades eram essencialmente manufatureiras e/ou mercantilistas. Dessa forma, era feito o levantamento físico dos estoques e confrontado com os valores pagos nas mercadorias, contrabalanceando

com as aquisições e vendas do período, utilizando-se a fórmula clássica de apuração do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV:

$$CMV = \text{Estoques Iniciais (+) Compras (-) Estoques Finais}$$

Nesse cenário, diante da nova e desafiadora necessidade de mensurar o custo industrial, surge a contabilidade de custos, adaptando a essa nova realidade os critérios e princípios contábeis já utilizados na contabilidade financeira.

Inicialmente, houve a substituição do valor de compra pelo valor de produção na valoração dos estoques. Esse procedimento foi consagrado pelo crescente interesse de acionistas de grandes empresas e do mercado financeiro nas demonstrações financeiras, enxergando nesses critérios o atendimento a princípios que proporcionavam maior confiabilidade aos balanços, tanto para análise como para auditoria independente.

Nesse primeiro estágio, a função da contabilidade de custos foi exercida a contento, pois resolvia a questão da mensuração monetária dos estoques e do resultado, deixando de explorar uma das mais importantes contribuições que pode oferecer, que é a de ser um instrumento de auxílio à gestão. Isso fez com que sua evolução ao longo do tempo não fosse tão acentuada, ficando praticamente estacionada.

O potencial da contabilidade de custos em instrumentalizar a gestão começou a ser explorado há algumas décadas, sendo facilitado pelo surgimento de ferramentas tecnológicas que viabilizaram o tratamento de dados contábeis, vertendo-os em informações de expressivo valor decisório.

Inerentes a esse valor da informação de custos surgem três funções de suma importância, o auxílio ao planejamento, ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. A esse respeito, MARTINS; Contabilidade de Custos; 11ª edição; 2018; p. 4, assim ensina:

“No que diz respeito ao planejamento e controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução, manutenção ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, terceirização etc.

Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de planejamento, controle e decisão gerenciais.”

Cronologicamente, o surgimento das contabilidades acima contextualizadas se deu na seguinte ordem: financeira (ou geral), de custos e gerencial. Não se trata de ciências distintas, mas de ramos de uma mesma, a Ciência Contábil.

Esses ramos da contabilidade possuem características que as diferenciam em alguns pontos, mas, em outros, podem coincidir, demonstrando um relacionamento próximo e entrelaçado. Na *Tabela 1* estão contrapostas algumas dessas diferenças e similaridades, de acordo com o ramo a que se refere:

Tabela 1: Diferenças e similaridades:
contabilidade financeira, contabilidade de custos e contabilidade gerencial

	<i>Contabilidade financeira</i>	<i>Contabilidade de custos</i>	<i>Contabilidade gerencial</i>
Marco histórico	Era Mercantilista (entre os séculos XV e XVIII)	Revolução Industrial (século XVIII)	Século XIX
Público-alvo	externo	externo e interno	interno
Usuários	acionistas, sócios, credores, fisco, legisladores etc.	acionistas, sócios, credores, fisco, legisladores, gestores, controladores etc.	gestores, controladores, colaboradores
Dados	quantitativos e qualitativos (monetários)	quantitativos e qualitativos (monetários e físicos)	quantitativos e qualitativos (monetários e físicos)
Informações	padronizadas	padronizadas e/ou personalizadas	personalizadas
Relatórios	propósito geral	propósitos geral e/ou específico	propósito específico
Estrutura (grau de discricionariedade)	rígida e estática	rígida e estática ou flexível e dinâmica	flexível e dinâmica
Obrigatoriedade	sim	sim	não, mas fundamental

1.3. Contabilidade de custos aplicada ao setor público

Ao longo das últimas décadas o esforço por uma cultura de gestão de custos tem sido uma constante no setor público, na busca pelo alinhamento às melhores práticas de governança de organizações, com foco em ganhos de eficiência e maximização de resultados.

Mensurar custos e realizar a gestão de custos no setor público é semelhante à forma como esse processo é realizado no setor privado, exceto pelo propósito de uso da informação. No setor privado, a informação de custos é usada, preponderantemente, para fins de apuração da lucratividade, da rentabilidade e da viabilidade econômica dos bens e serviços produzidos. No setor público, o foco também está nos bens e serviços produzidos, que são o objeto de custos final de qualquer sistema de custos. Entretanto, é importante destacar que, nesse setor, a informação de custos prima pela finalidade de auxiliar nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

A contabilidade de custos aplicada ao setor público é um ramo da contabilidade que tem como função a produção de informações para fins gerenciais e a avaliação do desempenho da entidade. O atingimento desse objetivo significa direcionar o gasto público para avaliação de qualidade quanto ao consumo ou utilização dos bens e serviços, aferindo a economicidade, a eficiência, a eficácia e, *a posteriori*, a efetividade.

Outro aspecto a ser levado em consideração na aplicação de custos no setor público é que o governo atua em condições singulares, sendo sua principal função fornecer bens e serviços com características peculiares, tais como: universalidade e obrigação de fornecimento decorrentes, na maioria das vezes, de garantias ao exercício de direitos sociais por parte do Estado e sem contraprestação. Por esse fato, a contribuição da contabilidade de custos aplicada ao setor público é de ferramenta de auxílio à administração pública gerencial.

A contabilidade de custos pode oferecer aos gestores informações para auxílio nos processos decisórios de curto e longo prazos, com subsídios para, por exemplo, elaboração do orçamento, avaliação de programas, controle e redução de custos, mensuração de desempenho, gestão e dimensionamento da força de trabalho, estabelecimento de preços e tarifas, decisões sobre escolhas econômicas, transparência e prestação de contas, dentre outras.

Adicionalmente, a contabilidade de custos no setor público atende demandas decorrentes de informações de caráter geral, na maioria dos casos em virtude de normas, como prestação de contas, transparência, controle social, pesquisas acadêmicas, dentre outros.

Importante compreender que a CASP reconhece, mensura e evidencia controles orçamentários, fenômenos patrimoniais, e fiscais.

Resumidamente, temos na **Tabela 2** a descrição de cada um desses tipos de controle.

Tabela 2: Tipos de controle:

Tipo de controle	Descrição
Orçamentário	Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, envolvendo sua aprovação, controle e execução.
Patrimonial	Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial da entidade, devendo ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais.
Fiscal	Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas (O Relatório de Gestão Fiscal – RGF e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto).

O aspecto patrimonial é a principal fonte de dados para mensuração de custos das entidades públicas, pois a aplicação do regime de competência permite mensurar o consumo de recursos em um determinado período.

O grande desafio da CASP é a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, contudo, sem perder de vista os mandamentos legais que regem o orçamento. O regime de competência para o registro dos atos e fatos contábeis e suas evidenciações é a regra, desde o advento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, implantado a partir de 2015.

A adoção da contabilidade com enfoque patrimonial, com a evolução rumo à adoção das normas internacionais, facilita a geração, a análise e a gestão de custos, com a busca de informações a partir das demonstrações contábeis, em especial a Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP.

Considerando que a CASP compreende todas as NBC TSP, que versam sobre a contabilidade em diversos enfoques, como financeira ou geral e, de forma específica, de custos, previdenciária, fiscal *etc.*, a 2ª Edição do MIC, quando referir-se à contabilidade financeira a descreve como CASP Geral e, quando a menção for específica a custos, adota o termo CASP Custos.

A CASP Geral e a CASP Custos, assim como a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Custos tradicionais, estão intimamente interligadas. Esse relacionamento, em uma visão ampla, está descrito na *Tabela 3*:

Tabela 3: Relacionamento entre CASP Geral e CASP Custos

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

Traçando uma linha de relacionamento entre a CASP Geral e a CASP Custos, fica visível a interação entre elas e, some-se a isso, o fato de interligarem também com a Gestão de Custos e o Orçamento. De forma sucinta, a *Figura 1* retrata essa interação:

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



Implantar custos no serviço público requer mudança de cultura e, por isso, é um desafio que perpassa toda estrutura da Administração no sentido de canalizar esforços para estabelecer e disseminar um sistema de custos aplicado ao setor público.

A natureza desafiadora dessa mudança se deve principalmente ao fato de que uma cultura de gestão e avaliação de custos no serviço público ainda ser incipiente, tendo em vista o enfoque mais orçamentário comentado anteriormente, que influencia os processos mesmo após a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público convergidas.

Assim, a mensuração e avaliação de custos, com vistas a utilizar a informação para planejamento e gestão, precisa ser disseminada para que haja sensibilização e priorização pela alta administração, dada sua relevância para uma administração pública gerencial.

1.4. Administração pública gerencial

A administração pública tem a missão de gerir os recursos que lhe são entregues para “devolver” produtos e resultados à sociedade que atendam suas expectativas e necessidades, visando sempre o melhor nível de satisfação.

A administração pública gerencial tem o propósito de melhorar o processo de gestão pública, trazendo para esse setor boas práticas observadas na iniciativa privada, tais como a contabilidade gerencial de custos, o gerenciamento de processos de negócio e a gestão estratégica organizacional. O gerenciamento de processos é o esforço constante de identificar pontos de melhoria e desenvolver planos de ação, com vistas a alcançar resultados adequados nos indicadores de desempenho. A gestão estratégica envolve a construção de cenários e metas futuras para orientar mudanças e tomadas decisões que garantam o cumprimento da missão institucional da organização.

Nesse contexto, devem ser consideradas as funções típicas do Estado as quais determinam a configuração e o funcionamento do setor público, a partir das definições políticas da sociedade. Assim, podem surgir processos decisórios em que a lógica do setor privado, balizada pela lucratividade, não seja aplicável.

Contudo, essa característica do setor público não impede, ao contrário, demanda, a adoção da administração pública gerencial com o uso de indicadores de desempenho que justifiquem a atuação estatal. Uma gestão eficiente é necessária porque as demandas sociais aumentam em proporção maior que a quantidade de recursos à disposição do setor público. Esse cenário leva à necessidade de se fazer mais com a mesma disponibilidade de recursos, ou até com menos, sem perder de vista os padrões de qualidade. Nessa linha, quanto mais profissional, ou gerencial, for a gestão, maior a probabilidade de atingimento das metas governamentais.

Recentemente, quando se trata de temas da administração pública gerencial, utiliza-se também o termo “governança pública”, que foi definido no Decreto nº 9.203/2017, conforme segue:

Para os efeitos do disposto neste Decreto, considera-se:

I - governança pública - conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade;

Esses mecanismos são importantes quando observados e postos em prática na administração pública, pois fortalecem a gestão e trazem evidências de ganhos de desempenho, traduzidos em melhores resultados nos serviços prestados à sociedade.

A importância da aplicação da boa governança pública de forma eficaz proporciona o uso eficiente de recursos, favorece a *accountability*, melhora a gestão e a prestação de serviços públicos e, assim, contribui para a satisfação no atendimento à sociedade.

A eficácia da governança pública também é essencial para fortalecer a confiabilidade nas entidades do setor público, demonstrando responsabilidade com o gasto público e capacidade de consecução de seus objetivos.

As entidades do setor público precisam atender uma gama complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais. Além disso, estão sujeitas a formas de prestação de contas a diversas partes interessadas, como a alta administração, o controle externo (Legislativo) e os cidadãos, cada um com interesses legítimos quanto ao desempenho e à qualidade do gasto público.

Dessa forma, a governança pública deve ser estruturada minimamente com ferramentas de controle e prestação de contas e, acima de tudo, atitudes responsáveis por parte de quem lida com dinheiro público.

1.5. O que diz a legislação sobre custos no Brasil?

Aprofundando na legislação aplicável ao tema custos no setor público, nesse item serão elencados os principais normativos que se aplicam à temática.

Considerando legislação vigente, gerar informação de custos é exigido desde 1964, quando a Lei nº 4.320/1964 determinou que:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A necessidade de gerar informação de custos é resultado da mudança no processo de financiamento de alguns serviços, como os de abastecimento e esgoto, que deixavam de ser cobertos pelos tributos e migravam para ser financiados por um valor pago pelo usuário, necessitando que fosse conhecido o valor do custo.

A partir de então, a temática de custos passou a fazer parte da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública, conforme corroborado no art. 99 da Lei nº 4.320/1964.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Identificando a importância da informação de custos para o processo de tomada de decisão e a melhoria do processo de avaliação da gestão pública e, ainda, apontando para uma finalidade gerencial de forma mais ampla, o Decreto-Lei nº 200/1967 determina que:

“Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Reforçando a importância desse processo, o Decreto nº 93.872/1986 acrescenta a necessidade de apurar e evidenciar o custo dos projetos e atividades, além de estabelecer restrições à unidade administrativa gestora que não disponibilizar as informações pertinentes para permitir a mensuração de custos.

Este Decreto, além de dispor sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, detalha a forma pela qual a contabilidade deve apurar os custos dos serviços.

“Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.”

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 19/1998, incorporou a dimensão da eficiência como princípio da administração pública, preconizando que o aparelho de Estado deve se revelar apto a gerar mais benefícios, na forma de prestação de serviços à sociedade, com os recursos disponíveis, em respeito ao cidadão contribuinte.

Nessa mesma linha de aprimorar o processo de tomada de decisão no setor público, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, no parágrafo 3º do art. 50 determinou a implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação, vindo a ser um dos marcos legais mais importantes do processo de criação do Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante) e de seu sistema informacional (Sistema de Informações de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG).

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

A LRF, na alínea “e”, inciso I, art. 4º, também atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento:

“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.”

A Lei nº 10.180/2001, “Lei dos Sistemas”, que organiza e disciplina os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, determina que o Sistema de Contabilidade Federal deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da Administração.

“Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;”

Diante das determinações legais, especialmente na LRF, foi emitido pelo Tribunal de Contas da União – TCU o Acórdão nº 1078/2004 para tornar efetiva a gestão de custos na administração pública:

ACÓRDÃO TCU Nº 1.078 DE 05/07/2004, Segunda Câmara (1.1.2.)

Determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na LRF, art. 50, § 3º.”

A fim de atender a determinação da Corte de Contas, foi constituída em 2005 uma Comissão Interministerial, cuja proposição foi a de que a STN passasse a “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal”. Em continuidade aos trabalhos da Comissão, foi instituída em meados de 2008 a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal - SOF, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG.

Em 2009, o Decreto nº 6.944 (revogado pelo Decreto nº 9.739/2019), destacou a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas existentes no Governo, que deveriam utilizar como referência o Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal – SIORG. Destaque esse mantido no novo Decreto, conforme transcrito abaixo:

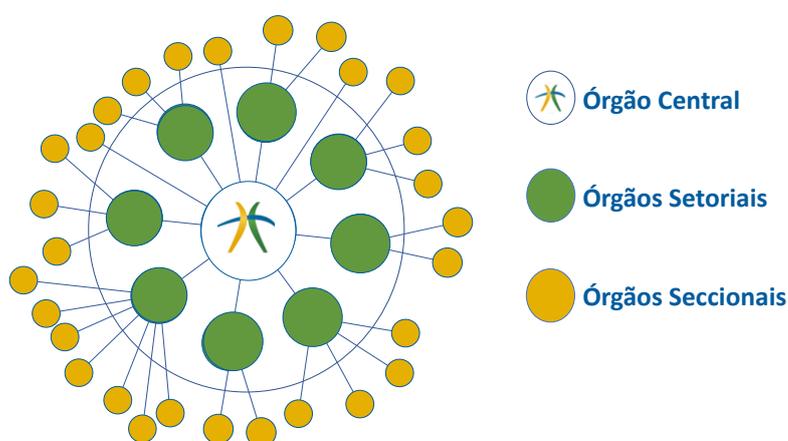
DECRETO Nº 9.739/2019, ART. 25.

Para fins de integração, os sistemas informatizados da administração pública federal utilizarão a tabela de unidades organizacionais do sistema informatizado do SIORG como referência para o cadastro de órgãos, de entidades e de unidades administrativas.

Em 2011, a STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal publicou a Portaria nº 157/2011, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal.

Por esse instrumento normativo, foi criado no Governo Federal o Sistema de Custos, de modo mais amplo, como parte da gestão governamental. A *Figura 2* retrata sua estrutura:

Figura 2: Sistema de Custos do Governo Federal – Estrutura



O Sistema é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, como órgão central, e pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União – AGU, como órgãos setoriais de custos.

Fica estabelecido também que as unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União – MPU poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.

Importante mencionar que há a possibilidade do exercício das competências de setorial de custos por órgão subordinado ou entidade vinculada que tenha condições de assumir as obrigações pertinentes.

O órgão subordinado ou entidade vinculada que assumir as obrigações relativas à mensuração e ao gerenciamento dos custos das unidades gestoras a ele pertencente será considerado como seccional de custos.

O rito de criação de seccionais e as competências atribuídas são estabelecidos pela autoridade competente do órgão.

A seccional receberá da setorial assistência, orientação e apoio técnico quanto aos procedimentos e aspectos a serem observados na elaboração e análise de relatórios de custos e na disseminação dessas informações na unidade.

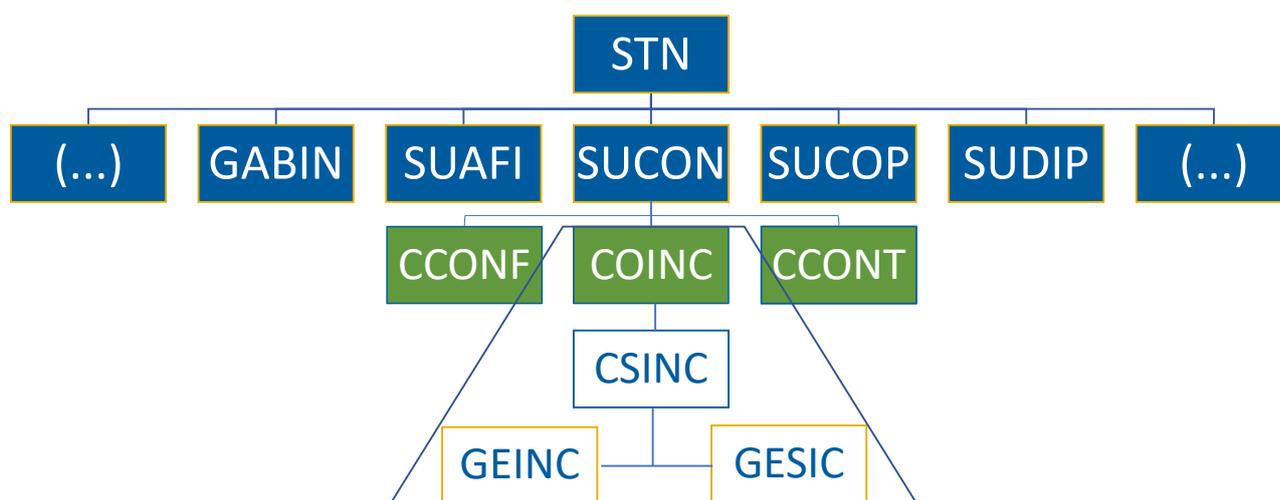
Na hipótese de órgão subordinado ou entidade vinculada terem área de custos e o órgão ao qual estão vinculadas ou subordinadas ainda não tiver constituído sua setorial, poderá ser criada a seccional, que desempenhará de forma suplementar e transitória a competência de setorial, restringindo-se sua atuação às atividades e atribuições sob sua gestão.

A seccional de custos criada nessas condições desenvolverá suas atividades conforme disposições trazidas para setoriais na Portaria nº 716/2011.

A setorial de custos, se posteriormente constituída, fará avaliação quanto aos procedimentos e aspectos observados na elaboração e análise de relatórios de custos pela seccional e decidirá sobre os desdobramentos das atividades no sentido de adaptação ou adequação às suas diretrizes.

Por último, na estrutura organizacional atualmente vigente da STN, a temática de custos é atribuição da Subsecretaria de Contabilidade Pública – SUCON, que desenvolve suas atividades através da Coordenação-Geral de Informações de Custos – COINC, composta pela Coordenação de Suporte a Informações de Custos – CSINC, pela Gerência de Informações de Custos – GEINC e pela Gerência de Sistematização de Custos – GESIC. A *Figura 3* traz um recorte desse organograma:

Figura 3: Sistema de Custos do Governo Federal STN/SUCON/COINC



Ainda em 2011, após sua criação, o Sistema de Custos do Governo Federal teve o estabelecimento das competências de seus Órgãos, Central e Setoriais, através da Portaria nº 716/2011.

Essa Portaria define o Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante) e o Sistema de Informações de Custos – SIC (sistema informacional), além de estabelecer as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC aprova a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, norma de cunho conceitual que buscou estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Foi um importante marco por incorporar ao arcabouço normativo da contabilidade pública o ramo da contabilidade de custos.

Em 2021, o CFC aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2024, que revoga a NBC T 16.11 e estabelece diretrizes e padrões para desenvolvimento de sistemas de custos no setor público.

1.5.1. A NBC TSP 34 – Custos no Setor Público

A NBC TSP 34 é a *Norma de Custos* do setor público!

A NBC TSP 34 trouxe inovações que não se restringem a ditames conceituais. Estabelece, além de conceitos referentes a custos aplicados ao setor público, diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

A Norma de Custos acompanha a uniformização e a mudança provocada pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, observando a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público – NBC TSP Estrutura Conceitual.

A NBC TSP 34 destaca a importância do alinhamento do sistema de custos com as diretrizes da alta administração, a fim de gerar informações de custos que contribuam com os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Importante pontuar que um sistema de custos, por mais avançado que seja, não traz respostas prontas para a gestão e não é, por si só, suficiente para melhorar a governança da entidade. Entretanto, um diagnóstico com apontamento para caminhos a serem trilhados na boa gestão passa pela utilização da informação de custos, tornando o sistema de custos necessário.

Os cenários econômicos com os quais os governos devem lidar geralmente apresentam uma realidade de escassez de recursos, com pouca margem de redirecionamento de gastos

governamentais, dado o caráter de despesa obrigatória de grande parte dos recursos dispostos.

Por isso é de suma importância aumentar a quantidade e a qualidade das entregas oferecidas ao atendimento das necessidades públicas (qualidade do gasto) e, pelas circunstâncias, com o mesmo montante de recursos, muitas vezes com restrições e contingenciamento orçamentários.

2. Sistema de Custos

2.1. O que é um sistema de custos?

A NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, em *Definições, item 5*, assim descreve o que é um sistema de custos:

***Sistema de custos** compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.*

O conceito da NBC TSP 34 é de âmbito geral e refere-se, na essência, à implantação da gestão de custos no setor público. A informação de custos é importante componente das avaliações da qualidade do gasto e do desempenho de qualquer entidade. Nesse sentido, quanto mais bem planejado o sistema de custos, mais bem elaborados serão os modelos de gerenciamento de custos; as funções e responsabilidades serão bem definidas; as informações de custos possuirão conformidade com as características qualitativas e restrições da informação útil aos usuários; e, conseqüentemente, o sistema poderá auxiliar a alta administração no exercício da governança.

Um sistema de custos é um sistema gerencial desenvolvido com o propósito primário de prover informações úteis aos seus usuários sobre os recursos consumidos pela organização.

Tem como missão estabelecer na estrutura organizacional a definição de funções e responsabilidades institucionais sobre custos; planejar e desenvolver o modelo de gerenciamento de custos; e dispor sobre o sistema de informação de custos.

No setor público o sistema de custos tem a função de instrumentalizar, disseminar e consagrar a gestão de custos e deve ser utilizado como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

O sistema de custos deve ser visto como um projeto, com equipe, escopo e tempo definidos, destinado a implantar o gerenciamento de custos no órgão. Essa fase é importante e requer dedicação da equipe envolvida, clareza no conhecimento das diretrizes estabelecidas pela alta administração e utilização de técnicas e ferramentas de gerenciamento de projetos. A implantação do sistema de custos realizada desse modo propicia a adequada gestão do projeto e sua melhoria contínua.

Um sistema de custos contribui com a governança pública se a informação gerada for útil aos seus usuários. Caso contrário, sua implantação será cerimonial e o sistema estará fadado a obsolescência e descontinuidade.

Diante desse alerta, torna-se relevante a devida compreensão sobre cada um dos componentes do sistema de custos: funções e responsabilidades; modelo de gerenciamento de custos; e sistema de informações de custos. Esses componentes serão tema de itens específicos deste Manual.

2.2. O que é o Sistema de Custos do Governo Federal?

Conforme o art. 1º da Lei nº 10.180/2001, serão organizadas sob a forma de sistemas as atividades de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal. O inciso V do art. 15 dessa Lei atribui ao Sistema de Contabilidade Federal a finalidade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. Nesse sentido, a Portaria STN nº 157/2011 instituiu o Sistema de Custos do Governo Federal como parte integrante do Sistema de Contabilidade Federal.

Para as atividades que objetivam evidenciar os custos, o Sistema de Custos do Governo Federal é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda – STN, como órgão central; e pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, como órgãos setoriais.

Além desses, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário e o Ministério Público da União poderão, facultativamente, integrar o Sistema de Custos do Governo Federal através de suas unidades de gestão interna.

A Portaria STN nº 157/2011 dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal e define seu objetivo, que é o de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público.

E a Portaria STN nº 716/2011 estabelece as competências do órgão central e dos órgãos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal, trazendo também em seu texto as definições de Sistema de Custos do Governo Federal e de Sistema de Informações de Custos – SIC:

Art. 1º Considera-se, para efeitos desta Portaria:

I – Sistema de Custos do Governo Federal: sistema estruturante do Governo Federal que é composto pela Secretaria do Tesouro Nacional como órgão Central e os Órgãos Setoriais;

É importante esclarecer que na Portaria 716/2011 o Sistema de Custos do Governo Federal corresponde ao ordenamento dos órgãos do Governo Federal e suas atribuições enquanto

responsáveis pela gestão de custos, tal qual ocorre com outras funções governamentais como planejamento e orçamento federal, administração financeira federal, contabilidade federal e controle interno.

Por sua vez, como visto no tópico 2.1, na NBC TSP 34 o termo sistema de custos corresponde à articulação entre os componentes modelo de gerenciamento de custos, sistema de informação de custos e definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública. Nesse sentido, os sistemas de custos implantados pelos órgãos e entidades fazem parte do Sistema de Custos do Governo Federal.

2.3. Marcos do Sistema de Custos do Governo Federal

Esse item aborda de forma ampla o contexto da temática de custos na administração pública brasileira ao longo do tempo e apresenta sua relevância como instrumento de governança.

Historicamente, a cultura de gestão pública no Brasil está associada às dimensões fiscal e orçamentária, regidas por leis, que 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 funções e responsabilidades do governo.

Igualmente prevista na legislação que rege as contas públicas desde os anos de 1960, temos a dimensão dos custos públicos (dos programas e ações de governo, das unidades administrativas e das políticas públicas). A informação de custos dá foco a essa dimensão e 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. Nessa abordagem, 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 e a de gerir as contas públicas de forma eficiente e voltada para a busca da qualidade do gasto.

Esquemáticamente essas dimensões estão apresentadas na *Figura 4*:

Figura 4: Dimensões da Gestão das Contas Públicas

DIMENSÕES DA GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS



A importância da informação de custos nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização perpassa a exigência formal em instrumentos normativos.

O resultado da gestão se materializa com a avaliação do desempenho ao longo do tempo, dentro da entidade e/ou em relação aos pares, fora da entidade, tornando a informação de custos protagonista nesse processo.

A informação de custos é útil para a gestão, principalmente, quando utilizada para aferir a avaliação de desempenho, compondo indicador que revele a qualidade do gasto e o grau satisfatório de boa performance da organização. Envolve fatores que vão além do fluxo de execução orçamentária da despesa e 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, o que ela 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 APF, identificar seu valor público.

Para que o valor público seja identificado, cada unidade deve especificar e quantificar suas entregas, além de realizar a mensuração do custo dos insumos consumidos para disponibilizá-las. Embora de simples enunciado, trata-se de tarefa de fato complexa.

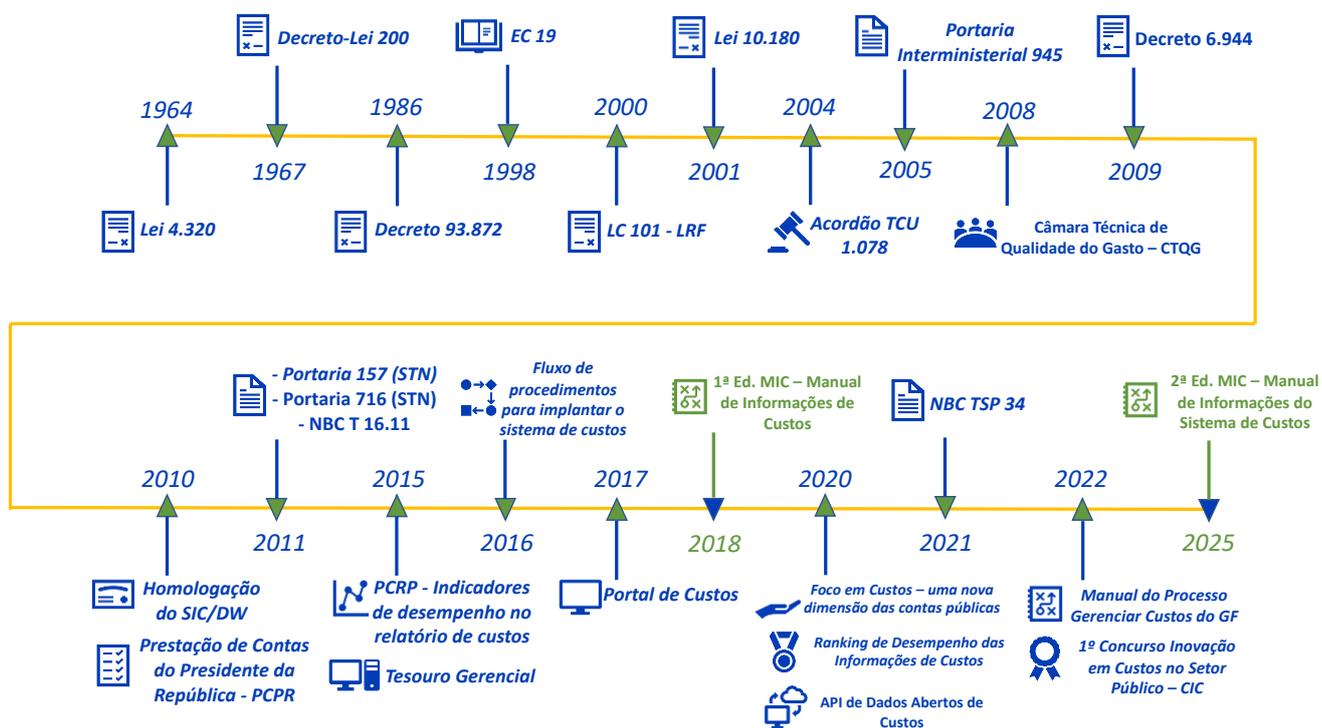
As informações sobre quais foram e quanto custaram os insumos consumidos e quais foram os bens e serviços gerados não são plenamente fornecidas pela execução orçamentária e financeira, pois não é sua função identificar em detalhes quais atividades e unidades administrativas se beneficiaram do uso de 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 adoção do sistema de custos e à implementação do modelo de gerenciamento de custos por parte dos órgãos ou entidades públicas, conectados à evolução do modelo de gestão burocrático para o gerencial.

Nesse contexto, podemos situar a temática de custos no setor público em um fluxo temporal marcado por eventos, em grande parte, decorrentes de instrumentos legais. Esse fluxo é apresentado na *Figura 5*, na forma de linha do tempo, destacando os principais eventos no desenvolvimento e evolução do Sistema de Custos do Governo Federal até a publicação desta Edição.

Figura 5: Linha do tempo – Sistema de Custos – Governo Federal



Esses eventos, decorrentes de leis ou não, são abordados ao longo deste Manual. Segue, de forma resumida, a descrição de cada evento retratado nessa linha do tempo.

1964 – Lei nº 4.320 de 17/03/1964: a temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.

1967 – Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967: as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar o processo de tomada de decisão.

1986 – Decreto nº 93.872 de 23/12/1986: estabelece a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos projetos e atividades, detalhando a utilização dos recursos financeiros e as informações sobre a execução física, dentre outras; bem como, define punição para unidades que não disponibilizem informações para mensuração.

1998 – Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998: trata da reforma administrativa, que buscou reorientar a ação estatal em direção à eficiência e à qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

2000 – Lei Complementar nº 101, de 4/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF): marco legal mais importante, define que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

2001 – Lei nº 10.180 de 06/02/2001: atribuiu a responsabilidade de evidenciar os custos da Administração Pública Federal ao Sistema de Contabilidade Federal, sendo uma de suas finalidades a apuração dos custos dos programas e das unidades.

2004 – Acórdão TCU nº 1.078 de 05/05/2004: recomenda providências para que a APF disponha de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto da LRF e na LDO para 2004.

2005 – Portaria interministerial nº 945 de 26/10/2005: instituiu a Comissão Interministerial que propõe que a STN passe a “*elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal - APF*”.

2008 – Câmara Técnica de Qualidade do Gasto – CTQG: formada no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2009 – Decreto nº 6.944 de 21/08/2009: destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como SIAFI, SIAPE e SIGPlan.

2010 – (1) Homologação do SIC/DW: treinamento de multiplicadores; criação de Unidade Organizacional dentro da STN para tratar de custos; e consultoria a fim de identificar potenciais usos das informações de custos geradas pelo SIC/DW.

2010 – (2) Prestação de Contas do Presidente da República – PCPR: inclui demanda de informações sobre temática de custos no conteúdo:

- a PCPR passou a demandar dos órgãos informações sobre a temática de custos, como o estágio da sistemática de apuração de custos, diagnóstico sobre o tema (se utiliza informação de custos, qual ferramenta ou sistema, boas práticas, desafios, em que medida subsidiam a tomada de decisão etc.).

2011 – (1) Portaria STN nº 157 de 09/03/2011: dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, sistema estruturante, composto pela STN (órgão central) e os órgãos setoriais.

2011 – (2) Portaria STN nº 716 de 24/10/2011: dispõe sobre as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

2011 – (3) NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público de 25/11/2011: publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

2015 – (1) PCPR: inclusão no relatório de custos de indicadores sobre economicidade, eficiência e eficácia:

- introdução no Relatório de Custos que compõe a PCPR de indicadores sobre economicidade, eficiência e eficácia, classificados em faixas de atingimento, com solicitação de esclarecimentos dos desvios ocorridos.

2015 – (2) Tesouro Gerencial – TG: ampliando expressivamente a abrangência e a atômica dos dados, relatórios dinâmicos, modularidade, painéis *etc.*:

- TG: sistema lançado pela STN, construído em uma plataforma de *business Intelligence - BI*, ampliando expressivamente a abrangência e a atômica dos dados, a geração de relatórios dinâmicos (com funcionalidades como pivotagem, *drill* e filtros de exibição), a modularidade, a construção de documentos complexos, painéis e o agendamento de consultas.

2016 – Fluxo de procedimentos para implantar o sistema de custos: definição de procedimentos contendo principais passos a serem seguidos pelo órgão que pretende utilizar custos como instrumento de governança: planejamento; estruturação; implantação; e gestão. Esse fluxo passou por evoluções e, desde 2022, está consubstanciado no Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal – MGC, que o substitui e está contextualizado na sequência.

2017 – Portal de Custos do Governo Federal: contribui com a política de governança, transparência e fomenta a prática da gestão de custos na APF:

- Em 2018 foi disponibilizada a segunda versão do Portal de Custos do Governo Federal, na qual foram implementadas evoluções para obtenção de melhor qualidade das informações. Estão em curso novas melhorias que visam reformulação do Portal, cuja finalidade é, continuamente, ampliar sua utilização no fomento da gestão de custos no setor público.
- O Portal foi premiado em primeiro lugar na categoria 'Produto' da 3ª edição do prêmio Magis da STN e finalista na 22ª edição do Concurso Inovação no Setor Público da ENAP.

2018 – Manual de Informações de Custos do Governo Federal: apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, relata a experiência da União na criação do Sistema de Informações de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG, aborda aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC/TG e descreve etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão.

2020 – (1) Foco em Custos, uma nova dimensão das contas públicas: o Boletim Foco em Custos – BFC e o Relatório Foco em Custos – RFC fazem parte do esforço do Tesouro Nacional de oferecer à sociedade instrumentos de transparência acerca do uso dos recursos públicos, bem como fomentar, entre os gestores governamentais, o uso da informação de custos de forma alinhada às melhores práticas de governança pública.

2020 – (2) Ranking de Desempenho das Informações de Custos: tem por objetivo mensurar o grau de maturidade do órgão e entidade para a geração da informação de custos, partindo

do pressuposto de que, quanto maior a qualidade da referida informação, maior será seu potencial de utilização. É elaborado a partir de indicadores de implementação da contabilidade de custos por competência (regularidade e dispersão); de utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI *Web* (personalização); e de economia no consumo de insumos (economicidade).

2020 – (3) *Application Programming Interface* – API de Dados Abertos de Custos: iniciativa de transparência e estímulo a pesquisa e estudos sobre custos no setor público. Por meio desta API é possível obter a série histórica de dados de custos de diversos órgãos e entidades do Governo Federal.

2021 – NBC TSP 34 – Custos no Setor Público de 18/11/2021: publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2024, data em que revoga a NBC T 16.11/2011. A nova Norma traz em seu texto conceitos de custos aplicados ao setor público, diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Editada no processo de convergência das normas internacionais, embora não exista uma correspondente, está em conformidade com o padrão das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas a Setor Público – IPSAS.

2022 – Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal – MGC: tem como principal finalidade orientar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, alinhado às diretrizes e aos padrões da NBC TSP 34, disciplinando os procedimentos referentes aos processos de trabalho: estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos; mensurar os custos; divulgar as informações de custos; controlar os custos; e avaliar o gerenciamento de custos.

2022 – Concurso Inovação em Custos no Setor Público – CIC: iniciativa de estímulo à cultura gerencial, que tem por objetivos incentivar a implementação de inovação na gestão de custos pelos órgãos e entidades integrantes do Governo Federal que produza resultados positivos para o serviço público e para a sociedade; reconhecer e valorizar equipes de servidores públicos que atuem de forma criativa e proativa na gestão de custos, em benefício do interesse público; e disseminar soluções inovadoras que sirvam de inspiração ou referência para outras iniciativas e colaborem para fortalecer a gestão de custos no governo federal.

2025 – 2ª Edição do Manual do Sistema de Custos do Governo Federal – MIC: atualiza e apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, relata a experiência do Governo Federal na criação do SIC/TG, aborda aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC/TG e descreve etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão.

2.4. Obrigatoriedade de um sistema de custos na administração pública

Manter um sistema de custos é obrigatório na administração pública por ser uma exigência legal. Além da determinação legal, corrobora para essa imperatividade, o fato de que a

informação de custos é um potencial instrumento de governança pública, sendo necessária, por exemplo, para:

- a) planejamento;
- b) tomada de decisão;
- c) monitoramento;
- d) avaliação de desempenho;
- e) transparência, prestação de contas e responsabilização; e
- f) qualidade do gasto público.

A obrigatoriedade e necessidade de manter um sistema de custos são reforçadas pela NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, no item 24, que assim traz:

Obrigatoriedade do Sistema de Custos

24. Cada entidade deve identificar, acumular e relatar os custos de seus objetos em uma base regular, por meio de sistema de custos.

Além da NBC TSP 34, o arcabouço legal que trata dessa obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos na administração pública é vasto e está esparso em vários normativos. Desde a Lei 4.320/1964, passando por várias outras normas posteriores, a legislação vem ratificando esse mandado. Vale destacar a LRF/2000, que no parágrafo 3º, art. 50 determinou a implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação, vindo a ser o marco legal do processo de criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

A legislação sobre custos no setor público foi abordada no item “1.5. O que diz a legislação sobre custos no Brasil?” deste Manual.

2.5. A informação de custos

A informação de custos é o resultado do tratamento de dados, geralmente originados da contabilidade e registrados em conformidade com o regime de competência, que é reportado na forma de relatórios, gráficos, painéis, dentre outras. Esse reporte tem por finalidade instrumentalizar a gestão com subsídios para avaliação, direção e monitoramento, gerando valor e contribuindo para melhorar continuamente o desempenho da entidade.

Por ser flexível, ~~ou~~ preponderantemente gerencial, podendo ser tratada com certa liberdade para atender fins específicos de seus usuários, a informação de custos deve ser estruturada de forma alinhada às diretrizes da entidade, em especial àquelas relacionadas às necessidades dos tomadores de decisão ou dos responsáveis por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, sobre os quais devem prestar contas à alta administração da entidade.

No setor público, na essência, a informação de custos tem como uma de suas principais funções a de ser instrumento de governança pública, direcionando a gestão para a melhoria da qualidade do gasto público. Deve ser utilizada para exercer o papel de ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Na execução dessa função de ferramenta de gestão, desse papel de auxílio gerencial, a informação de custos no setor público deve também subsidiar a avaliação dos resultados alcançados pelas políticas públicas, consubstanciada em relatórios contendo indicadores de desempenho.

A estrutura da informação de custos envolve a associação de duas variáveis (dimensões): física e financeira. Dessa forma, o processo de apropriação dos custos aos bens e serviços exige uma estrutura de informações analíticas que contemple os dados físicos e os dados financeiros ou monetários.

No que concerne à variável física, a NBC TSP 34 assim trata no item 18:

18. O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho. (grifo nosso)

A mensuração e gerenciamento de custos deve primar pela busca de resultados de forma sistemática no Governo Federal. Nesse sentido, a informação de custos deve subsidiar respostas para algumas questões básicas, como por exemplo: que recursos são consumidos nas entregas (aula ministrada em curso de graduação, determinado serviço de saúde etc.); quanto custam os processos de trabalho no governo; quais atividades agregam valor aos processos de trabalho governamentais; qual é o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas; qual é a eficiência de cada organização do governo (relação entre os resultados e o custo para obtê-los).

2.5.1. Quem são os usuários da informação de custos no setor público

O custo deve ser uma preocupação tanto da sociedade quanto do próprio gestor governamental responsável pelos recursos disponibilizados para fornecer bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

Diante disso, a NBC TSP 34, nos itens 6 a 9, assim discorre sobre os usuários da informação de custos:

6. O usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que utiliza a informação de custos para, por exemplo, subsidiar os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

7. Os principais usuários da informação de custos são os gestores, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados. Por isso, em regra, demandam informações customizadas, no formato de relatórios de custos específicos.

8. Os gestores são os principais usuários por serem responsáveis por gerenciar recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a governança da entidade leva à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em face dos objetivos estabelecidos.

9. Demais usuários da informação de custos são órgãos de controle, cidadãos, membros do poder Legislativo, organizações sociais, academia, pesquisadores, meios de comunicação e outros interessados pelos resultados da gestão dos recursos públicos. Em geral, demandam relatórios de custos com informações gerais, agregadas, consolidadas e padronizadas.

Vale destacar o protagonismo dos gestores, reforçando seu papel de serem os responsáveis por realizar os objetivos institucionais com os recursos que lhes são confiados. Informação de custos confiável e tempestiva vai ajudá-los a demonstrar quais foram e quanto custaram os recursos consumidos ou utilizados para alcançar os resultados e entregas esperados, e alertá-los sobre desperdício e ineficiência.

Os demais usuários ou precisam de informações de custos para comparar caminhos alternativos de ação e tomar decisões sobre programas de governo, avaliando seus custos e benefícios (órgãos de controle, Legislativo); ou estão preocupados com os custos e resultados que afetam seus interesses (cidadãos, grupos de interesse). Em geral, tais usuários precisam da informação de custos para julgar se os recursos estão sendo gastos de forma racional e se os programas estão operando eficiente e efetivamente.

2.5.2. Características qualitativas e restrições da informação de custos

A *Norma de Custos*, quando trata das características da informação de custos, traz uma abordagem em conexão com a NBC TSP Estrutura Conceitual. Assim diz o texto da NBC TSP 34:

11. As características qualitativas da informação de custos são relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Essas características e restrições são aquelas definidas na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

12. A informação de custos para ser útil e compreensível ao usuário deve levar em consideração as características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, a entidade pode concluir que determinados bens podem ser apropriados imediatamente como custo por serem de baixo valor, em vez de depreciá-los por diversos períodos, considerando a característica qualitativa da relevância, combinada com as restrições de materialidade e de custo-benefício.

Para que a informação de custos seja gerada com integridade, é necessário que seja apurada segundo o regime de competência, reconhecendo os efeitos das transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.

Deve ser observado que as características e restrições das informações contábeis, sejam de natureza financeira ou gerencial, seguem o mesmo rito na busca pela informação útil aos usuários. Os custos para fornecer a informação incluem custos de coleta, de processamento e de verificação e/ou de apresentação das premissas e das metodologias que dão suporte a elas, bem como os custos de disseminação. Por exemplo, se para mensuração de um dado objeto de custo, a informação com maior exatidão depende de um grande esforço para aplicação de um método com maior sofisticação, deve ser avaliado se o benefício do uso dessa informação vale o rigor da aplicação do método na mensuração.

2.5.3. Dimensões da informação de custos

A apuração de custos é feita por meio de métricas que incorporam tanto dados físicos quanto financeiros. Mas o que exatamente significam esses dados físicos e financeiros?

Os custos podem ser apurados com base apenas nos dados físicos, também conhecidos como dimensão/variável física. Por exemplo, o fornecimento de merenda escolar em determinado mês para 100 alunos de determinada escola, pode ser mensurado em quantidades de: quilogramas (Kg) ou litros (l) de cada item consumido por aluno em um dia; itens utilizados; quantidade de alunos; dias no mês em que haverá o fornecimento da merenda; a quantidade total, em Kg ou l, consumida no mês; etc.

Para fins do exemplo, não estão contemplados custos que impactam o cálculo do consumo de recursos, como mão de obra utilizada na preparação e fornecimento da merenda, depreciação dos equipamentos de cozinha, fornecimento de serviços de energia e água, dentre outros.

A *Tabela 4* demonstra quanto custou, ou a quantidade que foi consumida, para fornecer a merenda aos alunos no período:

Tabela 4: Custo pela dimensão física

Item	Consumo dia aluno	Unidade medida	Quant alunos	Dias no mês	Consumo total-Kg/L
Achocolatado	0,003	Kg	100	20	6
Açúcar	0,050	Kg	100	20	100
Arroz	0,080	Kg	100	20	160
Banana	0,160	Kg	100	20	320
Batatinha	0,150	Kg	100	20	300
Biscoito	0,003	Kg	100	20	6
Cenoura	0,150	Kg	100	20	300
Feijão	0,090	Kg	100	20	180
Frango	0,200	Kg	100	20	400
Laranja	0,110	Kg	100	20	220
Leite	0,300	L	100	20	600
Macarrão	0,100	Kg	100	20	200
Molho tomate	0,003	Kg	100	20	6
Óleo de soja	0,016	L	100	20	32
Sal	0,005	Kg	100	20	10

Por outro lado, os custos podem ser apurados apenas nos dados financeiros, também chamados de dimensão/variável financeira. Considerando o mesmo exemplo do consumo de merenda escolar tratado acima, seu fornecimento apresenta o custo financeiro total, em unidades monetárias, conforme demonstrado na *Tabela 5*:

Tabela 5: Custo pela dimensão financeira

Item	Moeda corrente	Custo total \$
Achocolatado	real	108
Açúcar	real	350
Arroz	real	800
Banana	real	2.880
Batatinha	real	1.200
Biscoito	real	90
Cenoura	real	2.400
Feijão	real	1.440
Frango	real	6.000
Laranja	real	1.100
Leite	real	2.400
Macarrão	real	1.400
Molho tomate	real	60
Óleo de soja	real	160
Sal	real	25
Soma	real	20.413

Por sua vez, é possível apurar o custo com base nas duas dimensões. Quando utilizadas em conjunto, a informação é acrescida de valor, tornando-a especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.

Quando identificados o montante de recursos financeiros utilizados e a quantidade física de insumos aplicados, torna-se possível apurar o custo unitário. Considerando o exemplo da merenda abordado anteriormente, a *Tabela 6* apresenta, além dos dados das dimensões

física e financeira, o custo unitário de cada item e quanto custa atender um aluno por dia, cuja apuração só foi possível pela disponibilidade dos dados de ambas as dimensões.

Tabela 6: Custo pelas dimensões física x financeira

<i>Item</i>	<i>Cons dia aluno Kg/L</i>	<i>Un med</i>	<i>Quant alunos</i>	<i>Quant dias</i>	<i>Cons total – mês - Kg/L</i>	<i>Custo unit \$/mês</i>	<i>Custo total \$/mês</i>
Achocolatado	0,003	Kg	100	20	6	18	108
Açúcar	0,050	Kg	100	20	100	4	350
Arroz	0,080	Kg	100	20	160	5	800
Banana	0,160	Kg	100	20	320	9	2.880
Batatinha	0,150	Kg	100	20	300	4	1.200
Biscoito	0,003	Kg	100	20	6	15	90
Cenoura	0,150	Kg	100	20	300	8	2.400
Feijão	0,090	Kg	100	20	180	8	1.440
Frango	0,200	Kg	100	20	400	15	6.000
Laranja	0,110	Kg	100	20	220	5	1.100
Leite	0,300	L	100	20	600	4	2.400
Macarrão	0,100	Kg	100	20	200	7	1.400
Molho tomate	0,003	Kg	100	20	6	10	60
Óleo de soja	0,016	L	100	20	32	5	160
Sal	0,005	Kg	100	20	10	3	25
Soma	n.a.	n.a.	100	20	n.a.	204,13	20.413

Tanto as variáveis físicas quanto as financeiras desempenham papéis complementares em um sistema de informação de custos. Quando utilizadas em conjunto acrescentam qualidade e valor à informação.

A dimensão/variável física se refere aos dados sobre os recursos tangíveis utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Isso inclui a quantidade de bens consumidos, a quantidade de mão de obra utilizada, a metragem do espaço físico ocupado, o *kilowatt (kW)* de energia consumida, entre outros. Esses dados são essenciais para compreender o quanto e como os recursos físicos são utilizados nas organizações públicas. Embora o tempo (horas consumidas) não seja tangível, é um recurso crítico que afeta diretamente a produção, e sua gestão pode resultar em melhorias significativas na eficiência e produtividade.

Outro aspecto crucial, especialmente com o avanço da tecnologia, é o uso de dados intangíveis. Embora não sejam "físicos" no sentido tradicional, esses dados desempenham um papel fundamental no processo produtivo, como os quantitativos de *softwares* utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Já a dimensão/variável financeira diz respeito aos dados relacionados aos recursos monetários envolvidos na produção de bens ou serviços. Isso engloba a parte consumida, em valores monetários, de materiais, mão de obra, despesas administrativas, depreciação, entre outros.

Importante destacar a relevância de que as bases de dados do órgão ou entidade devem possibilitar a geração da informação física, porém não é condição restritiva para a implantação do sistema de custos no órgão ou entidade.

Devido às suas características, o SIC/TG permite que o usuário associe dados físicos e financeiros para gerar informações de custos. No entanto, o SIC/TG tem seu banco de dados, majoritariamente, composto por dados financeiros, especialmente provenientes do SIAFI, em comparação com os dados físicos. Essa limitação decorre da gestão pública focada em informações financeiras, além dos desafios para integração de sistemas estruturantes.

2.5.4. Utilização da informação de custos

A busca pela informação de custos que seja útil aos seus usuários deve ser uma diretriz do sistema de custos, inclusive considerando o consumo de recursos para a sua geração. Essa ressalva remete ao fato de que gerar informação de custos, gera custos.

Nesse sentido, um sistema de custos deve estar compromissado com a estratégia organizacional, fornecendo informações necessárias aos objetivos pretendidos que observam as características qualitativas, bem como as restrições à sua geração. Ainda, destaca-se a relevância das funções e responsabilidades estabelecidas sobre o sistema, com ênfase na participação ativa da alta administração.

O sistema de custos deve ser tratado como um organismo vivo, por isso regularmente deve passar por revisões para o seu bom desenvolvimento e constante evolução. A longevidade de um sistema de custos é determinada pela utilização da informação gerada.

No setor público, onde há obrigatoriedade legal de adoção de sistema de custos, é fundamental que se tenha atenção sobre esse fato. Se a geração da informação de custos se der apenas para uma adimplência normativa, a implantação do sistema estará fadada a um rito cerimonial, sendo apenas mais um encargo para a entidade.

No contexto atual da Administração Pública, resta claro que a informação de custos tem potencial para ser um dos principais instrumentos de governança pública, desde que se respeite a diretriz de sua geração alinhada às necessidades de seus usuários.

2.5.5. Divulgação da informação de custos

A divulgação da informação de custos no setor público pode abranger tanto relatórios gerais como específicos, que demonstrem a atuação da entidade no tocante aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

A recomendação é que esses relatórios, quando gerais, sejam disponibilizados com periodicidade mínima anual e com o propósito de demonstrar o desempenho da atuação da entidade, análise e interpretação do consumo dos recursos postos à sua disposição e explicação de desvios ocorridos no período.

Embora a NBC TSP 34 apenas recomende a divulgação das informações de custos, há previsão de divulgação desde o exercício de 2018, quando o TCU estabeleceu a elaboração do Relatório de Gestão – RG na forma de Relatório Integrado – RI, com o propósito de aprimorar a

prestação de contas pelas organizações às partes interessadas, tendo a criação de valor como o cerne do relatório. Em 2020, o TCU estabeleceu oficialmente a elaboração do RG na forma de RI, através da IN 84/2020. Para a elaboração do RG neste novo formato, o TCU determinou a divulgação de informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos, respondendo o quanto elas subsidiam a avaliação de desempenho da entidade no período.

Contudo, é discricionária a divulgação de relatórios específicos que envolvam informações customizadas e em formato estabelecido por seus usuários, normalmente os gestores, cabendo à entidade decidir conforme avaliação de conveniência e oportunidade.

Juntamente com os relatórios, gerais ou específicos, são emitidas notas explicativas aos usuários da informação que versem sobre detalhes materiais da mensuração e gestão de custos na entidade.

As notas explicativas têm função auxiliar aos relatórios e, por isso, são partes integrantes deles. São consideradas relevantes e devem ser objeto de notas, por exemplo, informações sobre o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as previsões sobre o desempenho esperado da entidade.

Deve ser objeto de nota explicativa aos relatórios de custos, qualquer informação considerada relevante e cuja ausência de explicações possa levar a uma compreensão equivocada dos relatórios de custos e, conseqüentemente, impactar as decisões que seriam tomadas com base nelas.

A NBC TSP 34, itens 70 a 73, assim trata a divulgação:

70. É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual, demonstrando o desempenho de sua atuação ao longo do tempo, contendo análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição e explicações de eventuais variações ocorridas no período.

71. Relatórios de custos específicos, gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores, descritos no item 7, podem ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade.

72. Os relatórios de custos, específicos ou não, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas sobre: o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as previsões sobre o desempenho esperado da entidade.

73. Devem também ser objeto de nota explicativa:

(a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;

(b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho; e

(c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários.

3. Funções e responsabilidades

3.1. Por que estabelecer funções e responsabilidades no sistema de custos?

Conforme definição da NBC TSP 34, um sistema de custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais. Esse item trata especificamente da necessidade de estabelecer funções e responsabilidades aos agentes públicos no âmbito de cada organização. Além de exigência legal, determinar funções e responsabilidades a serem exercidas no dia a dia da organização é fator determinante para que a cultura da gestão de custos seja internalizada na administração pública.

Um sistema de custos que não dispõe de agentes públicos com responsabilidades formalmente definidas e comprometidos com o desenvolvimento de uma cultura organizacional necessária ao êxito do sistema, pouco ou nenhum valor gerencial possui, mesmo apresentando elementos metodológicos e sistêmicos bem definidos.

A prática da gestão de custos como uma rotina institucionalizada na organização sofre forte impacto do comportamento dos agentes públicos, seus hábitos e costumes que influenciam na cultura da organização. Por isso, estabelecer funções e responsabilidades sobre áreas, segmentos, setores e conseqüentemente agentes públicos é parte fundamental do processo de adaptação da cultura organizacional.

3.2. Funções relevantes ao êxito do sistema de custos

Conforme a NBC TSP 34, o êxito do processo de implantação do sistema de custos fundamenta-se na definição de etapas a serem percorridas no âmbito da organização por meio das funções: planejar, estruturar, implantar e gerir.

No item “6.1. Como implantar o sistema de custos?”, as referidas funções serão abordadas de forma encadeada e compreensiva, conforme sua correspondência com os respectivos processos de trabalho do Manual do Processo de Gerenciar Custos - MGC, Portaria STN nº 1.470/2022.

Considerando-se a iniciativa do sistema de custos como um projeto, com cronograma estabelecido e equipe designada, a definição dessas funções e correspondentes

responsabilidades são necessárias no âmbito de cada organização onde o sistema será implantado.

3.3. Responsabilidades dos agentes públicos em relação ao sistema de custos

Uma vez definidas as funções relevantes ao êxito do sistema de custos, cabe estabelecer as responsabilidades dos agentes públicos no exercício das funções. Podemos relacionar as responsabilidades a agentes públicos ou agrupamentos de agentes, como a alta administração, gestores de diferentes instâncias, profissionais que atuam na contabilidade de custos e agentes públicos em geral da organização onde o sistema de custos é implantado.

A alta administração tem papel determinante na função e correspondente etapa de planejamento do sistema de custos, com responsabilidades estabelecidas na NBC TSP 34, onde podemos destacar os itens 28 e 78:

28. A alta administração da entidade é responsável por definir e estruturar seus centros de responsabilidade. O estabelecimento dos centros de responsabilidade deve ser baseado nos seguintes requisitos: (a) a estrutura organizacional da entidade; (b) a cadeia de comando e a missão institucional; (c) as entregas produzidas; (d) o objetivo da informação de custo; e (e) os responsáveis pela prestação de contas à alta administração.

78. A alta administração é responsável por prover efetivo apoio à geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

Os gestores, principalmente no exercício da função e correspondente etapa de gestão dos custos, nas diferentes instâncias da organização, têm a responsabilidade sobre a aplicação dos recursos colocados à sua disposição. Por isso, também respondem pela qualidade dos dados que dão origem às informações de custos e pelo uso dessas informações em seus processos decisórios.

Os profissionais que atuam na contabilidade de custos, no âmbito de cada organização, possuem responsabilidades em todas as funções e correspondentes etapas do sistema de custos, visto que tratam com as diversas fontes de dados do sistema e com os principais usuários da informação (gestores públicos). Inclusive, a responsabilidade na definição das informações a serem geradas pelo sistema deve ser exercida conjuntamente entre os profissionais que atuam na contabilidade de custos e os gestores públicos.

Ainda sobre as responsabilidades referentes aos profissionais que atuam na contabilidade e aos gestores, cabe destacar o que dispõe a NBC TSP 34, no item 66:

66. A geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, mas a integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos.

Por fim, como parte fundamental na adaptação da cultura organizacional, os agentes públicos em geral possuem a responsabilidade precípua de atuar no exercício de suas atividades alinhados às prerrogativas do sistema de custos em vigor na organização.

3.4. Funções e responsabilidades no Sistema de Custos do Governo Federal

Diante das funções planejar, estruturar, implantar e gerir, também reconhecidas como relevantes ao êxito do Sistema de Custos do Governo Federal, o Tesouro Nacional, no exercício de sua atribuição como órgão central, possui responsabilidades, assim como as setoriais e seccionais de custos constituídas em cada entidade, vinculadas à prerrogativa de institucionalizar o sistema de custos como instrumento de governança do Governo Federal.

Destacam-se como responsabilidades do órgão central de custos:

- a) estabelecer normas, orientações e procedimentos que subsidiem a apuração dos custos pelas setoriais e seccionais;
- b) manter o Sistema de Informação de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG para subsidiar:
 - i. a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública; e
 - ii. a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- c) desenvolver modelos padronizados de informações de custos com o objetivo de promover transparência, bem como fomentar a gestão de custos pelas setoriais e seccionais;
- d) propor alterações no SIAFI e seus procedimentos contábeis e nos demais sistemas estruturantes que contribuem com o SIC/TG;
- e) orientar e acompanhar os processos de integração das bases de dados dos sistemas estruturantes ao SIC/TG;
- f) apoiar as setoriais e seccionais de custos na implantação de seu sistema de custos;
- g) orientar as setoriais e seccionais de custos quanto à utilização de sistemas internos que possam contribuir com a geração da informação de custos;
- h) capacitar as setoriais e seccionais na implantação de seus sistemas de custos; e
- i) contribuir com o desenvolvimento da temática de custos junto a estados e municípios.

Responsabilidades das setoriais e seccionais de custos:

- a) planejar e estruturar, sob a supervisão da alta administração e em articulação com os gestores usuários da informação, sistema de custos que atenda às necessidades da organização;
- b) implantar o sistema de custos no que se refere à mensuração e divulgação das informações de custos, cabendo:
 - i. verificar as fontes de dados de custos; atribuir os insumos aos objetos de custo; e validar os dados de custos atribuídos;
 - ii. categorizar os custos atribuídos; tratar os dados de custos; e preparar e disponibilizar as informações de custos;
- c) subsidiar os gestores e a alta administração do órgão com informações e análises gerenciais, com vistas a apoiá-los nos processos decisórios relacionados à gestão e à avaliação do gerenciamento de custos da organização.

No Sistema de Custos do Governo Federal, além da definição de funções e responsabilidades, a implantação do sistema inclui os componentes modelo de gerenciamento e sistema de informação que também podem possuir particularidades no âmbito de cada organização onde o sistema de custos é implantado, para alinhamento às necessidades de seus usuários.

4. Modelo de gerenciamento de custos

4.1. O que são modelos de gerenciamento?

Uma vez definidas as funções e responsabilidades sobre o sistema de custos no âmbito do órgão ou entidade, torna-se necessário tratar do próximo componente do sistema: o modelo de gerenciamento de custos.

Conforme definido na NBC TSP 34 – Custos no Setor Público e mencionado anteriormente, modelo de gerenciamento de custos consiste no conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custo, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.

Esse conjunto é estabelecido em cada modelo de gerenciamento de custos considerando as necessidades dos usuários da informação. Por isso, precisa ser tratado cuidadosamente, de forma pormenorizada, atentando ao fato de que esses elementos possuem características próprias em cada modelo, que devem estar sempre alinhados às informações desejadas.

O modelo, quando desenvolvido pelo órgão central de custos ou por órgão que seja responsável por um conjunto de entidades ou unidades vinculadas afins, observa diretrizes para padronização mínima. A informação gerada evidencia uma visão dos custos conforme padrão desenvolvido pelo órgão instituidor do modelo, sem considerar, *a priori*, necessidades específicas das unidades abrangidas.

De forma geral, modelos padronizados objetivam proporcionar uma visão comparativa para fins de subsidiar processos decisórios estratégicos, como decisões sobre compartilhamento de serviços, contingenciamentos, alocação de recurso, entre outras.

Ao tratar sobre “Análise comparativa”, o item 42 da NBC TSP 34 estabelece que a aplicação de modelo de gerenciamento de custos padronizado é condição necessária para a qualidade da análise. Considerando que a padronização é necessária, porém não suficiente, o item 43 da *Norma de Custos* apresenta condições complementares para a comparabilidade das informações de custos. Segue abaixo a transcrição desses itens do texto normativo:

42. Na comparabilidade entre entidades ou entre suas unidades, é necessário que a entidade responsável por estabelecer a análise comparativa aplique modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas entidades ou unidades vinculadas, para garantir a qualidade da análise, sendo recomendável que:

(a) quando a comparação incidir sobre a mensuração do objeto de custo final, para não subestimar os insumos consumidos ou utilizados pelas entidades ou centros em comparação, que se adote o custeio por absorção integral (custeio pleno). Assim, os custos comparáveis resultam da atribuição de todos os custos, finalísticos e de suporte; e

(b) quando a comparação incidir sobre objetos de custo intermediários, a escolha do método de custeio seja discricionária.

43. A análise comparativa e a interpretação dos custos também demandam a consistência dos critérios adotados para a mensuração dos custos dos objetos comparáveis. Deve-se, portanto, levar em consideração as especificidades de cada entidade decorrentes de condições geográficas, infraestrutura, restrições legais e operacionais, entre outras que podem resultar em divergências significativas entre os custos unitários do mesmo objeto de custos em entidades semelhantes.

Uma vez despertada a visão do gestor sobre a utilidade e importância da informação de custos, o caminho provável é o desenvolvimento de modelos personalizados de gerenciamento de custos que customizam as informações para atender as necessidades do gestor.

Os modelos personalizados, também chamados de próprios, são a evidência e o passo primordial para que o órgão avance no caminho para efetiva mensuração e gestão de custos e sua utilização como instrumento de governança pública. A sinergia entre alta administração (diretrizes) e equipe técnica responsável pelo desenvolvimento é fator de sucesso e indicador de continuidade. Caso contrário, há grandes possibilidades de que o modelo siga um rito “cerimonial”, desenvolvido apenas para atender alguma necessidade momentânea ou mesmo determinação legal, não evoluindo ao longo do tempo.

O desenvolvimento do modelo de gerenciamento de custos tem por intuito a identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos.

Nesse processo de desenvolvimento do modelo é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade, especialmente o que diz respeito a planejamento, estruturação, implantação e gestão.

A NBC TSP 34, nos itens 46 e 47, assim discorre sobre modelo de gerenciamento de custos:

46. O modelo de gerenciamento de custos, desenvolvido pela entidade ou suas unidades para seus centros de responsabilidade, tem por intuito a identificação, atribuição, acumulação, evidenciação e análise dos custos para subsidiar o alcance dos objetivos do sistema de custos.

47. No processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, é recomendável a observância de diretrizes que representam etapas a serem percorridas pela entidade:

(a) planejamento, amparado pelo apoio ativo da alta administração da entidade, que dotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva. Nessa etapa, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso. Como boa prática, é conveniente realizar benchmarking em outras entidades que desenvolveram modelos com finalidade semelhante;

(b) estruturação, por meio do conhecimento da estrutura organizacional; do estudo dos processos internos que permeiam as atividades; das escolhas do sistema de acumulação, do método de custeio e das bases de mensuração que melhor se adequam às suas necessidades; e da análise dos sistemas ou fontes de dados, com a finalidade de mapear os dados de entrada do sistema de informação de custos. Nessa etapa, o objetivo é identificar e segregar os custos a serem mensurados;

(c) implantação, viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação do modelo. Nessa etapa, o objetivo é mensurar e evidenciar os custos, bem como verificar a conformidade das informações geradas. Como boa prática, é conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo na entidade; e

(d) gestão, na qual deve ser avaliado o consumo dos recursos, por meio da análise das informações de custos geradas. Nessa etapa, o objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho. Como boa prática, é importante revisar o fluxo percorrido, primando pela melhoria constante da gestão de custos.

4.2. Modelo de gerenciamento de custos - órgão central de custos

A responsabilidade na gestão pública é condição necessária para o equacionamento entre as crescentes demandas por gasto e o tamanho da carga tributária imposta à sociedade. Assim, a execução dos programas de governo, observando o equilíbrio das finanças públicas, demanda metas fiscais sustentáveis, alicerçadas na gestão eficiente da máquina pública.

A promoção da gestão eficiente demanda instrumentos de governança que gerem informações para auxiliar os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização no tocante aos recursos consumidos pelos órgãos e entidades do Governo Federal.

Uma das frentes de atuação do Tesouro Nacional ocorre justamente no desenvolvimento de modelos padronizados, definindo um conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custos, método de custeio, sistema de acumulação e bases de mensuração, a fim de alcançar diversos usuários. Esses modelos têm por objetivo promover transparência, bem como fomentar a gestão de custos pelas unidades.

Assim, na medida em que essas unidades forem sensibilizadas pelo potencial da informação de custos, serão estimuladas a desenvolver modelos de gerenciamento de custos personalizados, visando atender suas necessidades específicas, tais como controle dos custos de mão de obra e de funcionamento (energia elétrica, diárias, material de consumo, serviços de terceiros, serviços de tecnologia da informação, entre outros), mensuração e avaliação de custos de projetos, processos e atividades, podendo evoluir até a evidenciação dos custos dos serviços prestados à sociedade.

O Tesouro Nacional possui o modelo Foco em Custos, que é um modelo de gerenciamento de custos padronizado e apresentado em duas formas de divulgação: o Portal de Custos do Governo Federal e o Relatório Foco em Custos – RFC. Na *Tabela 7* tem-se uma descrição dos itens fundamentais desse modelo:

Tabela 7: Modelo Foco em Custos

Item	Descrição
Diretrizes	oferecer à sociedade instrumentos de transparência acerca do uso dos recursos públicos, bem como fomentar entre os gestores governamentais o uso da informação de custos de forma alinhada às melhores práticas de governança pública.
Escopo de aplicação	órgãos e entidades (Administração Direta e Indireta) incluídas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS
Objeto(s) de custo	unidades organizacionais
Sistema de acumulação	contínua
Método de custeio	direto
Base(s) de mensuração	custo histórico

4.2.1. Portal de Custos do Governo Federal

A temática de custos no setor público é um grande desafio, os avanços são graduais e não há a pretensão de se esgotar as discussões sobre o tema, mas sim de fornecer instrumento para transparência e fomentar o interesse das instituições nesse campo e direcioná-las inicialmente na gestão de seus custos. O Portal de Custos tem como propósito contribuir para a mensuração, divulgação, controle e avaliação de custos no Governo Federal.

A versão atual do Portal de Custos abrange os órgãos e entidades da administração direta e indireta, constantes nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social – OFSS do Orçamento Geral da União – OGU. Acerca dos órgãos militares do Poder Executivo e dos demais órgãos pertencentes aos Poderes Legislativo e Judiciário, a abrangência do Portal depende de integração de base de dados referente aos custos de pessoal e de sua estrutura organizacional.

Objetiva, assim, fomentar nos órgãos a gestão de custos, sendo um instrumento especialmente indicado para aqueles que ainda não desenvolveram seus próprios modelos de gerenciamento de custos, podendo servir como um ponto de partida para que elaborem, posteriormente, seus modelos personalizados para atendimento às suas especificidades e necessidades de informações.

Visa também incentivar a avaliação dos custos do governo federal, ao permitir a análise setorial, central e global de suas unidades administrativas, e, assim, contribuir para a melhoria no processo de elaboração e execução do orçamento da União.

O *Portal* pode ser acessado na página do [Tesouro Transparente](#) na internet. Ao clicar no link de acesso, o usuário será direcionado para a página inicial do *Portal*.

4.2.2. Relatório Foco em Custos

O Relatório Foco em Custos – RFC faz parte do esforço do Tesouro Nacional de oferecer à sociedade instrumentos de transparência acerca do uso dos recursos públicos, bem como fomentar entre os gestores governamentais o uso da informação de custos de forma alinhada às melhores práticas de governança pública.

O RFC apresenta informações sobre os custos agregados do Governo Federal, com detalhamento para os insumos de mão de obra e custos de funcionamento dos poderes, incluindo também o Ministério Público e a Defensoria Pública, tendo como fonte a Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP, componente das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União.

As publicações do Foco em Custos destacam que custo diz respeito ao efetivo consumo dos insumos utilizados na produção e prestação de bens e serviços públicos, que se distingue do fluxo de execução (empenho, liquidação e pagamento) da despesa orçamentária. A apuração dos custos, com base no regime de competência, utiliza as VPD, que nada mais são do que as despesas apuradas da mesma forma que na contabilidade empresarial. As VPD registram as

transações que diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador.

Nesse contexto, 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, ou seja, sua utilização ao longo do tempo (que é verificada por meio da depreciação), diminui o patrimônio.

Outro exemplo da aplicação do regime de competência, ocorre na aquisição de material escolar para composição de estoque. Nesse caso, um caderno adquirido e armazenado terá seu custo reconhecido quando alguma unidade fizer a requisição para consumo, momento em que será registrada a VPD.

Contudo, cabe observar que algumas VPD não são consideradas custos, uma vez que não representam efetivo consumo de recursos utilizados na prestação de serviços e fornecimento de bens direta ou indiretamente pela União, tais como as repartições constitucionais de receitas e as outras reduções patrimoniais.

O [RFC](#) pode ser acessado na página do [Tesouro Nacional](#) na internet. Ao clicar no link de acesso, o usuário será direcionado para a página inicial do Foco em Custos.

4.3. Modelos de gerenciamento de custos - setoriais e seccionais de custos

Diante da diversidade de necessidades de informação, o modelo de gerenciamento de custos padronizado pelo órgão central pode não ser totalmente adequado para atender às demandas específicas das organizações públicas. Por isso, é recomendável que essas organizações considerem a possibilidade de desenvolver seus próprios modelos de gerenciamento de custos, desde que observadas diretrizes mínimas de padronização, especialmente quando o objetivo é realizar análises comparativas entre suas entidades ou unidades vinculadas. É essencial ainda que a alta administração participe ativamente na definição dos elementos necessários para esse processo de desenvolvimento.

Os modelos de gerenciamento de custos desenvolvidos pelas setoriais e seccionais de custos visam identificar, atribuir, acumular, evidenciar e analisar os custos de acordo com suas necessidades particulares, tornando-se assim ferramentas úteis para tomada de decisões e governança organizacional.

O desenvolvimento desses modelos deve fazer parte de um projeto de sistema de custos dentro das organizações, com etapas bem definidas e acompanhamento institucional para evitar desperdício de esforços e recursos. Dessa forma, estando a gestão comprometida com o projeto, a equipe responsável pela área de custos deve aprofundar o entendimento sobre os objetivos do gerenciamento de custos no órgão, primando pelo gradualismo recomendável na implantação do sistema de custos.

5. Sistema de informação de custos

5.1. Sistema de informação como componente do sistema de custos

A Portaria STN nº 716/2011 assim define o Sistema de Informações de Custos – SIC:

Art. 1º Considera-se, para efeitos desta Portaria:

II – Sistema de Informações de Custos – SIC: sistema informacional do Governo Federal que tem por objetivo o acompanhamento, a avaliação e a gestão dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal e o apoio aos Gestores no processo decisório;

O Tesouro Nacional, na condição de órgão central, tem desenvolvido um modelo (Foco em Custos) que coleta informações agregadas de todo o Governo Federal, seguindo diretrizes que padronizam o objeto de custos, o método de custeio e a base de mensuração utilizados. Por sua vez, as setoriais de custos desenvolvem seus próprios sistemas de custos, com orientação e apoio do Tesouro Nacional, que trazem informações customizadas, de acordo com as necessidades de seus gestores. Um ponto em comum entre ambos, é a utilização do Sistema de Informações de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG como fonte de dados de custos.

O SIC/TG, concebido para todo o Governo Federal, gera informações em nível agregado, possibilitando algum grau de comparabilidade. Também, possui funcionalidades que permitem detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.

No entanto, por mais que o SIC/TG permita customização para finalidades específicas, não objetiva incorporar toda e qualquer necessidade informacional, uma vez que é um sistema destinado a toda Administração Pública Federal – APF. Sendo assim, dependendo da informação demandada, é possível obtê-la por sistemas internos, denominados de *Infra-SIC*.

O sistema de informação desempenha um papel fundamental dentro do contexto do sistema de custos de um órgão ou entidade e é uma peça-chave na coleta e processamento de dados, bem como na disponibilização de informações relevantes para seus usuários. Sendo assim, esse sistema deve considerar os elementos que servem como fontes de dados úteis para a informação que se pretende disponibilizar, uma vez que nem todos os dados disponíveis contribuem para o objetivo do sistema de custos.

Um sistema de informação de custos pode ser compreendido pelo conjunto de componentes, principalmente tecnológicos, aplicados na coleta, processamento, armazenamento e análise de dados, com o propósito de prover informações sobre os recursos consumidos na organização para suporte à tomada de decisões gerenciais.

Nesse sentido, *hardware, software, dados, redes e mão de obra* atuante na área de tecnologia são determinantes ao processo de geração da informação e sua adequada utilização contribui para a boa relação custo-benefício da implantação do sistema de custos.

O *output* esperado de um sistema de informação de custos é a divulgação de relatórios que apresentem qualidade para análise e interpretação. A qualidade da informação gerada tem relação direta com os dados registrados e processados nos sistemas de onde são extraídos. Por isso, o tratamento dos elementos que compõem o sistema de informação requer atenção e busca incessante de atendimento aos objetivos do sistema de custos, sensibilizando toda organização sobre a importância do registro íntegro, desde o manuseio e entrada de dados nos sistemas de origem.

Conforme a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, o sistema de informação, aliado à definição de funções e responsabilidades e ao modelo de gerenciamento, completa a tríade de componentes do sistema de custos. Esse componente é definido na referida Norma como sendo o *conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos*.

Conforme a NBC TSP 34:

59. O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.

60. Nada impede que a entidade utilize procedimentos manuais para alimentar o sistema de informação de custos, quando esse sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados.

61. É relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho.

62. A entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

Vale destacar que o desenvolvimento do sistema de informação de custos deve atender, dentre outros, o atributo da utilidade, com relação custo-benefício positiva, ou seja, é esperado que os benefícios propiciados pela informação gerada superem seus custos de obtenção.

5.2. Sistemas de informação de custos no Governo Federal

5.2.1. Contextualização

No contexto do Governo Federal, o sistema de informação de custos tem como principais componentes tecnológicos os sistemas de registro, de processamento e de evidenciação dos custos. Alguns desses componentes são de abrangência geral e aplicados em todos os órgãos e entidades, enquanto outros são específicos de determinadas organizações.

Os sistemas de registro de abrangência geral, coordenados por órgãos centrais, operam em áreas como planejamento, orçamento, contabilidade, financeira, recursos humanos, patrimônio e serviços gerais. Conhecidos como sistemas estruturantes, são plataformas tecnológicas que registram uma variedade de dados, incluindo aqueles relevantes para a informação de custos. O Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI é o principal sistema de registro de custos, identificando-os por meio de registros contábeis e associando-os aos objetos de custos.

O sistema de processamento e de evidenciação dos custos de abrangência geral é o Sistema de Informações de Custos do Tesouro Gerencial – SIC/TG. Em sua função de processamento, o sistema coleta dados de diversas fontes, os relaciona e os armazena em um *data warehouse* – DW para análise, elaboração de relatórios e outros fins. Na função de evidenciação, permite a criação de painéis interativos, mas somente usuários com perfil de acesso podem visualizá-los.

Devido às características dos sistemas de registro, de processamento e de evidenciação de custos de abrangência geral, projetados para atender a necessidades genéricas, alguns órgãos e entidades podem necessitar de elementos adicionais não fornecidos pelos órgãos centrais. Isso decorre das necessidades individuais de cada organização, o que pode exigir o desenvolvimento ou utilização de ferramentas para atender a essas demandas específicas. Mais detalhes sobre esses elementos podem ser encontrados no item “5.2.4. Sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais”.

Os elementos dos sistemas de informação de custos de abrangência geral mantidos e fornecidos pelo Tesouro Nacional, como órgão central de custos, são o SIAFI e o SIC/TG, utilizados em todas as organizações vinculadas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS.

Em 2010, para atendimento ao amplo arcabouço normativo que dispõe sobre custos no setor público, com destaque à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, os órgãos e entidades do OFSS receberam acesso ao SIC/DW. Esse sistema foi disponibilizado para as unidades setoriais e seccionais de custos. Posteriormente, o SIC/DW evoluiu para o SIC/TG, já que naquela época o Tesouro Gerencial – TG ainda não havia sido desenvolvido.

O SIC/DW foi desenvolvido com a aplicação de uma ferramenta tecnológica de *business intelligence* – BI, com o objetivo de consolidar os dados dos principais sistemas estruturantes do Governo Federal em um único *Data Warehouse* – DW. Isso possibilitou o acesso mais

eficiente aos usuários, otimizando o processo de geração de informações de custos no contexto do Governo Federal.

A apuração de custos pelo SIC/DW tinha como ponto de partida a etapa de liquidação da despesa orçamentária, que passava por ajustes orçamentários e patrimoniais com o objetivo de melhor representar o custo histórico do consumo do patrimônio dos órgãos e entidades públicas.

De forma ilustrativa, na *Tabela 8* tem-se uma representação da apuração inicial aplicada no SIC/DW:

Tabela 8: Apuração inicial aplicada no SIC/DW

Informação Inicial	
Despesa Orçamentária Executada	(+) Liquidação
	(+) Inscrição de Restos a Pagar Não Processados - RPNP
Ajustes Orçamentários	
(-) Exclusões	(-) Despesa executada por inscrição em RPNP, exceto aqueles pelos quais o fato gerador já tenha ocorrido
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos
	(-) Inversões financeiras
	(-) Amortização da dívida
(+) Adições	(+) Restos a Pagar (RP) liquidados no exercício
(=) Despesa Orçamentária Ajustada	
Ajustes Patrimoniais	
(+) Adições	(+) Consumo de Estoque
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação / Exaustão / Amortização
(=) Despesa Orçamentária Ajustada ao Regime de Competência = CUSTOS	

Nessa apuração, as despesas orçamentárias liquidadas são consideradas como custos quando relativas a bens ou serviços utilizados e consumidos imediatamente, e consideradas como ativos patrimoniais quando beneficiarem exercícios futuros. Esses ativos transformam-se posteriormente em custos quando consumidos ou utilizados na geração de bens ou serviços.

Com a evolução da contabilidade pública pela convergência aos padrões internacionais, o SIAFI e o SIC/DW passaram por atualizações que permitiram a apuração de custos com base no regime de competência, a partir da Variação Patrimonial Diminutiva – VPD, em substituição à apuração inicial baseada na execução da despesa orçamentária.

Nessa fase de atualizações, vale destacar as iniciativas:

- a. disponibilização da funcionalidade Detalhamento de Custos – Detacustos no SIAFI;
- b. criação de métricas baseadas na VPD, que apuram o consumo ou utilização de recursos pelo órgão conforme o regime de competência, contemplando consumo de estoques, depreciação *etc.*;
- c. o desenvolvimento do Tesouro Gerencial – TG, que permitiu a evolução do SIC/DW para um sistema mais robusto, o SIC/TG, permitindo uma capacidade ampliada de armazenamento e processamento de dados;
- d. disponibilização de uma *Application Programming Interface* – API de dados abertos, para que os usuários do SIC/TG possam obter desde pequenas frações até grandes volumes de dados de seu DW; e
- e. realização do curso “Entendendo e Utilizando o SIC”, periodicamente.

A evolução do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC, aliada à publicação da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, em 2021, tem fortalecido sua posição como um componente importante do sistema de custos para os órgãos e entidades do Governo Federal.

5.2.2. O que é o “sistema informacional” SIC/TG?

O SIC/TG faz parte do Tesouro Gerencial – TG, um DW lançado pela STN, construído com uma plataforma de BI. Os benefícios desse sistema são a ampliação expressiva da abrangência e a atômidade dos dados, a geração de relatórios dinâmicos, a modularidade, a construção de documentos complexos e painéis (*dashboards*) e o agendamento de consultas. O TG consolida a base de dados de alguns sistemas estruturantes do Governo Federal em uma plataforma única e integrada, otimizando assim a extração e processamento de relatórios gerenciais.

A principal função do SIC/TG é contribuir para a geração de informações de custos combinando atributos e métricas, sem conferir-lhe a aptidão de efetuar inclusões ou alterações diretas nos dados originais dos sistemas integrados. Portanto, quaisquer modificações nos dados devem ser feitas nos sistemas de origem correspondentes. Após essas atualizações, as alterações serão refletidas no SIC/TG.

Cabe destacar que por ser um sistema não transacional, ou seja, que não aceita lançamentos originais, atualmente há uma defasagem de tempo entre o momento em que são efetuadas inclusões ou alterações diretas nos dados originais dos sistemas integrados e o momento em que estes registros são refletidos no SIC/TG devido à necessidade de carregamento das base de dados na plataforma do sistema. O SIC/TG é o tema mais abrangente do TG, pois reúne dados do SIAFI e de outros sistemas estruturantes.

O tema pode ser utilizado por diversos órgãos e entidades do Governo Federal e para acessá-lo são necessários alguns passos que estão descritos no item “5.2.7. Como acessar o SIC/TG?”.

5.2.2.1. Sistemas integrados ao SIC/TG

Na busca por otimizar o processo de geração da informação de custos, o SIC/TG foi concebido com a premissa de utilização das bases de dados de sistemas estruturantes do Governo Federal. Parte dos dados, necessários à apuração de custos, já estão disponíveis no SIC/TG para controle dos recursos colocados à disposição das organizações públicas.

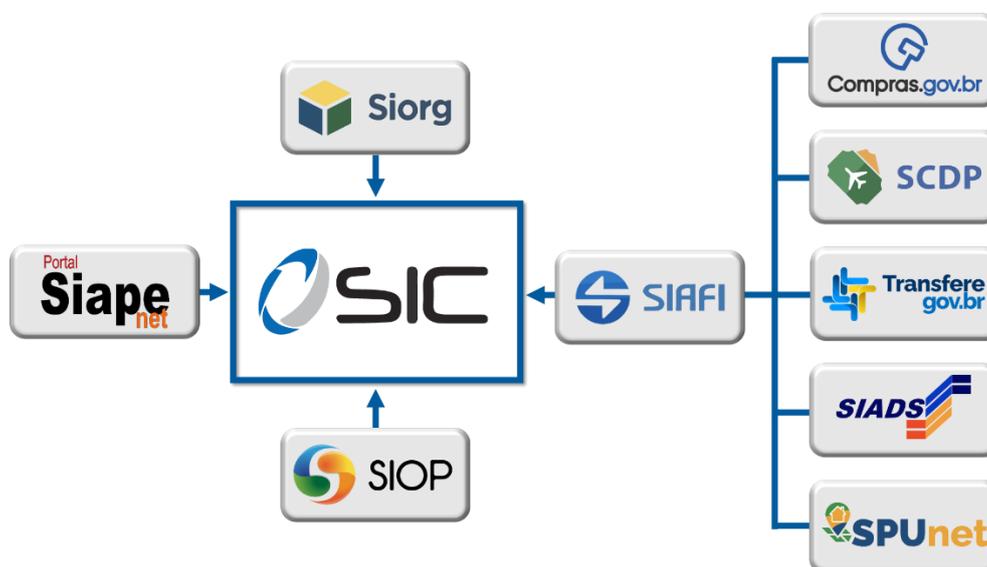
Considerando a proposta de compilação dos dados dos sistemas estruturantes reconhecidos como úteis ao processo de geração da informação de custos em um *Data Warehouse – DW*, torna-se essencial aos usuários compreender como esses dados podem contribuir com o modelo de gerenciamento de custos adotado.

Atualmente, o SIC/TG contém em sua base dados oriundos diretamente do Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal – SIORG, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, Sistema Integrado de Administração de Pessoal – SIAPE e Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP.

Além desses, contém dados indiretos do Compras.gov, Sistema de Concessão de Diárias e Passagens – SCDP, Sistema Integrado de Gestão Patrimonial – SIADS, Transferegov (antigo SICONV) e Sistema de Gestão Integrada dos Imóveis Públicos Federais – SPUnet.

A seguir, a *Figura 6* ilustra essa integração:

Figura 6: Sistemas Integrados ao SIC/TG



A integração com o SIC/TG é de extrema importância para uma melhor apuração dos custos envolvidos nas organizações públicas, tanto na produção de bens quanto na prestação de serviços públicos.

Cabe destacar que outros sistemas estruturantes estão sendo avaliados para compor a base de dados do SIC/TG. Isso inclui o SCDP (gestão de diárias e passagens), Transferegov (módulo

do SICONV para gestão de convênios), SIADS (gestão de bens móveis) e SPUnet (gestão de bens imóveis), que atualmente estão integrados apenas ao SIAFI.

Essa integração apresenta desafios substanciais, que derivam de diversos fatores, como a diversidade de fontes de dados, que podem assumir diferentes formatos e estruturas; transformações complexas por causa do volume e da variedade de dados; questões cruciais de qualidade e segurança para garantir a conformidade com regulamentações e evitar inconsistências; adaptações constantes devido a mudanças nas fontes; a necessidade de atender requisitos de desempenho para consultas e relatórios ágeis; bem como a exigência de manutenção contínua, acompanhada de custos consideráveis em termos de investimentos tecnológicos e recursos humanos. Superar esses obstáculos é fundamental para assegurar uma integração eficaz e garantir que o SIC/TG forneça informações de custos fidedignas e relevantes.

5.2.2.2. Atributos, métricas e contextos de análise no SIC/TG

O SIC/TG possibilita a obtenção de informações de custos de acordo com a estrutura da consulta construída pelo usuário. Os dados são obtidos de cada sistema estruturante integrado através da utilização de contextos de análise e são gerados em formato de *Relatório*, *Documento* ou *Dossier*.

O *Relatório* é gerado em formato de planilha (colunas e linhas) dentro do mesmo contexto; o *Documento* permite relacionar contextos distintos, além de possibilitar mesclar planilhas e gráficos; já o *Dossier* é próprio para geração de painéis (*dashboard*).

Atributos são as informações qualitativas que compõem os relatórios do TG. Eles ajudam a responder perguntas como "quem", "o quê", "onde" e "quando". Como exemplos temos os "Órgãos", as "Naturezas de Despesa", o "Período de Referência" e os "Centros de Custo".

Métricas, por sua vez, são as informações quantitativas desses relatórios. Elas fornecem respostas para perguntas relacionadas a valores e quantidades. Como exemplos temos "Valor do custo" e "Quantidade de servidores".

Contextos de análise são conjuntos de atributos e métricas que possuem relação no TG em função do respectivo sistema estruturante. As pastas que contêm os contextos de análise estão nominadas conforme o estruturante relacionado: "Contextos SIAFI", "Contextos SIAPE" e "Contextos SIOP". Cada uma dessas pastas terá um subconjunto de contextos de análise:

➤ Relacionados ao SIAFI temos os seguintes contextos:

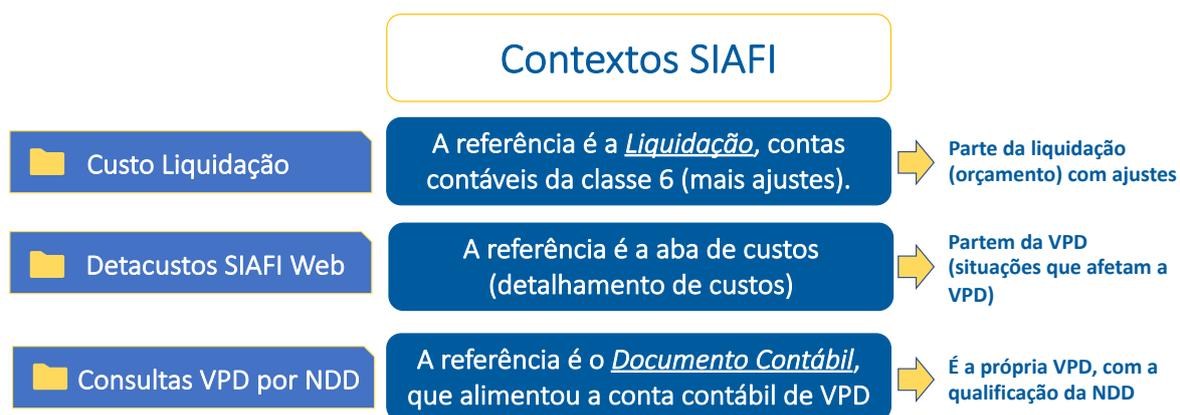
"Custo Liquidação": representa toda liquidação efetiva do órgão no período, com aproximação ao regime de competência pelos ajustes orçamentários e patrimoniais;

"Detacustos SIAFI Web": representa todo consumo de recursos do órgão relacionado às "Situações" que são classificadas como "Soma" e "Subtrai", as quais são determinadas com base na VPD, bem como seu detalhamento pela funcionalidade "Detacustos", com o atendimento ao regime de competência pelo "mês de referência" do custo; e

"Custo VPD por NDD": representa informações de custos obtidas dos documentos contábeis gerados a partir de lançamentos nas contas iniciadas com a classe 3 e o grupo 3, com a qualificação da Natureza de Despesa Detalhada (NDD) na VPD.

A *Figura 7* traz a relação entre os contextos SIAFI e respectivas referências das métricas que as compõem:

Figura 7: Contextos SIAFI – referências



➤ Relacionados ao SIAPE temos os seguintes contextos:

“Servidor”: representa dados afetos aos servidores ativos e inativos, tais como cargos, funções, escolaridade, regime jurídico, quantidade, descontos, rendimentos *etc.*; e

“Pensionista”: representa dados afetos aos pensionistas, tais como quantidade, descontos, rendimentos *etc.*

➤ Relacionados ao SIOF temos os seguintes contextos:

“Acompanhamento Orçamentário Localizador”: abrange o produto da ação, por localizador de gasto; e

“Acompanhamento Orçamentário PO”: sua abrangência alcança o produto do Plano Orçamentário – PO, que pode ser diferente do produto da ação, permitindo maior detalhe na informação de custos.

Navegando pelos “Contextos de análise”, o usuário constrói o relatório pretendido, utilizando os “Atributos”, que são os dados descritivos ou qualitativos da consulta (ano, órgão, grupo de despesa, Órgão Superior UGE *etc.*) e “Métricas”, que são os dados numéricos ou quantitativos (Custo Liquidação, Custo Liquidação Ajustada, Custo Direto VPD, Detacustos, Movimento Líquido VPD *etc.*) correspondentes.

Os usuários adquirirão experiência na utilização das combinações dos atributos e métricas correspondentes, na medida em que se tornarem mais familiarizados com o SIC/TG e os

sistemas integrados. Uma boa prática para aprimoramento é navegar na ferramenta e gerar informações, verificando os dados disponibilizados e identificando quais atendem melhor a necessidade da organização.

5.2.2.3 Como acessar o SIC/TG?

O acesso ao SIC/TG é realizado utilizando qualquer navegador da *internet*, no sítio do TG, <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br>, onde o usuário efetua o *login*.

Validada a entrada no TG, é necessário estar habilitado com o perfil TESCUSTOS, que permite ao usuário enxergar o tema “SIC – Sistema de Informações de Custos”. A concessão do perfil TESCUSTOS é efetuada pelo cadastrador SIAFI de cada órgão ou entidade.

Caso o cadastrador SIAFI do órgão ou entidade não tenha o perfil TESCUSTOS à disposição, o pedido deverá ser feito ao cadastrador SIAFI do órgão superior.

Para auxílio à navegação inicial no SIC/TG, a STN disponibiliza em seu sítio na *internet* materiais que indicam os primeiros passos, bem como treinamento aos usuários que desejam se aprofundar no conhecimento e na utilização do Sistema.

5.2.3. Detalhamento de custos no SIAFI - Detacustos

O SIAFI, além de ser o sistema de administração financeira e contábil do Governo Federal, também desempenha um papel fundamental na geração de informações de custos. Os fenômenos relacionados ao consumo de recursos, mensurados, reconhecidos e evidenciados pela contabilidade, são a principal fonte de dados para apuração dos custos.

No entanto, o registro contábil segue normas específicas da ciência contábil, sendo destinado à elaboração do Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público – RCPG. Em contraste, a informação de custos é sobretudo personalizada e tem como objetivo satisfazer as necessidades específicas do órgão ou entidade para fins gerenciais. Portanto, é fundamental que as informações de custos derivem do registro contábil, mas com um nível de detalhamento mais granular, com intuito de atender às demandas individuais de cada organização.

Nesse sentido, foi desenvolvida no SIAFI uma funcionalidade chamada Detacustos, que é uma abreviação para “Detalhamento de Custos”. Resumidamente, essa funcionalidade permite que as organizações públicas associem os custos aos objetos de custos que fazem parte de seus modelos de gerenciamento de custos personalizados. Essa associação de custos através do Detacustos proporciona maior detalhamento da informação de custos, porém sem registro específico em contas contábeis do PCASP, ou seja, a funcionalidade parte do registro contábil (VPD), mas não gera nova contabilização.

O SIAFI é configurado de modo a acionar essa funcionalidade somente quando os fatos registrados na contabilidade têm impacto nos custos das organizações. Para isso, os fatos são definidos em “Situações” (conjunto de Eventos que envolvem contas contábeis específicas para o fato registrado). Em seguida, essas “Situações” são classificadas em “Soma”, “Subtrai” ou “Não Afeta”, dependendo do efeito que têm sobre os custos. Em outras palavras, a funcionalidade é acionada quando a 'Situação' é classificada como "Soma" ou "Subtrai". Isso garante que apenas fatos que afetam os custos sejam examinados para o detalhamento.

A classificação das “Situações” considera dois fatores principais: o uso da VPD e a contribuição do gasto para a prestação de serviços públicos de forma geral e abrangente. No que pese essa classificação ser definida pela STN, diante da sua atribuição como órgão central de custos, cabe a cada órgão setorial ou seccional avaliar se é necessário detalhar todos os custos resultantes dessas “Situações”. Essa avaliação deve considerar seu modelo de gerenciamento de custos, bem como as características qualitativas e restrições das informações de custos, permitindo uma abordagem flexível e adaptada às suas necessidades específicas.

Para utilizar o Detacustos, é preciso inserir dados como os objetos de custo, seus respectivos valores e o período ao qual o custo se refere. A funcionalidade permite a acumulação dos custos de diversos objetos de custo, preenchendo os campos SIORG, centro de custo, UG beneficiada, Período de Referência e, em alguns casos, Natureza da Despesa Detalhada – NDD. As Tabelas 9.1 a 9.6, a seguir, oferecem detalhes sobre como preencher essas informações.

Tabela 9.1: Centro de custos

Campo	Centro de custos
Para que serve	Para atribuição de recursos, consumidos ou utilizados, aos objetos de custo, previamente definidos no SIAFI.
Precisa de habilitação	Sim, é necessário que o órgão ou entidade solicite ao Tesouro Nacional a habilitação para utilização do campo, tanto em nível de Órgão quanto de Unidade Gestora - UG do SIAFI, sendo essencial cadastrar os centros de custo antes de solicitar a habilitação.
Como preencher	O usuário deve selecionar um centro de custo definido em conformidade com o modelo de gerenciamento de custos. Caso um órgão ou entidade opte por não utilizar este campo, o sistema preencherá automaticamente um centro de custo genérico denominado "CC-GENÉRICO".

Tabela 9.2: Natureza de Despesa Detalhada – NDD

Campo	Natureza de Despesa Detalhada – NDD
Para que serve	Identificar os recursos, consumidos ou utilizados, segundo a sua natureza (categoria econômica, grupo de natureza e elemento de despesa).
Precisa de habilitação	Não, o campo está disponível para todos os usuários do SIAFI.
Como preencher	Na maioria dos casos o sistema identifica automaticamente a NDD quando os lançamentos contábeis patrimoniais e orçamentários são realizados simultaneamente. Certos fenômenos, nos quais os lançamentos contábeis são exclusivamente patrimoniais, pode ser requerida a inclusão da NDD.

Tabela 9.3: Período de Referência

Campo	Período de Referência
Para que serve	Informar o período de consumo ou utilização dos recursos, independentemente da data em que o fato foi contabilizado.
Precisa de habilitação	Não, o campo está disponível para todos os usuários do SIAFI.
Como preencher	Vem preenchido com a data de emissão do Documento Hábil, permitida a alteração, caso o período de consumo dos recursos seja diferente.

Tabela 9.4: SIORG

Campo	SIORG
Para que serve	Para atribuição de recursos, consumidos ou utilizados, aos objetos de custo unidades organizacionais SIORG.
Precisa de habilitação	Não, o campo está disponível para todos os usuários do SIAFI.
Como preencher	Vem preenchido com o código SIORG do Órgão, permitida a alteração para qualquer outro código SIORG. Para melhor identificação da unidade é recomendável que se utilize no mínimo o nível hierárquico 5º para órgãos da Administração Direta e 6º para entidades da Administração Indireta. Se o custo pertencer a um órgão ou entidade que não faça parte do SIORG, o usuário deve utilizar o código de exceção 999999.

Tabela 9.5: UG Beneficiada

Campo	UG Beneficiada
Para que serve	Para atribuição de recursos, consumidos ou utilizados, aos objetos de custo unidades gestoras SIAFI.
Precisa de habilitação	Não, o campo está disponível para todos os usuários do SIAFI.
Como preencher	Vem preenchido com o código da UG emitente do Documento Hábil, permitida a alteração para qualquer outro código UG. Por ter mesma finalidade que o campo SIORG, os setoriais e seccionais de custos têm autonomia para decidir sobre seu uso, de acordo com seus modelos de gerenciamento de custos. Recomenda-se seu uso principalmente para unidades que não pertencem ao SIORG.

Tabela 9.6: Valor do custo

Campo	Valor do custo
Para que serve	Indicar os recursos financeiros, consumidos ou utilizados, correspondentes ao conjunto de centro de custos, NDD, SIORG e UG beneficiada, em relação ao período de referência.
Precisa de habilitação	Não, o campo está disponível para todos os usuários do SIAFI.
Como preencher	Será preenchido pelo usuário conforme modelo de gerenciamento de custos.

No que diz respeito aos objetos de custos, tanto o SIORG quanto a UG Beneficiada são utilizados para detalhar unidades organizacionais. No entanto, é recomendável utilizar o SIORG devido à sua condição de sistema oficial do cadastro das estruturas organizacionais dos órgãos e entidades do Executivo Federal. O centro de custo, por sua vez, é usado para detalhar diferentes tipos de objetos de custos (processo, atividade, produto *etc.*), dependendo das necessidades específicas de cada organização. Geralmente, recomenda-se detalhar unidades organizacionais pelo centro de custo somente quando há alguma restrição no uso do SIORG ou da UG Beneficiada.

Conforme apresentado nas tabelas, embora o preenchimento da aba Detacustos seja obrigatório, o detalhamento específico dos custos pode variar de acordo com o modelo de gerenciamento de custos de cada organização. A ausência de um modelo específico não impede o registro correto dos dados na aba, incluindo as informações sobre o SIORG (pelo menos no nível de órgão ou entidade), a ND Detalhada, o Período de Referência e seus valores correspondentes.

Outro aspecto importante a ser considerado é a integração de outros sistemas externos ao SIAFI para emissão de Documento Hábil e seu impacto na utilização do Detacustos. Nesse

contexto, quando a “Situação” afeta custos, a integração não pode se limitar apenas aos dados necessários para o registro contábil, mas também deve abranger àqueles necessários para a utilização do Detacustos.

5.2.4. Sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais

No item “5.2.1. Contextualização”, abordou-se sobre a estrutura do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, composto por sistemas de registro, de processamento e de evidenciação de custos, sendo alguns de abrangência geral (com alcance amplo) e outros de abrangência específica. Destacou-se a importância de, diante das características dos sistemas de abrangência geral, avaliar e buscar soluções de abrangência específica. Mas, por que essa abordagem é necessária?

Porque os sistemas de abrangência geral, como o SIAFI, SIC/TG e outros sistemas estruturantes, foram desenvolvidos com funcionalidades capazes de atender a uma variedade de órgãos e entidades. Isso promove a padronização de processos, de procedimentos e de processamento de dados; garantindo consistência operacional e facilitando a integração de informações, o que resulta em economia na manutenção e no desenvolvimento de tecnologias.

No entanto, por abranger uma grande quantidade e diversidade de órgãos e entidades, esses sistemas podem não suprir todas as necessidades de informação, especialmente aquelas definidas em modelos de gerenciamento de custos de setoriais e seccionais.

Por exemplo, embora o SIAFI, com a funcionalidade Detacustos, ofereça flexibilidade e personalização de dados, ele se limita aos dados financeiros (dimensão/variável financeira). Por outro lado, o SIC/TG não contém em seu *data warehouse* - DW a base de todos os sistemas estruturantes do Governo Federal, o que dificulta a coleta de dados físicos (dimensão/variável física). Além disso, os sistemas estruturantes não incluem atributos e dados físicos relacionados às atividades finalísticas de órgãos e entidades, os quais também precisam ser monitorados e analisados para a gestão de custos.

Neste contexto, muitas vezes são necessários dados complementares provenientes de outras fontes. No âmbito do Governo Federal, essa demanda por informações adicionais resulta na aplicação de ferramentas tecnológicas que auxiliam na gestão de atividades fim ou que fornecem detalhes complementares às informações do SIC/TG. Essas ferramentas podem ser adquiridas no mercado ou desenvolvidas internamente pelos órgãos ou entidades, levando em conta suas necessidades específicas que não são contempladas pelos sistemas de abrangência geral.

Com o avanço tecnológico, há uma diversidade de ferramentas de *Business Intelligence* – BI disponíveis no mercado. Essas ferramentas podem integrar os dados oriundos do SIC/TG com outras bases complementares, fornecendo uma visão integrada das informações de custos

necessárias aos usuários, internos ou externos, além de facilitar a visualização desses dados por meio de painéis dinâmicos e interativos.

Nada impede, entretanto, que o órgão ou a entidade utilize procedimentos manuais que complementem as informações demandadas, quando o sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados.

A necessidade de informações complementares, por meio de fontes de dados ou ferramentas diferentes daquelas disponíveis nos sistemas de abrangência geral, é comum em modelos que definem objetos de custos detalhados, como no nível de bens e serviços.

Assim, no contexto supracitado, tem-se a possibilidade de diversos sistemas de informação convivendo harmonicamente em respeito a suas particularidades e alinhados a uma fonte de dados primária comum, o SIC/TG. Inclusive, diante dessa premissa, o SIC/TG também contribui com a rastreabilidade das informações de custos, já que seus dados agregados podem ser conciliados com os dados de maior granularidade dos sistemas de informação de setoriais e seccionais, de forma a possibilitar a aferição da conformidade do processo de geração da informação.

É comum que as organizações comecem utilizando apenas os dados do SIC/TG, pois é necessário um processo gradual na adoção de sistemas de informação de custos. À medida que a cultura de gestão de custos se desenvolve, as organizações passam a incorporar informações complementares em seus sistemas de informação. Nesse caso, cabe ao órgão ou entidade analisar as ferramentas que ofereçam a melhor relação custo-benefício diante de suas necessidades.

6. Implantação do Sistema de Custos

Uma vez compreendidos os componentes do sistema de custos (funções e responsabilidades, modelo de gerenciamento de custos e sistema de informação de custos), cabe compreender como conduzir as etapas de implantação do sistema no órgão.

São atores relevantes no processo de implantação do sistema de custos: órgão central de Custos do Governo Federal, órgãos de controle interno e externo e órgãos setoriais e seccionais de custos.

Cabem a cada um desses atores funções e responsabilidades específicas, atuando em todo processo, seja desenvolvendo atividades, orientando ou fiscalizando o cumprimento de requisitos (legais, operacionais e gerenciais).

As funções e responsabilidades do órgão central de Custos do Governo Federal e dos órgãos setoriais e seccionais de custos estão descritas no item “2. Funções e responsabilidades” do MIC/2025.

De forma complementar cabe aos órgãos de controle fiscalizar o cumprimento das normas que regem a matéria. Nessa atuação, por exemplo, cabe solicitações de divulgação de informações sobre gestão de custos pelas unidades prestadoras de contas no âmbito dos relatórios de gestão.

Por sua vez, os órgãos setoriais e seccionais de custos atuam diretamente na condução e execução do projeto de implantação do sistema de custos no órgão, estabelecendo diretrizes, realizando mensuração, divulgação e controle de custos. Também são responsáveis pela manutenção e evolução do sistema de custos, conforme as diretrizes estabelecidas pela alta administração.

Conhecidos os atores essenciais ao projeto de implantação do sistema de custos no órgão, na sequência são discutidas as etapas da implantação.

6.1. Como implantar o sistema de custos?

Sobre implantação, a NBC TSP 34, item 47, alíneas “a” a “d”, apresenta as seguintes etapas a serem percorridas:

- (a) planejamento, amparado pelo apoio ativo da alta administração da entidade, que dotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva. Nessa etapa, a alta administração, além de definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos, é responsável por explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso. Como boa prática, é conveniente realizar benchmarking em outras entidades que desenvolveram modelos com finalidade semelhante;*
- (b) estruturação, por meio do conhecimento da estrutura organizacional; do estudo dos processos internos que permeiam as atividades; das escolhas do sistema de acumulação, do método de custeio e das bases de mensuração que melhor se adequam às suas necessidades; e da análise dos sistemas ou fontes de dados, com a finalidade de mapear os dados de entrada do sistema de informação de custos. Nessa etapa, o objetivo é identificar e segregar os custos a serem mensurados;*
- (c) implantação, viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação do modelo. Nessa etapa, o objetivo é mensurar e evidenciar os custos, bem como verificar a conformidade das informações geradas. Como boa prática, é conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo na entidade; e*

(d) gestão, na qual deve ser avaliado o consumo dos recursos, por meio da análise das informações de custos geradas. Nessa etapa, o objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho. Como boa prática, é importante revisar o fluxo percorrido, primando pela melhoria constante da gestão de custos.

Com a proposta de auxiliar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, a seleção de sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais, de forma alinhada às diretrizes e aos padrões da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, a STN desenvolveu o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal – MGC.

O MGC trata as etapas contidas na NBC TSP 34 de forma estruturada, interligada sequencialmente e voltada para a execução do projeto de implantação do sistema de custos no órgão ou entidade, demonstrando como as atividades precisam ser desenvolvidas.

Os procedimentos observam uma lógica de processos e atividades, sendo que sua elaboração segue o Gerenciamento de Processos de Negócio – *Common Body of Knowledge BPM CBOK*, versão 3.0, da *Association Of Business Process Management Professionals International (ABPMP)*.

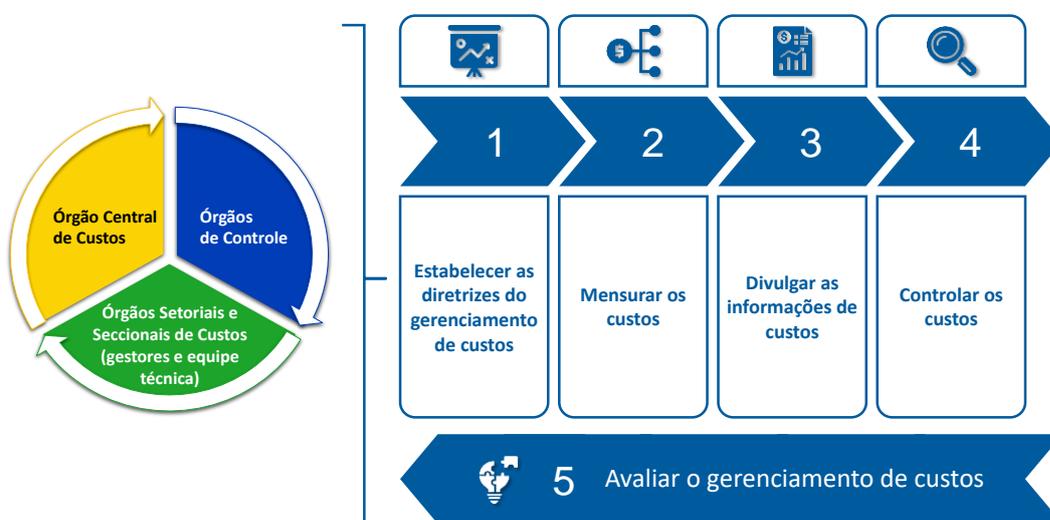
As etapas da NBC TSP 34 podem ser identificadas no MGC conforme descrito na *Tabela 10*:

Tabela 10: Etapas NBC TSP 34 versus MGC

NBC TSP 34	MGC	
Etapa	Processos de trabalho	Atividades
Planejamento	Estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos	Demarcar as diretrizes e o escopo do gerenciamento de custos; Definir as funções e responsabilidades, e Documentar o modelo planejado
Estruturação		Estruturar os objetos de custos; e Estruturar o método de custeio, o sistema de acumulação e a base de mensuração
Implantação	Mensurar os custos	Verificar as fontes de dados de custos; Atribuir os insumos ao objeto de custo intermediário; Atribuir os insumos ao objeto de custo final; Validar os dados de custos atribuídos
	Divulgar as informações de custos	Categorizar os custos atribuídos; Preparar os dados de custos; Preparar as informações de custos; Disponibilizar as informações de custos
Gestão	Controlar os custos	Avaliar o desempenho; Replanejar os custos; Relatar os controles de custos
	Avaliar o gerenciamento de custos	Verificar as diretrizes, contexto e estrutura de custos; Examinar a mensuração de custos; Examinar a divulgação das informações de custos; Examinar o controle de custos; Relatar a avaliação do gerenciamento de custos

A seguir, esses processos de trabalho são apresentados no fluxo apresentado na *Figura 9*, a fim de encadeá-los e gerar a compreensão necessária sobre como funcionam conjuntamente, desde a interação dos atores que dão início ao projeto de implantação do sistema de custos até a avaliação do gerenciamento de custos.

Figura 9: Fluxo de processos e principais componentes



Para melhor compreensão de cada um dos processos do fluxo, os seus principais componentes são apresentados na sequência.

6.1.1. Estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos

O estabelecimento das diretrizes abrange o planejamento e a estruturação para o gerenciamento de custos, de acordo com as necessidades de informação, em seus diferentes níveis gerenciais.

Representa a fase inicial do processo de implantação do sistema de custos no órgão ou entidade e tem por finalidade tornar possível o êxito no gerenciamento de custos, por meio da articulação entre modelo, sistema de informação e definições de funções e responsabilidades, contribuindo para o alcance dos objetivos do sistema de custos.

Portanto, requer o envolvimento da alta administração para que a informação de custos seja um efetivo instrumento de governança pública.

6.1.1.1. Equipe

Além das diretrizes, a alta administração estabelece a constituição formal da área responsável e a equipe técnica designada para implantar o sistema de custos no órgão. Conforme a complexidade do sistema de custos, recomenda-se que essa constituição seja precedida de estudos e criação de Grupo de Trabalho – GT.

O GT, quando criado, terá por objetivo desenvolver estudos para a implantação do sistema de custos, sendo recomendada a utilização do MGC como orientação para o planejamento, a mensuração, a divulgação e a gestão dos custos no órgão ou entidade. Cabe também ao GT definir o perfil e designar a equipe que irá compô-la; articular parcerias internas junto às demais áreas do órgão; e efetuar contato preliminar com o órgão central de custos para buscar apoio, instrução sobre o SIC/TG e conhecer casos de sucesso de outros órgãos ou entidades (*benchmarking*), a fim de verificar se o sistema de custos pretendido encontra características semelhantes nos órgãos que apresentam maturidade na utilização da informação de custos, cuja experiência possa ser compartilhada e replicada, mesmo que parcialmente.

A constituição da área de custos e os estudos que serão desenvolvidos devem estar alinhados, de forma clara, com as diretrizes que balizarão o sistema de custos.

Nos órgãos do Governo Federal a área de custos constituída é representada pelas setoriais, que têm como parte de suas atribuições articular internamente a busca de apoio e participação contínuas da alta gestão; conhecer a estrutura organizacional; estabelecer parcerias internas com áreas diversas (planejamento, orçamento, recursos humanos, patrimônio, financeira, acompanhamento e avaliação e, principalmente, contabilidade); etc.

A formalização da setorial de custos é ato fundamental que, dentre outros, deve estabelecer estrutura administrativa, quadro de pessoal e infraestrutura exclusivos ao seu funcionamento.

A setorial de custos deve estar vinculada à área de contabilidade. Importante destacar que a alta administração é responsável por prover efetivo apoio à setorial na geração da informação de custos, além de responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e pelo uso das informações nos processos decisórios.

Uma vez constituída a setorial, deve ser feita a designação da equipe que irá compô-la. É sugerido um agrupamento multidisciplinar de conhecimentos e habilidades entre os profissionais que a integrarão e desempenharão as atividades afetas à mensuração e avaliação de custos. Nesse momento algumas considerações devem ser levadas em conta:

- a. preferir uma equipe de trabalho que não se limite à apuração, registro e divulgação das informações de custos na administração pública, mas que nela também se inclua um papel analítico de apoio aos processos decisórios da organização pública;
- b. não restringir a matéria exclusivamente à contabilidade. O conhecimento sobre outras dimensões da gestão pública pode ser bastante útil à agregação de valor às decisões da organização, em níveis operacionais, táticos ou estratégicos;
- c. atuar de forma integrada com os objetivos dos processos de negócios e com o controle gerencial da organização, pelos quais se responsabilizam, tornando possível uma adequada confrontação dos resultados de execução física com o consumo de recursos públicos, para a entrega de bens e serviços;
- d. buscar, preferencialmente, profissionais cujo perfil reúna as seguintes características do CHAR (conhecimentos, habilidades, atitudes e resultados):
 - i. quanto aos conhecimentos teóricos: Administração Pública; Contabilidade e Gestão de Custos; Orçamento e Finanças Públicas; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Gestão Organizacional, Planejamento e Gestão Estratégica; Economia do Setor Público; Métodos Quantitativos Aplicados à Contabilidade de Custos; entre outros;
 - ii. quanto às habilidades: preparação de dados e informações com ferramentas de *business intelligence* – BI; elaboração de relatórios gerenciais; capacidade de negociação; condução/mediação de reuniões técnicas; boa comunicação; visão sistêmica de processos; utilização do Sistema de Informação de Custos do Tesouro Gerencial – SIC/TG; navegação nos sistemas informacionais estruturantes do Governo Federal interligados com o SIC/TG: SIAFI, SIOP, SIAPE/SIGEPE

e SIORG; e utilização de demais sistemas que contenham dados que possam subsidiar a mensuração dos custos;

- iii. quanto às atitudes: proatividade; criatividade; comprometimento; motivação; integridade; trabalho em equipe; entre outras; e
- iv. quanto aos resultados: orientação para eficiência e efetividade na implantação do sistema de custos.

6.1.1.2. Cronograma

O projeto de implantação do sistema de custos deve atender os prazos definidos em cronograma. Eventuais mudanças devem ser controladas e justificadas, sempre que causarem alteração no tempo programado.

É importante que as atividades sejam cuidadosamente definidas e sequenciadas no cronograma do projeto. Esse cuidado possibilita o gerenciamento eficiente, proporcionando a conclusão do projeto dentro do prazo esperado.

Nesse ponto, de elaboração do cronograma, reforça-se a dedicação da equipe envolvida, clareza no conhecimento das diretrizes estabelecidas pela alta administração e condução por meio de utilização de técnicas e ferramentas de gerenciamento de projetos.

6.1.1.3. Alta administração – necessidades gerenciais

O requisito essencial para a utilidade e longevidade do sistema de custos é o patrocínio da alta administração. A informação de custos somente exercerá o papel de instrumento de governança pública se for efetivamente utilizada para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Por isso, a importância dada pela alta administração às informações de custos deve ser percebida desde o planejamento do sistema, para que sejam plenamente alcançados os objetivos que norteiam seu desenvolvimento.

A inexistência desse apoio verte a informação em um encargo organizacional que pode não cumprir seu papel gerencial, o que tende a determinar o naufrágio do projeto, o desperdício de recursos e o sacrifício de ideias com potencial de êxito na temática de custos no setor público.

Na figura de patrocinador a alta administração deve definir as atribuições e os responsáveis pela implantação, mensuração e gestão de custos na entidade. Dessa forma, a definição das diretrizes que balizarão o sistema deve estar alinhada, de forma clara, com a equipe designada para o projeto.

6.1.1.4. Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é um processo de análise, criação de alternativas e tomada de decisão sobre o que é a organização, o que ela faz, e porque ela faz. O produto do planejamento estratégico é um plano, que documenta os desafios, a missão, a visão, os valores, os objetivos, os indicadores, as metas e as ações necessárias para alcançá-las.

O sistema de custos deve estar alinhado às diretrizes do planejamento estratégico da organização, para apoio à tomada de decisão que vise a eficiência do gasto público.

6.1.1.5. Centros de Responsabilidade

Os centros de responsabilidade são as unidades administrativas ou as áreas específicas dentro da organização responsáveis por recursos e resultados e, sobre os quais, devem prestar contas à alta administração da entidade.

Geralmente, um centro de responsabilidade representa um centro de custos, ou seja, nessa unidade são acumulados os custos para identificar quanto ela custa para organização e/ou atribuir os custos acumulados às suas entregas ou a outros centros de responsabilidade.

Em outras situações, podem existir diversos centros de custos dentro de um centro de responsabilidade. Cada um desses centros de custo pode representar uma entrega ou, da mesma forma que no parágrafo anterior, ter seus custos atribuídos a outros centros de responsabilidade.

Centro de custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de custos, mas não é necessariamente um centro de responsabilidade. Assim, todo centro de responsabilidade pode representar um centro de custos, mas nem todo centro de custos representa um centro de responsabilidade. Nesse sentido, um modelo de gerenciamento de custos pode estabelecer determinadas unidades organizacionais como centros de responsabilidade que também representam centros de custo.

Em termos práticos e operacionais, conforme abordado no item “4.2.4. Detalhamento de custos no SIAFI”, os centros de custos são uma funcionalidade destinada a proporcionar uma acumulação de custos mais granular.

Feita essa contextualização, a gestão de cada entidade deve definir e estabelecer seus centros de responsabilidade e a contabilidade de custos deve ser executada para medir e relatar os custos das entregas de cada centro.

É responsabilidade da alta administração da entidade definir e estruturar seus centros de responsabilidade, que devem ser baseados nos seguintes fatores: a estrutura organizacional da entidade; suas cadeias de comando e missões; suas entregas (os bens e serviços que ela entrega); e autoridades responsáveis pela gestão dos recursos disponibilizados.

Dentre esses fatores, o predominante é a estrutura organizacional da entidade e suas unidades responsáveis existentes, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões dentro de um departamento.

A NBC TSP 34, nos itens 28 a 32, assim discorre sobre centros de responsabilidade:

28. A alta administração da entidade é responsável por definir e estruturar seus centros de responsabilidade. O estabelecimento dos centros de responsabilidade deve ser baseado nos seguintes requisitos: (a) a estrutura organizacional da entidade; (b) a cadeia de comando e a missão institucional; (c) as entregas produzidas; (d) o objetivo da informação de custo; e (e) os responsáveis pela prestação de contas à alta administração.

29. Para definir e estabelecer seus centros de responsabilidade, a entidade deve considerar como fator predominante sua estrutura organizacional e correspondentes unidades responsáveis, tais como secretarias, administrações, escritórios e divisões.

30. O centro de responsabilidade é a unidade na qual se apuram os custos, podendo ser usado para a acumulação dos custos e sua vinculação às entregas. Em cada centro deve ser possível definir, identificar e acumular o custo dos objetos e, se factível:

(a) quantificar as unidades físicas dos recursos consumidos na geração das entregas;

(b) quantificar cada tipo de entrega em unidades físicas; e

(c) calcular o custo unitário de cada tipo de entrega.

31. A entidade que produz um único tipo de bem ou serviço pode ter somente um centro de responsabilidade. Entretanto, o usual é a adoção de diversos centros de responsabilidade devido à segregação de funções e competências.

32. A apuração dos custos por centros de responsabilidade deve atender à mensuração e à avaliação de desempenho, para fins de gestão interna. Informações sobre custos e entregas (bens e serviços) relativos a cada centro devem ser usadas para medir seu desempenho em relação a suas metas.

6.1.1.6. Objetos de Custos

O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados.

Os objetos de custo, no contexto do setor público, qualificam o que será medido (item) e a forma como será estruturada, acumulada e gerada a informação de custos, em conformidade com as necessidades estratégicas da gestão e dos diferentes níveis gerenciais.

Assim, os objetos de custos são determinados em função do que deve ser gerenciado na organização.

A NBC TSP 34, assim dispõe nos itens 48 a 51 que tratam da definição dos objetos de custos:

48. A definição dos objetos de custos deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos devem, ainda, observar os objetivos pretendidos com a informação de custo e devem ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação. Por exemplo, se a frequência ou a tempestividade da informação impuser custo superior ao seu benefício, não deve ser gerada.

49. Os objetos de custos são determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos no modelo de gerenciamento de custos. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de granularidade e de complexidade do modelo.

50. Os bens e serviços que representam entregas que satisfaçam necessidades da sociedade são objetos de custos final, por exemplo: bens e serviços de saúde, de segurança pública, de saneamento, de educação etc.

51. Todo objeto de custo que não corresponda a bens e serviços entregues à sociedade é considerado intermediário, por exemplo:

(a) bens e serviços consumidos internamente, oferecidos e prestados entre centros de responsabilidade ou entidades.

(b) as unidades organizacionais, conforme estabelecidas no organograma, auxiliam a evidenciação segregada dos custos da estrutura administrativa;

(c) os programas elencados nos planos de governo, evidenciam o custo da atuação governamental;

(d) projetos, que representem o esforço para alcance da missão institucional;

(e) as atividades desenvolvidas na entidade, identificam o consumo dos recursos, possibilitando a concentração de esforços na melhoria da qualidade do serviço público disponibilizado ao cidadão e facilitando a mensuração do custo de bens e serviços;

(f) a cadeia de valor, quando mapeada e compreendida pela entidade, conduz à percepção do funcionamento das atividades realizadas, com o objetivo de gerar valor público, por meio do diagnóstico de como estão os processos e da identificação de potenciais vantagens para melhoria de desempenho; e

(g) outros que sejam considerados úteis pela entidade.

Após definir os objetos de custos, o mapeamento dos custos torna-se essencial. Este processo engloba a identificação e classificação de todos os insumos relacionados aos objetos de custos determinados. Essa prática proporciona uma visão detalhada dos recursos consumidos pela organização para a geração de bens ou serviços.

No entanto, é importante destacar que tanto a definição dos objetos de custos quanto a escolha dos custos a serem atribuídos aos objetos requerem uma análise de viabilidade. Nem sempre o que se deseja é viável na implementação. Em especial, deve-se avaliar o custo-benefício da alocação de custos indiretos, em função da qualidade e complexidade dos direcionadores e bases de rateio requeridos. Assim, o conhecimento do ambiente de produção da organização e o apoio da alta administração, que deve estar envolvida em todo o processo, possibilitam a avaliação dessa viabilidade.

6.1.1.7. Sistemas Estruturantes e/ou Internos

A equipe técnica deve verificar e conhecer os sistemas estruturantes que seu órgão ou entidade utiliza e, se houver, os sistemas internos que possam figurar como fontes de dados complementares ao SIC/TG. É tarefa importante nessa fase a verificação dos dados cadastrais de todas as unidades buscando conformidade entre o cadastro no SIORG e a estrutura organizacional vigente.

Os sistemas internos, que possam contribuir como fonte de dados para os sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais, devem ter seus dados integrados àqueles já disponíveis no SIC/TG. Essa integração pode variar podendo ser uma ferramenta personalizada, como por exemplo a utilização de *business intelligence – BI*.

O conhecimento dos sistemas tecnológicos utilizados na organização desempenha um papel relevante na coleta, rastreabilidade, análise e interpretação dos dados financeiros e físicos relacionados a custos, para garantir a qualidade e precisão das informações.

6.1.1.8. Elementos de Custos

Os elementos de custos são representados por contas contábeis ou elementos/subelementos da Natureza de Despesa Detalhada, que irão compor o modelo de gerenciamento de custos, observando a relevância dos recursos consumidos na organização, tais como pessoal, tecnologia da informação (TI), prediais e demais serviços contratados.

Esses elementos devem ser mapeados em sua dimensão financeira e, quando houver, em sua dimensão física. Os dados físicos, tais como, quantitativo de servidores, tempo de mão de obra, *quilowatt* consumido, metragem ocupada, material consumido, contribuem para a atribuição dos custos, além de serem especialmente úteis no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.

6.1.1.9. *Categorias de Custos*

A categorização de custos oferece uma estrutura que simplifica a compreensão, gestão e uso de informações de custos em diversos contextos, proporcionando benefícios significativos em termos de eficiência, organização e tomada de decisões. É fundamental mapear categorias de custos que conectem, de forma estruturada, elementos e objetos de custos utilizados no processo de divulgação de informações de custos. Essas categorias devem ser úteis ao usuário da informação, de acordo com o modelo de gerenciamento de custos de cada órgão ou entidade.

Em resumo, a categorização de custos permite agrupar elementos ou objetos similares, facilitando a organização e tornando mais fácil localizar, entender e lidar com esses elementos e objetos. Isso simplifica a análise de dados, facilita a comunicação entre diferentes pessoas ou sistemas, reduz a complexidade e melhora a eficiência na tomada de decisões, pois as informações são apresentadas de maneira mais acessível e compreensível aos usuários.

Alguns exemplos de categorias de custos incluem custos diretos e indiretos; fixos e variáveis; para tomada de decisões e transparência; controláveis e não controláveis; relacionados a pessoal; dos processos finalísticos, gerenciais ou de suporte; relevantes, em relação à importância monetária face ao somatório de custos; entre outros. É importante destacar que essa lista é exemplificativa. As categorias de custos devem ser personalizadas conforme as necessidades de cada órgão ou entidade, possibilitando adaptações a mudanças ao longo do tempo.

6.1.1.10. *Ferramentas do Sistema de Informação de Custos*

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

A complexidade dos serviços, a diversidade de custos, as diferentes fontes de dados, as mudanças nos processos e a necessidade de precisão são desafios a serem superados na obtenção de todos os dados necessários em um único elemento do sistema de informação de custos.

Qualquer elemento que contribui para o registro, processamento e evidenciação de custos faz parte do sistema de informação de custos, como o SIC/TG, sistemas estruturantes e internos mencionados anteriormente, bem como programas de análise de dados (*business intelligence – BI*), *softwares* para criação de gráficos, editores de texto e diagramação, ferramentas de desenvolvimento *web*, programas de desenhos gráficos baseados em vetores, *softwares* de animação, planilhas eletrônicas, entre outros.

Ao decidir quais ferramentas utilizar, o objetivo é garantir a comunicação eficiente das informações de custos. Por exemplo, o uso de gráficos pode tornar números complexos mais compreensíveis, animações podem destacar tendências ou mudanças ao longo do tempo, e

ferramentas de *BI* podem complementar o SIC/TG no processo de atribuição dos custos ao objeto de custos. Em resumo, a escolha das melhores ferramentas visa mensurar os custos e divulgar as informações de custos do órgão ou entidade de maneira compreensível para todos os usuários, mesmo para aqueles não familiarizados com o tema.

6.1.1.11. Metas e Indicadores

As metas representam os resultados a serem alcançados para atingir os objetivos propostos na implantação do sistema de custos. Elas permitem um melhor controle do desempenho da gestão estratégica, pois são observáveis, contêm prazos de execução e são quantificadas. Os indicadores de desempenho indicam a *performance*, descrevem o quanto das metas foi alcançado e contemplam as dimensões de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Metas e indicadores estão estreitamente relacionados, pois as metas definem o que se quer alcançar e os indicadores medem se esses objetivos estão sendo alcançados. Em outras palavras, as metas são os objetivos a serem alcançados e os indicadores são as ferramentas usadas para medir o progresso em direção a esses objetivos.

Ao monitorar esses indicadores de desempenho regularmente, o órgão ou entidade pode determinar se está progredindo no alcance de metas e, se necessário, ajustar suas estratégias para alcançá-las. É importante lembrar que para a confiabilidade dos indicadores, eles precisam ser específicos, mensuráveis, apropriados, realistas e temporais.

Nesse contexto, o órgão ou entidade deve definir indicadores e metas de custos, alinhados ao planejamento estratégico institucional, para subsidiar a gestão de custos. A verificação do desempenho por meio das informações de custos disponibilizadas, a fim de avaliar os elementos de custos ou objetos de custos, conforme sua adequação em relação ao consumo de recursos, ocorre mediante análise e interpretação dos indicadores de custos criados e sua relação com o atingimento das metas, ou seja, o quanto do objetivo foi alcançado.

Um Indicador de custos é um número que mede o desempenho do consumo de recursos (custos), para interpretação e análise subsidiária de determinado contexto de tomada de decisão do gestor público.

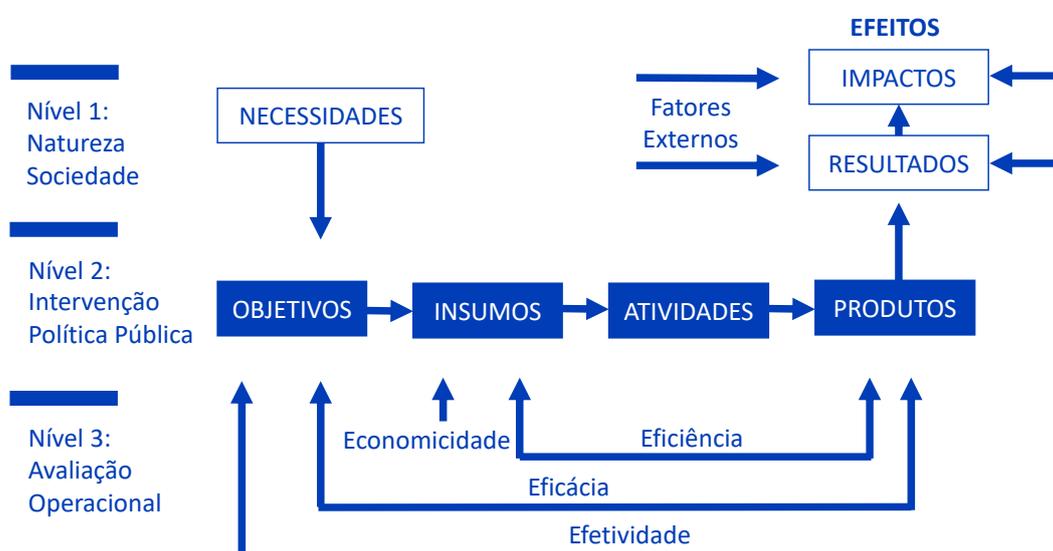
Para compreensão dos indicadores é importante apresentar algumas ponderações:

- a. os indicadores representam a medida daquilo que se examina e sua utilidade depende da qualidade da fase de planejamento (definição de metas);
- b. as estimativas dos indicadores devem ser elaboradas de forma a evitar super ou subestimação de objetivos, para que as conclusões da análise não apresentem distorções;

- c. os indicadores baseados nos relatórios de custos são parte complementar ao processo de tomada de decisões, e não devem ser analisados isoladamente;
- d. a qualidade da informação medida pelo indicador depende da integridade e fidedignidade das fontes de dados utilizadas como bases de origem; e
- e. os indicadores devem ser produzidos com atenção a tempestividade, objetividade, clareza e simplicidade na geração de informações.

O diagrama demonstrado na *Figura 9* sintetiza as principais dimensões de desempenho e suas inter-relações com as etapas do processo produtivo no setor público:

Figura 9: Dimensões de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade) e suas inter-relações



Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas Europeu (TCE, 2017, p.18); em Manual de Auditoria Operacional (TCU Ed. 2020).

ECONOMICIDADE. É a minimização dos custos dos insumos, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade do órgão ou entidade gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

EFICIÊNCIA. A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período, mantidos os padrões de qualidade. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado.

EFICÁCIA. A eficácia é definida como o grau de alcance das metas físicas programadas (bens e serviços) em um determinado período, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

EFETIVIDADE. É a avaliação dos resultados alcançados pela organização em comparação às metas e objetivos estabelecidos. As demais medidas de desempenho (economicidade, eficiência e eficácia) contribuem na busca pela efetividade, mas não são determinantes. Dessa forma, o exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico, não verificável por meio de indicador de custos.

As dimensões economicidade, eficiência e eficácia são relacionadas com aspectos do ambiente de produção. E para sua avaliação torna-se necessário o desenvolvimento de indicadores com métricas específicas. Esses indicadores podem ser classificados em faixas que permitam a análise do perfil de desempenho da organização e sua evolução ao longo do tempo.

6.1.1.12. Unidades Pilotos

A adoção de projetos pilotos é uma prática eficaz durante a implantação do sistema de custos no órgão ou entidade, envolvendo a aplicação inicial em uma área específica da organização. Essa abordagem permite avaliar a viabilidade, identificar ajustes necessários e oferecer oportunidades de aprendizado prático antes da implementação em larga escala. Dessa forma, os projetos pilotos minimizam riscos e contribuem para o refinamento contínuo do sistema de custos.

6.1.1.13. Sistemas de Acumulação

O *sistema de acumulação* refere-se à periodicidade com que os custos são identificados e atribuídos aos bens, serviços e outros objetos de custo. Esse processo está intrinsecamente ligado ao fluxo físico e real da produção. No contexto do setor público, os *sistemas de acumulação* de custos podem seguir abordagens baseadas por ordem de serviço ou produção, bem como de forma contínua.

Se as entregas a serem custeadas estiverem relacionadas a demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período, utiliza-se o sistema de acumulação contínua. Por outro lado, se as entregas compreendem especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado e que, normalmente, ultrapassam um exercício financeiro, utiliza-se o sistema de acumulação por ordem. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias. Nesse caso, a atribuição dos custos

ocorrerá diante de cada ordem, diferentemente do sistema anterior em que a atribuição ocorre continuamente.

Em grande parte, os sistemas de custos se enquadram no sistema de acumulação contínua, com necessidades de informações periódicas e recorrentes. Mas, nada impede que um sistema de custos tenha funcionalidades que permitam a geração de informações tanto por acumulação contínua quanto por ordem.

6.1.1.14. Métodos de Custeio

Os custos dos recursos que, direta ou indiretamente, são consumidos pelo objeto de custos devem ser a eles atribuídos por meio de *métodos de custeio* que sejam apropriados ao ambiente produtivo e, ainda, aplicados de forma consistente. A NBC TSP 34, item 54, estabelece ordem de preferência dessa atribuição, conforme transcrito na sequência:

54. A atribuição dos custos aos objetos de custos se dá mediante aplicação dos sistemas de acumulação e dos métodos de custeio. O processo de atribuição dos custos deve ser realizado na seguinte ordem hierárquica de prioridade, sempre que possível e economicamente viável:

(a) apropriação dos custos diretos;

(b) alocação de custos indiretos, mediante direcionadores de custos (rastreamento); e

(c) alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.

Conforme definição, *método de custeio* é o meio que deve ser utilizado para atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: *direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno)*.

A discussão sobre os métodos de custeio utiliza as definições de custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, custos finalísticos e de suporte apresentadas no item "1.9. Conceitos e padrões".

No método de custeio direto, são considerados custos apenas aqueles diretamente apropriados aos objetos de custos, sejam fixos ou variáveis. Nesse método, os custos indiretos não são alocados, o que implica a ausência de rastreamento ou rateio de custos indiretos.

A aplicação do *custeio direto* no setor público é recomendável naqueles modelos de gerenciamento em estágios iniciais de desenvolvimento, por apresentar, dentre os métodos, sistemática mais simples de ser adotada.

Nesse sentido, a NBC TSP 34, item 37, assim trata o assunto:

37. Os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos. Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno).

No método de custeio variável somente são atribuídos aos bens e serviços produzidos os custos que variam de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas pelo órgão ou entidade, sejam eles diretos ou indiretos.

Embora distintos, é possível que os resultados da aplicação dos métodos variável ou direto sejam assemelhados, em razão de os custos variáveis serem, muitas vezes, diretos.

Cabe destacar que para aplicação do método de custeio variável é necessário observar a variabilidade dos custos, tendo como referência uma base de comparação (variável física) para verificação do comportamento dos custos.

Dentre as finalidades do método de custeio variável, a mais propagada diz respeito à mensuração da margem de contribuição, que pode ser definida como a diferença entre a receita (venda de mercadorias ou serviços) e o custo variável de produção. A margem de contribuição indica a parcela da receita que, após dedução dos custos variáveis, resta para cobrir os custos fixos e gerar lucro para a entidade.

Apesar da relevância do conceito de margem de contribuição na contabilidade de custos, sua aplicação no setor público não é comum, já que a maioria dos órgãos e entidades da administração pública têm como finalidade a prestação de serviços sem contraprestação. Nesse caso, informação importante, derivada desse método de custeio, diz respeito à avaliação da estrutura de custos fixos em relação à de custos variáveis, visto que aumentar os custos fixos sem contrapartida em bens e serviços entregues à sociedade oneraria o orçamento público de forma ineficiente.

No método de custeio por absorção, há a atribuição dos custos diretos e indiretos, quer fixos ou variáveis. A atribuição dos custos indiretos é realizada mediante direcionadores de custos (rastreamento) ou bases de rateio razoáveis e consistentes.

O custeio por absorção se divide em custeio por absorção parcial e absorção integral (pleno). A diferença central entre essas modalidades está na alocação dos custos indiretos, visto que ambas incluem a apropriação de todos os custos diretos. No custeio parcial, apenas uma parte

dos custos indiretos é absorvida. No custeio integral, praticamente todos os custos indiretos são absorvidos, com exceção de alguns casos, como os custos dos encargos financeiros, que serão abordados posteriormente.

Portanto, é essencial destacar que ao optar pelo custeio por absorção, torna-se necessário estabelecer direcionadores de custos e/ou bases de rateio que sejam razoáveis e consistentes para a alocação dos custos indiretos. O uso do termo "indiretos" indica que esses custos são compartilhados por diversos objetos de custo.

A escolha pelo método de custeio por absorção deve ser orientada pelo nível de detalhamento desejado na informação de custos e pela presença significativa de insumos indiretos consumidos pelos objetos de custos. Isso requer a aplicação de direcionadores de custos ou bases de rateio coerentes para a alocação.

Portanto, a equipe de custos deve conhecer o ambiente de produção do órgão ou entidade para definir os melhores direcionadores ou bases para cada insumo consumido indiretamente. A capacidade de coletar variáveis físicas e o uso de métodos estatísticos contribuem para essa definição.

Ao escolher o método de custeio por absorção, é necessário definir qual modalidade será adotada: parcial ou pleno. A decisão entre essas modalidades no setor público envolve a análise dos custos de suporte. Se for possível alocar os custos de suporte aos bens e serviços por meio de direcionadores de custos ou bases de rateio, opta-se pela modalidade integral (pleno). Caso contrário, a escolha recai sobre a modalidade parcial, que aloca apenas os custos finalísticos.

A proximidade dos custos finalísticos com a entrega do bem ou o serviço prestado facilita a identificação e compreensão de direcionadores ou bases de rateio razoáveis e consistentes, por isso sua alocação ocorre independentemente da modalidade de custeio por absorção adotada. A análise, portanto, concentra-se na viabilidade de rastreamento ou na aplicação de bases de rateio coerentes para alocar os custos de suporte aos objetos de custo finais, nos quais a relação com esses insumos pode não ser clara.

Para efetuar a alocação de custos de suporte aos objetos de custos finais, adotando a modalidade plena, as organizações precisarão implementar robustos mecanismos de gestão e controle interno. Essas medidas visam aprimorar a definição dos direcionadores de custos ou bases de rateio, assegurando que a informação gerada transmita segurança e confiabilidade aos usuários. Essa abordagem é crucial para alinhar a informação de custos aos objetivos do sistema de custos.

A distinção entre custo finalístico e custo de suporte é facilitada quando as organizações possuem processos e atividades devidamente mapeados, utilizando práticas de gerenciamento de processos de negócio.

O mapeamento de processos é uma das ferramentas de gestão mais essenciais na atualidade. A análise da cadeia de valor, por exemplo, desempenha um papel fundamental ao fornecer *insights* sobre o funcionamento de uma organização. Ela permite compreender as entregas realizadas pelas atividades de suporte e identificar os bens e serviços oferecidos à sociedade. Quando utilizada como parte integrante do planejamento estratégico, essa ferramenta torna-se instrumental na identificação eficiente dos custos de suporte e finalísticos.

Na mensuração dos custos de produtos oriundos de processos industriais, é comum distinguir entre custos finalísticos e de suporte ao segregá-los entre o que é contabilizado no Ativo e o que é registrado como Despesa do exercício. Essa abordagem decorre do fato de que os insumos utilizados nas atividades finalísticas são transformados em bens disponíveis para venda, sendo contabilizados no Ativo da organização, denominados como Custo dos Produtos Acabados. Em contrapartida, os insumos consumidos nas atividades de suporte são diretamente registrados como Despesas do exercício.

Diante dessa situação, é comum surgirem dúvidas ao escolher o método de custeio, especialmente em relação à necessidade de diferenciar custos e despesas. É importante destacar que, conforme a NBC TSP Estrutura Conceitual, despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não decorrentes de distribuições aos proprietários. No contexto do setor público, essas diminuições são comumente denominadas como Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD.

Consequentemente, essa diferenciação só se aplica à mensuração de bens contabilizados no ativo do órgão ou entidade, seja para identificar o custo de aquisição desses bens, o custo de produtos provenientes de processos industriais ou o custo de construção de bens imobilizados. Isso ocorre porque as demonstrações contábeis seguem princípios e padrões alinhados às Normas Internacionais de Contabilidade. Com esse propósito, é fundamental identificar quais insumos são classificados no ativo, para fins de Balanço Patrimonial, e quais insumos são classificados como Despesa/VPD, para fins de Demonstração do Resultado/Demonstração das Variações Patrimoniais.

Portanto, quando o objetivo do sistema de custos não é mensurar bens contabilizados no Ativo, a diferenciação torna-se desnecessária. Nesse caso, os Custos, assim como as Perdas, são obtidos pelas Despesas/VPDs (em conformidade com o regime de competência) do órgão ou entidade. Nesse caso, pode haver custo não atribuível ao objeto de custo, seja porque o método adotado não permite sua atribuição ou porque a atribuição não é realizada por questões de viabilidade (custo/benefício). Além disso, as VPDs correspondentes às perdas não são atribuídas aos objetos de custo, por não contribuir para a geração de bens e serviços.

Ainda sobre o método por absorção, existe uma versão derivada do método por absorção integral (pleno), chamada *RKW (reichskuratorium für wirtschaftlichkeit)*, que inclui os custos necessários para financiar tanto os processos finalísticos quanto os de suporte. No contexto

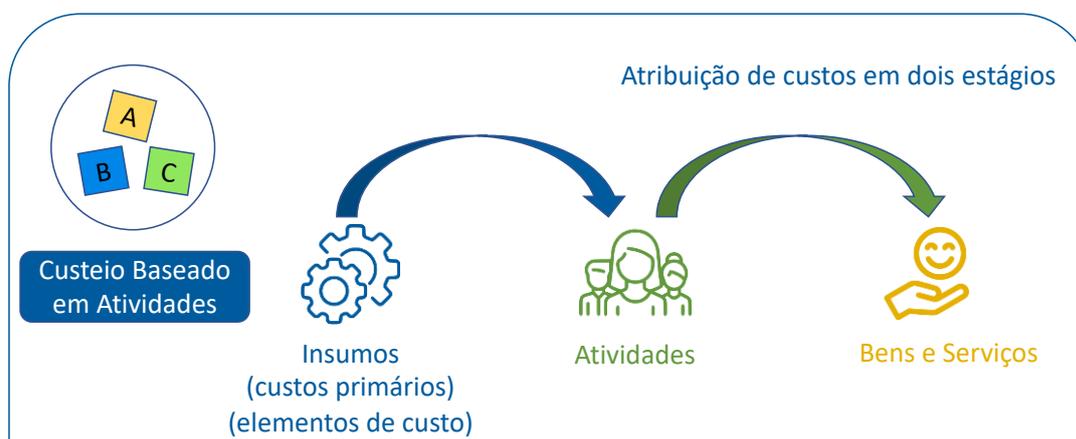
do setor público, isso abrange os encargos financeiros relacionados ao endividamento. Embora envolva uma subjetividade adicional na atribuição dos custos ao objeto, o RKW, de fato, realiza a alocação de todos os custos, tanto finalísticos quanto de suporte, sem exceção.

Embora alguns doutrinadores vejam o custeio baseado em atividades (*activity-based costing – ABC*) como um método de custeio, no MIC/2025, adota-se a perspectiva da NBC TSP 34 de que se trata de uma técnica, empregada para rastrear custos indiretos até os objetos de custo finais. Dessa forma, pode ser utilizado para operacionalização de métodos de custeio por absorção, tanto parcial quanto integral (pleno).

O ABC facilita a alocação de custos aos objetos de custo no método de custeio por absorção, pois inicialmente atribui os custos às atividades para, posteriormente, atribuí-los ao objeto de custo final. Em ambos os estágios, a alocação pode ser direta ou indireta. Conforme essa técnica, os recursos são inicialmente consumidos pelas atividades e, em seguida, os bens ou serviços consomem as atividades, um processo conhecido como "duplo estágio de atribuição". Dessa forma, os bens ou serviços surgem como resultado das atividades.

Os custos dos insumos consumidos indiretamente são alocados através de direcionadores de custos que estabelecem uma relação de causa e efeito com as atividades. Da mesma forma, os custos das atividades consumidas indiretamente são alocados por meio de direcionadores de custos que estabelecem uma relação de causa e efeito com o objeto de custo final, conforme ilustrado na *Figura 10*:

Figura 10: Duplo estágio de atribuição do ABC



Dessa maneira, ao adotar o método de custeio por absorção, o ABC possibilita uma atribuição mais precisa dos custos, por exigir mapeamento e custeamento das atividades do órgão ou entidade. Em outras palavras, dependendo do objeto de custo, a utilização dessa técnica é essencial para garantir que a informação gerada não comprometa os objetivos do sistema de custos, devido à adoção de critérios arbitrários na atribuição de custos. Nesse contexto, a NBC TSP 34 encoraja que se avalie o custo-benefício da utilização do ABC.

No contexto ilustrado na *figura 10*, o mapeamento de atividades é premissa para a adoção do ABC, consistindo na identificação das atividades que contribuem na transformação dos recursos em bens ou serviços, para posterior atribuição de custos em dois estágios, por meio do primeiro direcionador (atividades consomem recursos) e do segundo direcionador (bens ou serviços demandam atividades).

Uma vez percorrido o primeiro estágio de atribuição, a análise das atividades permite a compreensão da causa dos custos e os fatores que determinam as suas variações. Assim, a gestão baseada em atividades (*activity-based management – ABM*) pode ser realizada sem a aplicação de direcionares de custos no segundo estágio de atribuição do ABC, já que os benefícios esperados podem estar resumidos na causa dos custos das atividades, observada ainda no primeiro estágio, com o propósito de otimizar a utilização dos recursos.

A depender do ambiente de produção do órgão ou entidade, uma versão simplificada do ABC, conhecida como TDABC (*time-driven activity based costing*) também pode ser considerada na avaliação de custo-benefício de um sistema de custos.

O TDABC simplifica a técnica do ABC, pois o tempo é o único direcionador aplicado na atribuição dos custos, independente de existir boa correlação entre os recursos e o tempo. Para a sua operacionalização, estima-se os recursos necessários à execução das atividades com base apenas no tempo requerido ou utilizado para sua execução.

Na avaliação de custo-benefício a ser realizada, a alternativa do TDABC pode ser considerada válida, sobretudo naqueles ambientes de produção onde a mão de obra possui grande relevância dentre os recursos consumidos, o que geralmente é o caso do ramo de prestação de serviços, e isso inclui os órgãos e entidades prestadoras de serviços públicos.

Diante das considerações sobre os métodos de custeio, é importante que a equipe encarregada do desenvolvimento e implementação desses métodos esteja devidamente capacitada para sua aplicação.

A escolha sobre qual método de custeio adotar deve resultar de uma avaliação cuidadosa das alternativas disponíveis, optando-se por aquela que melhor se alinha ao contexto operacional do órgão ou entidade e às necessidades dos usuários da informação.

6.1.1.15. Bases de Mensuração

No setor público, a *base de mensuração* frequentemente utilizada é o custo histórico, principalmente devido à dependência das informações contábeis como principal fonte de dados para a variável financeira na informação de custos. No entanto, é possível adotar outras bases de mensuração, contanto que estejam alinhadas aos objetivos da informação. Em determinadas situações, pode ser necessário recorrer à mensuração baseada em estimativas ou projeções (custo padrão e custo estimado).

6.1.1.16. Funções e responsabilidades

Consiste em definir os agentes que respondem pelas funções e responsabilidades do sistema de custos, nos níveis apropriados dentro da organização, que atuam na mensuração, divulgação e controle dos custos, bem como na avaliação do processo de gerenciamento de custos. Tem como finalidade contribuir para que o sistema seja aplicado com sucesso, por meio do efetivo apoio da alta administração do órgão ou entidade.

No momento de institucionalização do sistema de custos devem ser formalizados os atos instituidores nos seguintes documentos: ato oficial do órgão ou entidade e manual de procedimentos. O conteúdo dessa documentação institucionaliza o sistema de custos no órgão ou entidade e aprova o respectivo manual de procedimentos com o objetivo de documentar o sistema de custos planejado.

Sendo a definição de funções e responsabilidades um dos três elementos fundamentais do sistema de custos, deve constar no documento de instituição do sistema. Ressalta-se a necessidade de observar as diretrizes anteriormente estabelecidas pela alta administração e, com isso, ratifica a importância de sua participação e acompanhamento ao longo de toda implantação do sistema de custos.

6.1.2. Mensurar os custos

Na mensuração, os custos serão atribuídos aos objetos de custos aplicando-se as diretrizes estabelecidas para o sistema de custos e respectivo modelo de gerenciamento. Trata-se da materialização da geração da informação de custos, oportunidade em que ocorre a verificação das fontes de dados, a atribuição dos insumos aos objetos e a validação dos custos atribuídos, tornando a informação apta a ser divulgada aos usuários.

A mensuração dos custos é uma etapa que demanda atenção a diversos aspectos práticos para assegurar fidedignidade às informações geradas. Nesse caso, é essencial considerar:

- a. Identificação de custos diretos e indiretos: diferenciar e identificar claramente custos diretos, que podem ser apropriados diretamente a um objeto de custo específico, e custos indiretos, que exigem critérios de alocação;
- b. objetividade e clareza nos critérios de alocação: aplicar os critérios definidos para a alocação de custos, que sejam compreendidos pelos usuários do sistema;
- c. consistência e uniformidade: manter consistência nas práticas de atribuição ao longo do tempo, garantindo uniformidade nos métodos utilizados. Mudanças frequentes podem comprometer a comparabilidade e confiabilidade das informações;

- d. adequação à realidade operacional: atribuir custos de acordo com a realidade operacional da organização, considerando particularidades e variações nos processos e atividades; e
- e. monitoramento contínuo: estabelecer um sistema de monitoramento contínuo para avaliar a eficácia da atribuição de custos ao longo do tempo e realizar ajustes conforme necessário.

A mensuração no sistema de informação de custos pode ser realizada de duas formas distintas: manualmente ou de maneira automatizada. Cada abordagem possui suas próprias vantagens e desvantagens.

A mensuração manual dos custos pode oferecer vantagens, como o controle detalhado e a flexibilidade para ajustes em ambientes com processos mais simples. No entanto, pode apresentar desafios, como a intensidade do trabalho, devido ao tratamento manual de dados, e a demanda de tempo, tornando-se impraticável para organizações com volumes substanciais de transações.

A mensuração automatizada destaca-se pela eficiência, automatizando e acelerando o processo de mensuração, resultando em economia significativa de tempo, maior precisão e prontidão nos resultados. No entanto, requer investimentos em tecnologia, e deve ter avaliada sua relação custo-benefício.

Cada organização deve avaliar quais recursos são mais facilmente atribuídos de forma manual ou sistêmica, considerando que os custos diretos em geral são mais facilmente automatizados. Essa análise de facilidade também deve incidir sobre os objetos de custos, caso a organização tenha mais de um. Em alguns casos, um objeto pode ser mensurado sistemicamente, enquanto outro pode ser tratado de forma manual, levando em conta as características específicas de cada um deles.

Nesse contexto, é importante enfatizar a integração que os sistemas podem ter com o SIAFI, seja via *webservice* ou processamento *batch*, permitindo automação na atribuição dos custos. Além disso, é válido mencionar que os sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais destacam-se por oferecer maior potencial de detalhamento em um sistema de custos, especialmente em situações em que o SIAFI, mesmo com a funcionalidade Detacustos, não atenda completamente a mensuração de um objeto de custo.

Outro ponto que favorece a utilização dos sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais no processo de mensuração de custos é quando há mais de um estágio de atribuição. Cada estágio de atribuição de custos corresponde a uma fase específica no processo global de atribuição de custos.

A atribuição é concluída quando todos os estágios são finalizados. A primeira etapa envolve a identificação e atribuição de insumos a um objeto de custos específico. O resultado dessa atribuição é utilizado para a mensuração de outro objeto de custo, e assim por diante, dependendo do número necessário de estágios.

A utilização de vários objetos intermediários, assim como a aplicação em objetos de custo finais, muitas vezes demanda mais de um estágio de atribuição. Portanto, as organizações devem garantir que o processo de atribuição seja gradual e não imponha complexidade imediata.

6.1.2.1. Fontes de dados: Sistemas Estruturantes

Além de conhecer os sistemas estruturantes que seu órgão ou entidade utiliza é importante avaliar a consistência, ou melhor, confiabilidade dos dados e sua tempestividade. A exemplo da verificação dos dados cadastrais (códigos de órgãos e unidades gestoras) das unidades conferindo sua exatidão com a realidade organizacional, para a correta identificação dos custos das unidades organizacionais.

Essa verificação também se aplica à observância do regime competência, à correta identificação dos elementos de custos, bem como de outros atributos relevantes ao sistema de custos.

A verificação da fonte de dados deve abranger os dados necessários à geração das informações de custos, conforme definidos no Estabelecimento de Diretrizes.

6.1.2.2. Fontes de dados: Sistemas Internos

Se forem identificados sistemas internos que possam contribuir como fonte de dados para o sistema de informação de custos, deve-se buscar alternativas para integrar esses dados com as informações já disponíveis no SIC/TG. Algumas organizações optam por integrar seus sistemas internos ao SIAFI por meio do *web service*.

Apesar de ser uma opção válida, é importante destacar que essa alternativa está sujeita às parametrizações do SIAFI.

Nesse contexto, os sistemas de informação de custos - setoriais e seccionais desempenham um papel relevante e a solução integrativa pode variar, podendo ser um sistema tecnológico personalizado desenvolvido pela organização ou a utilização de ferramentas de *business intelligence – BI*.

Assim como ocorre com os sistemas estruturantes, deve ser realizada a verificação da fonte de dados dos sistemas internos, abrangendo todos os dados necessários à geração das informações de custos. Esses dados, na maioria das vezes, são oriundos de fonte não contábil, por isso, sempre que possível, devem ser conciliados com os dados da contabilidade.

6.1.2.3. Atribuição dos insumos aos objetos de custo: intermediário e final

Trata-se do processo de reconhecimento, de modo organizado, dos recursos consumidos ou utilizados em um ou mais centros de responsabilidade pelos objetos de custo definidos no modelo. Nesse contexto, a palavra "atribuição" é usada de maneira genérica, independentemente de ser realizada de forma direta ou indireta. No entanto, o termo "apropriação" é empregado quando se trata de custos diretos, enquanto "alocação" é utilizado para custos indiretos.

A atribuição dos custos deve estar de acordo com o método escolhido e ser aplicada de forma consistente, pois favorece a análise e interpretação de custos de forma comparativa. Dessa forma, a informação gerada pode ser comparada de um período para outro, a fim de avaliar a variação dos custos e seus desvios em relação a possíveis projeções, além de permitir a comparação entre órgãos, entidades ou centros de responsabilidade que realizam atividades assemelhadas.

Conforme o método de custeio adotado, diferentes são os efeitos sobre a composição dos custos atribuídos. Independentemente do método adotado, é necessário compreender que, por usar estimativas, não existe mensuração exata de custos: os custos indiretos, quando alocados, derivam de direcionadores de custos (rastreamento) ou bases de rateio; e, quando não alocados, não compõem os custos do que se deseja mensurar.

Diante da prioridade estabelecida na NBC TSP 34, item 54 e abordada no tópico *Métodos de Custeio*, a preferência é sempre por buscar a relação direta entre os recursos econômicos consumidos e o objeto de custos. Sendo importante destacar que não se deve rotular a alocação dos custos indiretos como um procedimento inevitável. Porém, quando esse procedimento for aplicado, devem ser evitadas situações em que a alocação indireta não se realize com segurança e razoabilidade, assim como devem ser verificadas as vantagens obtidas com a sua adoção.

Sobre a dispensa da alocação de custos indiretos, quando for o caso, a NBC TSP 34, item 57, assim recomenda:

57. A alocação de custos indiretos deve ser dispensada quando for arbitrária e as informações geradas não atendam às características qualitativas e às restrições da informação de custos.

Em resumo, nesta fase, é essencial identificar sistematicamente ou manualmente os insumos consumidos, independentemente de gerarem ou não desembolso financeiro. Posteriormente, atribui-se a cada objeto de custo o valor correspondente a esses insumos, utilizando sistemas informatizados ou com o auxílio de planilhas eletrônicas.

No caso dos custos indiretos, essa atribuição deve utilizar rastreamento e bases de rateio previamente definidas para cada insumo consumido. Portanto, é fundamental compreender como cada objeto consome os insumos, escolhendo direcionadores correlacionados, como volume de produção, esforço ou tempo empregado, área de utilização, quantidade de pessoas, quantidade de bens, entre outros.

A construção dos direcionadores ou bases de rateio demanda apoio da alta administração, uma vez que depende da coleta de variáveis físicas. Idealmente, essa coleta seria feita de maneira sistêmica, facilitando o processo de atribuição. No entanto, também é possível realizar essa coleta manualmente, utilizando planilhas eletrônicas.

Quando a organização possui apenas objetos de custos intermediários, a atribuição ocorre exclusivamente nesses objetos. Entretanto, ao mensurar objetos de custos finais, é necessário que o resultado da atribuição aos objetos intermediários seja atribuído a cada objeto final. Isso implica em um novo procedimento de atribuição e, conforme o caso, a necessidade de novos direcionadores ou bases de rateio.

6.1.2.4. Validação dos Custos Atribuídos

A finalidade é avaliar se a representação é fidedigna, garantindo a integridade da informação de custos.

Essa integridade é fundamental na utilização da informação como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Nesse ponto reforça-se a importância de que o sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil.

Após a verificação dos dados, procede-se à correção de eventuais erros identificados na atribuição dos custos ao objeto. Com a conciliação dos dados de base não contábil e a validação da atribuição, esses dados estarão aptos a serem estruturados em informações por meio de categorias úteis e compreensíveis para os usuários realizarem suas análises.

6.1.3. Divulgar as informações de custos

Tendo sido validados, os dados de custos mensurados devem ser estruturados em categorias e analisados por meio de ferramentas que possibilitem a divulgação de informações úteis ao controle dos custos.

6.1.3.1. Categorização dos Custos

Consiste em classificar de forma conexa os elementos e objetos de custos de modo a estruturá-los em categorias úteis ao usuário da informação, conforme o modelo de

gerenciamento de custos. A qualidade dessa classificação em categorias reflete diretamente nos relatórios de custos gerados pelo sistema de informação de custos.

Nesse contexto, as categorias devem ser mapeadas e agrupadas de forma a conectar estruturalmente os elementos e os objetos de custos definidos para o modelo de gerenciamento de custos. São exemplos de agrupamentos de custos categorizados: diretos e indiretos; fixos e variáveis; para tomada de decisões e para transparência; controláveis e não controláveis, conforme os diferentes níveis gerenciais; operação e manutenção e demais custos não associados à operação e manutenção do órgão ou entidade; custos dos processos finalísticos, gerenciais ou de suporte; custos relacionados a pessoal; custos relevantes, em relação à importância monetária face ao somatório de custos; e demais agrupamentos, por afinidade da natureza dos recursos.

Uma vez categorizados, os custos estarão aptos para que sejam analisados, considerando seus componentes de acordo com a forma adotada no modelo de gerenciamento de custos. A análise incide, por exemplo, sobre participação relativa; variações temporais verificadas no órgão ou entidade; variações verificadas entre órgãos, entidades ou centros de responsabilidade; variações verificadas em relação ao planejado; e metas e indicadores.

6.1.3.2. Extração dos dados de Custos

Envolve estudo de rotinas e procedimentos de extração e transformação de dados, buscando sua automatização e identificando as correções necessárias. Essas atividades, referem-se ao processo de coleta, organização e preparação de dados relacionados aos custos de uma organização para análise e tomada de decisões. Elas fazem parte de um conjunto mais amplo de atividades conhecido como *ETL* (Extração, Transformação e Carga), comumente utilizado em ambientes de *business intelligence – BI* e análise de dados.

A extração proporciona a qualificação dos dados que serão utilizados na preparação das informações de custos. Durante a fase de Extração (*Extract*), os dados relevantes são identificados e extraídos de várias fontes dentro da organização, como bancos de dados do SIC/TG, de sistemas estruturantes, de sistemas internos e de planilhas eletrônicas. A extração pode envolver a aplicação de filtros para selecionar apenas os dados necessários.

6.1.3.3. Transformação dos dados

Consiste no tratamento dos dados de custos atribuídos e extraídos das bases de dados. Esses dados devem ser tratados, mediante rotinas e procedimentos, para sua transformação em informações (categorias) compreensíveis para os usuários que as utilizarão.

Após a extração dos dados, o processo avança para a fase de Transformação (*Transform*), na qual ocorre a preparação dos dados. Essa etapa engloba a limpeza para correção de erros ou inconsistências, a padronização de formatos, a agregação de informações (como na categorização) e a realização de cálculos para derivar novas métricas (como na alocação dos

custos indiretos) ou indicadores de custos. Além disso, a transformação pode incluir a integração de dados provenientes de diversas fontes.

Por fim, a etapa de Carga (*Load*) entra em cena, na qual os dados transformados são carregados em um repositório, a exemplo de um *data warehouse* – *DW*, tornando-os acessíveis para análise. Esse repositório é otimizado para possibilitar consultas rápidas e eficientes, simplificando a elaboração de relatórios e a análise de custos.

Em cenários menos complexos, a etapa de Carga pode ser dispensada, especialmente quando a maior parte dos dados é adquirida por meio do SIC/TG, já que ele mesmo executa essa etapa nas bases contidas nele. Além disso, é crucial notar a variedade de repositórios de dados disponíveis, cada um projetado para atender a requisitos específicos em relação ao armazenamento, acesso e preparação de dados.

6.1.3.4. Análises e Projeções dos dados

De posse dos dados de custos transformados em categorias e carregados, procede-se com sua análise e elaboração de projeções de custos por meio de técnicas estatísticas apropriadas ao modelo. Nesse ponto deve ser analisado o comportamento dos itens de custo ou categorias, ao longo do tempo, por intermédio de sua variação histórica. Essa análise permite verificar o que ocorreu nesse período e identificar suas oscilações.

Também é possível verificar a projeção dos valores dos custos, por meio do estudo do ambiente e perspectivas para os meses subsequentes, simulando cenários e identificando principais riscos e tendências.

É importante observar nas análises e projeções as variações percentuais dos custos, assim como procurar identificar os motivos que as causaram, além de avaliar o desempenho do órgão ou entidade no respectivo período.

6.1.3.5. Conversão dos dados em informações de Custos

Consiste em converter os dados preparados em formato de gráficos, tabelas, relatórios ou outras formas de apresentação que retratarão as informações de custos de forma compreensível a seus respectivos usuários. Os formatos são definidos no modelo de gerenciamento de custos, entretanto, não se restringem a estes, podendo ser gerados com outras configurações para atendimento de demandas informacionais gerais ou específicas.

É importante que as informações geradas sejam explicadas e contextualizadas por meio da elaboração de notas, conforme o caso, utilizando linguagem clara e compreensível ao usuário. Recomenda-se que as rotinas e procedimentos para a geração da informação sejam automatizadas, sempre que possível.

6.1.3.6. Disponibilização das informações de Custos

Consiste em disponibilizar as informações de custos aos usuários para que as utilizem no atendimento dos propósitos de controle de custos no órgão ou entidade.

Nesse momento deve ser definido o meio através do qual a informação será divulgada, podendo ser, por exemplo, painéis (*dashboards*), relatórios, boletins, entre outros.

É importante também definir o modo de apresentação das informações de custos geradas, o meio de distribuição e arranjo dos elementos gráficos e textuais, o ambiente de acesso e habilitação para que o usuário consulte e utilize as informações para exercer o controle de custos no órgão ou entidade.

Em relação à evidenciação dos custos, é aconselhável que os órgãos e entidades realizem divulgações regulares de relatórios de custos, com uma periodicidade mínima anual. Esses relatórios devem apresentar o desempenho ao longo do tempo, incluindo análises e interpretações do consumo de recursos, além de explicações para eventuais variações ocorridas no período. A divulgação pode abranger relatórios específicos ou gerais, sendo que os específicos serão divulgados conforme estabelecido pelos gestores.

Esses relatórios devem incluir informações sobre o modelo de gerenciamento de custos, principais fatores de desempenho, previsões futuras, uso de bases de dados não contábeis, mudanças no modelo de gerenciamento e outras informações relevantes que impactem a compreensão e utilização pelos usuários.

Os relatórios de custos, específicos ou gerais, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas que versarão sobre aspectos relevantes à compreensão e à análise das informações por seus usuários.

A NBC TSP 34, itens 70 a 73, assim trata a divulgação:

70. É recomendável que a entidade divulgue relatório de custos em base regular, com periodicidade mínima anual, demonstrando o desempenho de sua atuação ao longo do tempo, contendo análise e interpretação do consumo dos recursos à sua disposição e explicações de eventuais variações ocorridas no período.

71. Relatórios de custos específicos, gerados na forma, conteúdo e periodicidade estabelecidos pelos gestores, descritos no item 7, podem ser divulgados conforme avaliação de conveniência e oportunidade.

72. Os relatórios de custos, específicos ou não, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas sobre: o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais

fatores relacionados ao desempenho atual; e as previsões sobre o desempenho esperado da entidade.

73. Devem também ser objeto de nota explicativa:

(a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;

(b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho; e

(c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários.

Cabe à alta administração apreciar as informações de custos e aprovar sua divulgação.

6.1.4. Controlar os custos

Com base nas informações de custos geradas, os gestores exercerão sua atribuição de controlar os custos no respectivo órgão ou entidade. Esse controle se dá pela avaliação dos custos do que foi realizado ou entregue, independentemente se o consumo do recurso se deu em objetos de custo intermediários ou finais.

A alta administração deve promover o controle de custos pelos gestores, no exercício da governança pública, buscando aprimorar a qualidade dos gastos públicos.

6.1.4.1. Avaliação de Desempenho

Consiste em avaliar o desempenho do órgão ou entidade, pelo acompanhamento da evolução dos custos dos centros de responsabilidade ao longo do tempo, buscando justificar os desvios e identificar pontos de melhoria para as entregas futuras. A avaliação também incide na comparação entre centros de responsabilidade, internos ou externos à estrutura do órgão ou entidade, no que couber.

Outros aspectos também devem ser avaliados, como participação relativa de cada elemento em relação ao total de custos, verificação entre realizado e planejado, atingimento de metas e verificação de indicadores.

As avaliações das informações de custos devem ser empregadas como instrumentos facilitadores nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Dessa forma, o controle de custos pode subsidiar a avaliação institucional de desempenho, bem como a avaliação das políticas públicas sob sua responsabilidade, compondo indicadores de desempenho/resultados apresentados em relatórios específicos.

Cabe à alta administração do órgão ou entidade incumbir e responsabilizar os gestores pela qualidade dos dados e/ou pelo uso das informações nos processos decisórios. Essa responsabilização é justificada pela importância da qualidade das informações geradas, que é consequência da qualidade dos dados. Por sua vez, a qualidade da informação gerada terá seus impactos na qualidade das avaliações de desempenho realizadas.

6.1.4.2. Replanejamento de Custos

Consiste em replanejar os custos quando a utilização dos recursos for avaliada como inadequada e estiverem na alçada de competência do gestor. Tem por finalidade melhorar o desempenho do centro de responsabilidade.

Nesse sentido, cabe ao gestor responsável propor medidas para readequação do consumo de recursos e implementar medidas que possibilitem a realocação destes, de forma eficiente, eficaz e econômica. As medidas tomadas devem ser divulgadas e seus efeitos deverão ser monitorados para que seja verificada sua efetividade nas avaliações de desempenho subsequentes.

6.1.4.3. Relatar os Controles de Custos

Consiste no relato dos gestores quanto ao controle exercido sobre os custos, inclusive considerando os riscos envolvidos. Tem por finalidade encerrar o ciclo do gerenciamento de custos.

Uma vez realizada a avaliação de desempenho e o replanejamento de custos, o gestor deve fazer os relatos dos desdobramentos dessa atividade, descrevendo as justificativas que ensejaram, em relação aos controles de custos, a validação, a reprogramação, as limitações e as informações que não permitem o controle e indicação dos respectivos complementos necessários.

Relatar os custos validados significa atestar a fidedignidade das informações geradas na forma e conteúdo definidos no modelo de gerenciamento de custos. Dessa forma, os custos validados representam a situação atual do órgão ou entidade.

Relatar os custos reprogramados pelo gestor significa identificá-los e demonstrar os valores replanejados e as causas identificadas para essa ação. Além disso, recomenda-se apresentar as bases sobre as quais foram realizadas a reprogramação e se é uma necessidade pontual ou se será estabelecido esse novo parâmetro para os próximos períodos.

Relatar os custos em que o gestor teve limitações para realizar a reprogramação significa, além de identificá-los, apontar a origem dessa restrição, deixando claro se é afeta ao modelo de gerenciamento de custos, se é algum processo que precisa ser tratado, ou se advém de naturezas que estão além das competências do gestor.

Relatar os custos para os quais a informação não permite o controle e indicar, quando possível, as informações complementares necessárias, significa identificar que a informação é insuficiente e justificar essa conclusão para subsidiar a avaliação do gerenciamento de custos.

6.1.5. Avaliar o gerenciamento de custos

A avaliação é uma etapa essencial no contexto da gestão de custos, proporcionando uma abordagem dinâmica e adaptativa ao sistema de custos. Nesse contexto, essa fase refere-se à avaliação das etapas de planejamento, mensuração, divulgação e controle, analisando os resultados alcançados para, em seguida, implementar alterações com o objetivo de promover o aprimoramento contínuo.

Se os resultados do sistema de custos estão conforme o esperado, as práticas bem-sucedidas são mantidas. Caso contrário, são identificadas oportunidades de melhoria e ajustes são feitos para otimizar o desempenho em ciclos subsequentes.

Essa análise representa o término de um ciclo, mas também serve como ponto de partida para um novo ciclo de melhoria contínua. Após a fase de Avaliação (*Act*), o ciclo reinicia com a fase de Planejamento (*Plan*). Com base nas avaliações anteriores, estabelecem-se novos objetivos e planos, dando continuidade ao processo de melhoria contínua. O *Plan-Do-Check-Act – PDCA* é um ciclo iterativo, destinado a impulsionar melhorias progressivas.

Por essa razão, é importante obter *insights* para realizar ajustes, se necessário, nos objetos de custos, direcionadores de custos e bases de rateio utilizadas na mensuração dos custos, entre outras atividades. Em alguns casos, aprimoramentos podem surgir durante a fase de planejamento, mas é possível que o problema esteja na execução ou em lacunas no processo. Assim, o sistema de custos é constantemente otimizado com base na experiência acumulada.

Um sistema de custos envolve um processo contínuo e interativo. A avaliação de seus resultados não apenas oferece correções imediatas, mas também promove a adaptação constante do sistema, capacitando a organização a enfrentar desafios em um ambiente dinâmico e a evoluir em sua capacidade de gestão de custos de maneira eficaz.

6.2. Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal – MGC

O MGC tem como propósito fornecer orientações para o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, a escolha de sistemas de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades nas organizações públicas do Poder Executivo Federal. Alinhado às diretrizes da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34, o processo de gerenciar custos se desdobra em cinco capítulos, abrangendo desde o estabelecimento de diretrizes até a avaliação do gerenciamento de custos.

Para acessar o conteúdo do MGC o usuário pode acessar o endereço da página da [Secretaria do Tesouro Nacional](#) na internet e realizar o *download* de sua versão em *pdf*.

7. Considerações finais

A necessidade de implantação do sistema de custos pelos órgãos e entidades do setor público tem origem na obrigatoriedade expressa em amplo arcabouço normativo, que determina a apuração de custos para evidenciação dos resultados do governo, bem como para acompanhamento e avaliação da gestão governamental na execução das políticas públicas.

Embora relevante, essa normatização sobre custos no setor público não é suficiente para que práticas e políticas inovadoras de gestão de custos se desenvolvam no alcance dos propósitos esperados com a implantação do sistema de custos.

Cabe destacar que o sistema de custos, conforme explorado no MIC/2025, depende do bom desenvolvimento dos componentes: funções e responsabilidades, modelo de gerenciamento e sistema de informações de custos.

Nesse contexto, para a efetividade do sistema de custos, o apoio da alta administração é imprescindível. O gestor, como principal usuário da informação, deve estar comprometido com as diretrizes estabelecidas para o sistema. Esse envolvimento permeia todas as etapas do processo de implantação, desde a geração até o uso das informações nos processos decisórios. Dessa forma, o êxito na implantação do sistema de custos requer que o gestor atue de forma integrada com os responsáveis pela geração da informação.

Não basta reconhecer a relevância da informação, é preciso buscar seus benefícios como instrumento de governança, transpondo o formalismo da implantação do sistema de custos no atendimento às determinações normativas. Ou seja, a implantação bem-sucedida do sistema de custos se dá pelo uso das informações pelo gestor público no auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Utilizar informações de custos é fundamental para uma gestão eficiente no setor público. Isso envolve identificar, analisar, interpretar e controlar os recursos aplicados em diferentes políticas públicas, dando prioridade àquelas alinhadas com as necessidades da população e os objetivos de desenvolvimento do país. Adotar práticas eficazes de gestão de custos contribui para que o governo otimize a alocação de recursos, auxiliando o alcance dos objetivos estabelecidos.

Nessa perspectiva, ao longo dos últimos anos, a Secretaria do Tesouro Nacional vem realizando uma série de iniciativas no sentido de fomentar a gestão de custos no âmbito dos órgãos e entidades do Governo Federal. São exemplos dessas iniciativas o Ranking de Desempenho das Informações de Custos, que busca estimular a melhoria contínua dos dados usados na geração das informações de custos, e o Concurso Inovação em Custos no Setor Público – CIC, que avalia experiências na implementação de sistemas de custos com ênfase na sua aplicação para gestão. Mesmo com esses esforços, ressalta-se que a atuação das

setoriais e seccionais, com o apoio e envolvimento da alta gestão, é indispensável para a implementação de um sistema de custos que auxilie a alta administração no exercício da governança dos órgãos e entidades públicas.

Tendo em vista o objetivo de permitir o contínuo aprimoramento do MIC, as setoriais e seccionais de custos estão convidadas a enviarem propostas de evolução e aprimoramento do MIC/2025, com o propósito de mantê-lo atualizado, como ferramenta de grande utilidade aos seus usuários.

8. Anexos

Em 26 de outubro de 2005 foi constituída a Comissão Interministerial de Custos com a missão de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal – APF.

O relatório final dessa Comissão consolida seus trabalhos e tem por finalidade propor uma Política de Custos para a APF e, por sua relevância e substância, é reproduzido no MIC/2025, sendo transcrito abaixo em sua integralidade, juntamente com a Portaria nº 945, de 26 de outubro de 2005, que constituiu a Comissão.

8.1. Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005

SECRETARIA EXECUTIVA

PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº- 945, DE 26 DE OUTUBRO 2005

Constitui Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.

OS SECRETÁRIOS-EXECUTIVOS DOS MINISTÉRIOS DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO e da FAZENDA, e o SUBCONTROLADOR-GERAL DA UNIÃO, DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, no uso de suas atribuições regimentais e considerando o que dispõe o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, resolvem:

Art. 1º Constituir Comissão composta pelos servidores Ariosto Antunes Culau e Bruno César Grossi de Souza, da Secretaria de Orçamento Federal; Denis Sant'anna Barros, da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos; Alexandre Kalil Pires e Sábado Nicolau Girardi, da Secretaria de Gestão; Sandra Helena Caresia Gustavo Rodrigues, da Secretaria de Recursos Humanos; Luciano Oliva Patrício, da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda; Tarcísio José Massote de Godoy e Isaltino Alvez da Cruz, da Secretaria do Tesouro Nacional; e José Antonio Meyer Pires Júnior, da Controladoria-Geral da União, para, sob a presidência do primeiro, elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. (grifo nosso)

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

JOÃO BERNARDO DE AZEVEDO BRINGEL

MURILO PORTUGAL FILHO

JORGE HAGE SOBRINHO

8.2. Relatório final da Comissão Interministerial de Custos

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS

RELATÓRIO FINAL

A Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, doravante referida apenas como Comissão, foi criada com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”.

Os servidores que integram a Comissão constituem-se em especialistas de diversas áreas da administração pública, tais como Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade Pública, Controle Interno, Gestão de Recursos Humanos e Gestão de Custos.

O presente Relatório Final consolida os trabalhos da Comissão e tem por finalidade propor uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, sendo composto por seis seções, a saber:

- I – Apresentação;
- II – Metodologia de Trabalho;
- III – Objetivos Centrais da Política de Custos;
- IV – Pressupostos para a Definição de Diretrizes;
- V – Diretrizes Recomendadas; e
- VI – Conclusões e Recomendações.

Embora a mensuração e gestão de custos não se constituam em prática generalizada na Administração Pública Federal-APF, merecem registro as seguintes experiências pioneiras com sistemas de custos: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços-OMPS do Comando da Marinha, SISCUSTOS, do Comando do Exército, Síctron-

CNPq, SESU-MEC, Banco Central, Inmetro, EMBRAPA, entre outras. No que se refere a ações de capacitação, merecem destaque os cursos pioneiros, em três modalidades (Gerenciamento de Custos do Setor Público, Método ABC de Custeio, Gerenciamento de Custos de Projetos e Programas Governamentais), da Escola Nacional de Administração Pública, que passaram a ser ministrados no final de 1998.

A Comissão tem a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

Ressalte-se que a implantação de sistemas de custos não atende apenas aos imperativos da modernização e da eficiência da gestão, mas é, também, uma exigência da própria legislação vigente. Nesse sentido, o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabelece que “a Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (grifo nosso).

No mesmo sentido, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2001 previu a necessidade de implementação de um sistema de custos e, para o exercício de 2006, concretizada no art. 22 da Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – 2006, dispõe que “além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo” (grifo nosso).

Por seu turno, o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União – TCU determinou que fossem adotadas “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”.

II - METODOLOGIA DE TRABALHO

A Comissão realizou seus trabalhos em reuniões ordinárias de periodicidade semanal, nas quais foram debatidos sistematicamente temas correlatos à mensuração e à gestão de custos, com destaque para as estratégias de implantação de sistemas de custos. Via de regra, os temas eram propostos pelos membros da Comissão e incluídos na pauta. Para alguns temas,

definiu-se um expositor, que poderia ser membro da Comissão ou então especialista convidado. Inicialmente, a Comissão estabeleceu que o foco das discussões seria a formulação de uma proposta de Política de Custos para Administração Pública Federal, a ser incluída nos seus Relatórios (Parcial e Final). A Comissão definiu ainda seu cronograma de trabalho, de modo a atender tempestivamente as demandas do Governo e do Tribunal de Contas da União.

Dada a complexidade do tema e a necessidade de aprimorar seu trabalho, a Comissão optou por constituir uma rede de colaboradores, composta por especialistas em: gestão de custos, gestão de desempenho, sistemas de informações gerenciais, gerentes de sistemas de custos da APF, dirigentes dos Sistemas Estruturadores e acadêmicos. Para operacionalizar o funcionamento da rede de colaboradores, constituiu-se um grupo eletrônico, que utiliza inclusive a ferramenta fórum eletrônico. A Comissão espera que esta metodologia propicie maior legitimidade técnica às propostas aprovadas, além de maior agilidade e transparência.

Para as apresentações, foram convidados representantes do Comando da Marinha do Ministério da Defesa – MD, que apresentaram o Sistema OMPS – Organizações Militares Prestadoras de Serviço. Além disso, o Secretário de Planejamento e Investimentos Estratégicos-SPI, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Dr. Ariel Cecílio Garcez Pares, realizou apresentação sobre o Programa de Acompanhamento Gerencial dos Gastos e Avaliação Institucional - PAGG, implantado parcialmente no final dos anos noventa e inativo atualmente. O PAGG foi concebido para identificar as despesas executadas pelas principais unidades que compõem a estrutura de uma organização governamental, ou seja, foi concebido para responsabilizar (*accountability*) os gestores pelas despesas de sua unidade, independentemente de serem ordenadores de despesa. Tal Programa, ainda que não apurasse efetivamente os custos organizacionais, propiciou o início da discussão, em agosto de 1996, sobre custos nos órgãos centrais da APF.

Houve ainda uma apresentação do sistema SISCUSTOS, no Ministério da Defesa, desenvolvido pelo Comando do Exército, com a participação da maioria dos membros da Comissão. O referido sistema adotou o método de custeio baseado em atividades e encontra-se em fase de implantação, devendo abranger o conjunto da Força Terrestre. A Comissão também realizou visita técnica ao Banco Central, quando foi feita uma apresentação minuciosa do sistema de custos daquela instituição, que entrou em operação em 2003. O Banco Central constituiu uma equipe para coordenar o desenvolvimento do sistema e outra para implantação do mesmo. Os trabalhos técnicos contaram com o suporte do serviço de Consultoria da KPMG e com financiamento do Banco Mundial. O método de custeio adotado foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Deve-se destacar o apoio e interesse direto da Presidência da Instituição no período 2001-2002 e o amplo envolvimento de todas as áreas do Banco.

Além disso, foram expedidos ofícios aos Subsecretários de Planejamento, Orçamento e Administração de todos os Ministérios, com a finalidade de aferir a existência de sistemas de custos. Constatou-se que a quase totalidade dos órgãos não dispõe de qualquer iniciativa que vise à apuração dos custos. Cabe destacar que o Ministério da Justiça informou que se encontra em andamento a construção de um sistema de informática (InfraSIG), que poderá inclusive ser disponibilizado a outros órgãos interessados.

A Comissão coletou, reuniu e mantém arquivado o material de pesquisa, incluindo estudos e publicações em revistas especializadas, teses de mestrado e doutorado, documentos oficiais, legislação pertinente, descrições e apresentações de experiências anteriores sobre sistemas de custos na administração pública. Foram lavradas atas de todas as reuniões realizadas, devidamente assinadas pelos participantes.

III - OBJETIVOS CENTRAIS DA POLÍTICA DE CUSTOS

1. Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
2. Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
3. Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal.

IV - PRESSUPOSTOS PARA A DEFINIÇÃO DE DIRETRIZES

1. A CULTURA DE CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO É AINDA INCIPIENTE – São poucas as organizações federais que mantêm sistemas de custos, sendo que a maioria dos gestores públicos não detém conhecimento básico sobre mensuração e gestão de custos.
2. A VIGÊNCIA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF) NÃO ASSEGURA A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM TODA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL – É necessário também que o governo adote medidas adicionais, normatizando os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a tornar claro “como” o conjunto da APF deve proceder para desenvolver e implantar seus sistemas de custos. Adicionalmente, deve-se reconhecer que as ações dos órgãos centrais, na busca dos objetivos da Política de Custos, podem funcionar como catalisadores de processos de mudanças que são habitualmente muito lentos no serviço público.
3. AÇÕES COM FOCO NA REDUÇÃO DE CUSTOS NÃO ASSEGURAM A OTIMIZAÇÃO GLOBAL DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL – Esse pressuposto está amplamente ancorado na literatura sobre Gestão de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria modernas, segundo a qual boa parte da estrutura de custos é pré-determinada quando da formulação do Programa de Governo ou da criação de uma Estrutura Organizacional, fazendo uso da linguagem adequada à elaboração e análise de projetos: “a melhor oportunidade de se otimizar custos ocorre

quando o projeto ainda está na prancheta. Depois, em fase de execução do projeto, a parcela de custos passível de ser otimizada é minoritária (ainda que não necessariamente desprezível)”. Uma vez definida (boa parte de) a estrutura de custos de um Programa ou Organização, resta ainda a possibilidade de focar a gestão do desempenho na ação, de melhoria contínua ou de reengenharia, sobre os processos de trabalho críticos. É na priorização desses processos críticos que se alcança a otimização global. Ao contrário, ações de redução de custos incidentes sobre quaisquer processos de trabalho (que não os críticos) podem ter impacto mínimo, ou mesmo desfavorável, para o desempenho global. Há, portanto, que se fazer uma análise sistêmica que identifique os processos ou recursos estratégicos que devem ser objeto de gerenciamento prioritário.

4. A DIVERSIDADE E A COMPLEXIDADE DAS REALIDADES ORGANIZACIONAIS CONDICIONAM O GRAU DE DIVERSIDADE E DE COMPLEXIDADE DOS SISTEMAS DE CUSTOS A SEREM IMPLANTADOS – Os sistemas de custos, em particular, e os sistemas de informação gerencial, em geral, devem ser modelados “sob medida” para as necessidades de cada organização. Os custos são condicionados pela natureza dos serviços prestados por cada organização e, também, são afetados pelo modelo de gestão específico de cada organização, ou seja, pela forma como os processos de trabalho estão estruturados. Por esta razão, tipos de organizações diferentes devem ter sistemas de custos diferentes. Os sistemas de custos dependem também das necessidades de informação gerencial de cada organização governamental. Isto é, enquanto sistemas de informações gerenciais, os sistemas de custos devem ser modelados de sorte a atender às especificidades dos processos decisórios de cada organização. Portanto, não é conveniente (ou não faz sentido) a padronização de sistemas de custos para toda a APF.

5. O CONHECIMENTO SOBRE O PADRÃO DE CONSUMO DOS RECURSOS ORGANIZACIONAIS ESTÁ “NAS PONTAS”, OU SEJA, NAS GERÊNCIAS DE CADA SETOR DE ATIVIDADE DA ORGANIZAÇÃO GOVERNAMENTAL – Dado que sistemas de custos são sistemas de informações gerenciais, é essencial a participação dos gerentes e técnicos de cada organização governamental no processo de desenvolvimento e implantação de sistemas de custos, pois são esses servidores que realmente conhecem, ainda que de forma parcial, os padrões de consumo dos recursos organizacionais e a relevância dos objetos de custeio para a estratégia organizacional.

6. A AVALIAÇÃO COM BASE EM INDICADORES REQUER COMPARABILIDADE, OU SEJA, A EXISTÊNCIA DE PADRÕES MÍNIMOS QUE POSSIBILITEM A COMPARAÇÃO – É essencial que os indicadores de custos referentes a objetos de custeio similares sejam apurados nos mesmos padrões, de modo a possibilitar a construção de séries estatísticas e a fazer comparações com base nos indicadores. Em caso contrário, torna-se inviável a comparação de desempenho. A avaliação de desempenho institucional geralmente repousa em comparações entre:

- a. o que foi realizado e o que foi planejado;

b. o que de fato ocorre e um padrão pré-estabelecido (*benchmark*); e

c. o resultado presente e o passado.

7. INCENTIVOS ADEQUADOS PODEM ALTERAR O COMPORTAMENTO DOS ATORES ENVOLVIDOS E PROMOVER A CONSEQÜENTE ALTERAÇÃO DO DESEMPENHO MENSURADO – Mais importante que medir custos e resultados, é fazer uso dessas medidas e de incentivos adequados na busca de mudança de comportamento que resulte em otimização de resultados e redução de custos. Ao contrário, se a Política de Custos não contemplar incentivos adequados, a mera mensuração de custos terá alcance por demais limitado, ou seja, vai constatar o baixo desempenho, e não superá-lo.

8. PRESERVAÇÃO E FORTALECIMENTO DAS INICIATIVAS PIONEIRAS – A formulação da Política de Custos deve ser tal que venha a fortalecer as iniciativas pioneiras na APF sobre mensuração e gestão de custos. Não se trata, portanto, de “começar tudo da estaca zero”. Ao contrário, a Política de Custos deve abarcar a pluralidade de abordagens existentes, consolidando e disseminando o conhecimento de gestão já adquirido, propiciando às demais organizações federais um leque mais rico de experiências e possibilidades. Complementarmente, a implementação de mais e mais sistemas de custos em toda a APF causará um “efeito repercussão”, ampliando o potencial de gestão de custos através do *benchmarking*, baseado no conhecimento acumulado.

V - DIRETRIZES RECOMENDADAS

A Comissão recomenda que a Administração Pública Federal adote as diretrizes abaixo relacionadas, de modo a alcançar os objetivos da Política de Custos já destacados na terceira seção deste Relatório.

1. GESTÃO DE CUSTOS COM FOCO NO DESEMPENHO

A Gestão de Custos, instrumentalizada pelos Indicadores de Custos e de Resultados, tem por finalidade otimizar o desempenho global das organizações e programas governamentais. Esta deve estar estreitamente harmonizada com a Gestão do Desempenho, de modo a evitar que ações unilaterais de redução de custos acarretem comprometimento da qualidade e da produtividade.

A Gestão de Custos deve privilegiar os “processos de trabalho críticos”, de modo a propiciar ganhos globais mais expressivos para o programa ou para a organização. Dessa forma, não se trata de empreender ações difusas ou pontuais que resultem em redução de custos, mas sim de ações incidentes sobre os processos críticos, de modo a maximizar as possibilidades de ganhos globais.

A Gestão de Custos deve ser iniciada já na fase de formulação dos programas de governo, que corresponde ao início do ciclo do Plano Plurianual. É nesta fase do ciclo de planejamento que

a gestão de custos tem a possibilidade de afetar os “custos estruturais”, o que dificilmente ocorre na fase de execução dos programas. Da mesma forma, é essencial que se analise o impacto da criação/modificação de estruturas organizacionais contendo demonstrativo de impacto do investimento sobre os custos operacionais futuros.

A gestão estratégica de custos requer que a análise avance além das fronteiras organizacionais, pois se trata de identificar e repensar as relações das organizações governamentais com seus clientes, fornecedores e parceiros, de maneira a otimizar o desempenho de toda a cadeia de valor. Assim, é fundamental analisar os custos das alternativas de parcerias, identificando-se potenciais de redução de custos pelo compartilhamento de recursos de parceiros, pela delegação da execução de atividades a parceiros que as executam de forma mais eficiente, pelo redesenho do relacionamento com clientes e fornecedores.

2. ABRANGÊNCIA

Todos os órgãos e entidades federais vinculadas devem apurar indicadores de custos, obrigatoriamente que se estende às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista dependentes (de recursos transferidos pelo Tesouro Nacional).

3. GRADUALISMO

A implantação de sistemas de custos na Administração Pública Federal deve ser gradual, com destaque para três etapas, a saber:

- 1ª etapa – Definição de padrões mínimos para a apuração de um conjunto básico de indicadores de custos para toda a APF. A apuração dos indicadores de custos definidos nesse Conjunto Básico deve preceder o desenvolvimento de projetos de sistemas de custos mais abrangentes;
- 2ª etapa – elaboração de projetos de sistemas de custos sob responsabilidade dos próprios órgãos e entidades. Tais sistemas terão caráter mais abrangente, contemplando os aspectos mais relevantes de cada realidade organizacional; e
- 3ª etapa – implantação dos projetos de sistemas de custos e consolidação do modelo de gestão baseado em custos e resultados.

4. FLEXIBILIDADE

Os órgãos e entidades vinculadas devem ter flexibilidade para modelar, implementar, operacionalizar e manter seus sistemas de custos, observadas normas operacionais vigentes, por tipo de órgão ou entidade, e conferida liberdade a cada organização para:

- escolha do método de custeio;

- definição dos objetos de custeio, itens de custo, centros de custos, *costdrivers*, critérios de rateio, e outros elementos da estrutura de custos; e
- definição das rotinas operacionais de alimentação de dados, de manutenção, assim como proceder aos ajustes de modelagem, entre outros.

5. INSTITUCIONALIZAÇÃO

É recomendável que o governo federal tome providências no sentido de que seja instituído um Órgão Central de Custos, cujas atribuições seriam:

- normatizar os padrões mínimos a serem observados no desenvolvimento e operacionalização dos sistemas de custos;
- monitorar o desenvolvimento e implantação de sistemas de custos sob a responsabilidade de cada organização federal;
- dar orientação técnica aos órgãos e entidades, no que couber, sobre mensuração e gestão de custos;
- promover a gestão do conhecimento em custos; e
- coordenar ações de capacitação em gestão de custos.

6. CAPACITAÇÃO PERMANENTE

O Poder Executivo Federal promoverá amplo programa de capacitação em mensuração e gestão de custos, de modo a constituir, no menor prazo possível, um quantitativo expressivo de pessoal qualificado e a consolidar uma cultura de custos na Administração Pública Federal.

7. GESTÃO DO CONHECIMENTO

As atividades vinculadas à criação, armazenamento e difusão do conhecimento em mensuração e gestão de custos receberão prioridade na implantação da Política de Custos.

Esta diretriz reconhece expressamente que as atividades (ou processos) de gestão do conhecimento em custos ocupam um lugar central na Política de Custos, pois o conhecimento técnico-gerencial sobre metodologias de custos, incorporadas ou não em bancos de dados informatizados, assim como o uso correto dos indicadores de custos na busca da otimização do desempenho, é fundamental.

VI – RECOMENDAÇÕES

a. Projeto de lei para criação de cargos (DAS 101.5, DAS 101.4, DAS 101.3 e DAS 101.2) em níveis setoriais e seccionais da estrutura do Sistema de Custos

O sistema de custos deverá estar sustentado por uma estrutura organizacional composta por unidades setoriais e seccionais, pois, em caso contrário, o sistema de custos será percebido pelos órgãos e entidades da Administração Federal como mais um encargo, de considerável complexidade, além dos já exigidos pela legislação. Ademais, a incipiente cultura de custos vigente seria um obstáculo intransponível sem a presença de unidades setoriais e seccionais do sistema de custos. Desta forma, para o sistema funcionar é absolutamente essencial o investimento em constituição de uma estrutura organizacional especializada que tenha capacidade técnica de perseguir os objetivos da Política de Custos.

É claro que a criação de cargos que resulte em aumento da despesa requer projeto de lei para a sua criação. A lei deveria criar ao menos um DAS 101.4 para o Gerente de Custos, dois DAS 101.3 (Coordenador de Apuração de Custos e Coordenador de Gestão de Custos) e mais quatro FCTs para técnicos especializados em custos. O órgão central de custos, ao qual estão vinculados os setoriais e seccionais propostos, também terá de ser dotado de uma estrutura, a saber: ao menos um DAS 101.5, dois DAS 101.4, quatro DAS 101.3 e quatro DAS 101.2.

O Projeto de lei seria proposto pelas autoridades competentes (do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e do Ministério da Fazenda) ou, no caso edição do Decreto nos termos do anexo, pelo Comitê Gestor do Sistema de Custos.

b. Criação de uma rede de colaboradores

É importante consolidar a experiência acumulada em mensuração e gestão de custos nos anos anteriores na Administração Pública Federal. Para tanto, a Comissão recomenda que seja constituída uma rede de colaboradores em gestão de custos, integrada ao Sistema de Custos, que propicie um ambiente comum para a troca de experiências, identificando ameaças e oportunidades na gestão de custos. A rede, por um lado, será um ambiente de captação e de difusão de conhecimento em gestão de custos.

Por outro lado, a Rede será mais uma forma de motivar o desenvolvimento ou aprimoramento de projetos de sistemas de indicadores de custos assim como das melhores práticas em gestão de custos, uma vez que eliminará o relativo isolamento das experiências que vem sendo implementadas, oferecendo uma perspectiva mais abrangente e desafiadora, a partir da comparação das antigas e novas experiências. É claro que a Rede também oferecerá subsídios valiosos ao órgão central de custos, tanto do desenvolvimento de novas iniciativas, por contemplar uma dimensão explicitamente participativa, como também por veicular de forma mais dinâmica e interativa as iniciativas do órgão central.

A Rede possibilitará ampliar a cooperação além das fronteiras da Administração Pública, à medida que poderão ser cadastrados profissionais, acadêmicos e demais atores relevantes (*stakeholders*) relacionados à Política de Custos.

O moderador da Rede, assim como o suporte tecnológico da mesma deverá ser o órgão central de custos.

c. Criação do sítio Custos Governamentais

O sítio “Custos Governamentais” poderá ser mais um veículo de divulgação da Política de Custos (divulgação das diretrizes e ações propostas), assim como de difusão do conhecimento em gestão de custos. Poderá, inclusive, contemplar a porta de entrada para a Rede de Colaboradores. Dependendo da definição de seus conteúdos, poderá abrigar também as séries históricas de indicadores de custos e de desempenho.

O sítio deverá ser gerenciado pelo órgão central de custos.

d. Convênio/Parceria com a ABC (Associação Brasileira de Custos) e Acordos de Cooperação Técnica Internacional

A cooperação do Poder Executivo Federal com instituições como a Associação Brasileira de Custos deverá ser importante no processo de consolidação de uma cultura de custos no setor público, colocando a Administração Pública Federal em sintonia com os acadêmicos e profissionais da área. Esta proposição segue a mesma linha de incluir a ABC no conselho consultivo do Sistema de (Gestão de) Custos. O convênio, instrumento da cooperação, poderá formalizar vários mecanismos de cooperação técnica.

Acordos de Cooperação Técnica Internacional com governos estrangeiros e instituições multilaterais deverão trazer bons frutos para ampliar, consolidar e legitimar a Política de Custos que está sendo recomendada. O Governo Federal dos Estados Unidos, em particular, teve uma experiência de vanguarda na década passada no que tange à mensuração e gestão de custos. Em termos acadêmicos, aquele país também se apresenta como vanguarda na criação de conhecimento sobre gestão de custos e gestão do desempenho, além de temas correlatos como logística.

Além do conhecimento que pode ser adquirido com as parcerias sugeridas, há também que se considerar que tais arranjos deverão propiciar maior estabilidade e motivação na condução da Política de Custos.

e. Portarias de constituição de 2 grupos de trabalho

A Comissão Interministerial recomenda ainda que, enquanto o Decreto que institui o Sistema de Custos não for editado, o Governo Federal promova a edição de Portarias que instituem dois Grupos de Trabalho Interministeriais, a saber:

- GTI-Capacitação: composto por representantes do MPOG, MF, ENAP e ESAF, com colaboração da ABC; e

- GTI-Normatização: composto por representantes do MPOG, MF, gerentes dos sistemas de indicadores de custos já existentes, SPOA-MF e SPOA-MP, e colaboração de um consultor e da ABC.

f. CONTRATAÇÃO DE CONSULTORIA para:

- dar suporte às atividades de capacitação;
- promover a especificação de padrões mínimos;
- dar suporte à elaboração de um manual de apuração de custos;
- dar suporte técnico à gerência executiva; e
- dar orientação a um eventual desenvolvimento de aplicativos.

g. DIVULGAÇÃO DA POLÍTICA DE CUSTOS através de:

- Livro Branco “Política de Custos”;
- Divulgação do Relatório final para os membros atualmente já cadastrados na Rede de Colaboradores; e
- Divulgação de *releases* em sítios eletrônicos do governo.

h. ADOÇÃO DE SISTEMAS DE INCENTIVOS PARA A GESTÃO DO DESEMPENHO;

Criação de um Grupo de Trabalho Interministerial - GTI-Incentivos para fazer um estudo técnico sobre a possibilidade de adoção de incentivos associados ao desempenho auferido. Adicionalmente, poderia ser interessante realizar um *workshop* ou seminário sobre o tema.

i. PLANO DE CAPACITAÇÃO DE SERVIDORES

É recomendável que, mesmo antes da eventual edição de um Decreto nos termos do anexo, seja constituído um Grupo de Trabalho Interministerial (GTI-Capacitação) para o detalhamento de um programa de capacitação de servidores federais em mensuração e gestão de custos nos termos propostos no anexo. Possivelmente esse GTI poderia ser instituído por Portaria Interministerial.

j. ELABORAÇÃO DO MANUAL DE CUSTOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

É recomendável que, mesmo antes da eventual edição de um Decreto nos termos do anexo, seja constituído um Grupo de Trabalho Interministerial (GTI-Normatização) para o detalhamento dos padrões operacionais mínimos requeridos para a implementação de um conjunto básico de indicadores de custos e também para a definição de parâmetros referenciais norteadores do desenvolvimento de projetos de sistemas de indicadores de

custos. Os padrões mínimos e os parâmetros dos projetos comporão o Manual de Custos do Poder Executivo Federal. Seria altamente recomendável que um Consultor com expertise em mensuração de custos no setor público complementasse o trabalho deste GTI-Normatização. Entende-se que esse GTI poderia ser instituído por Portaria Interministerial.

K. FOMENTO DE PROJETOS-PILOTO DE SISTEMAS DE CUSTOS

Considera-se conveniente que o Governo Federal e, especificamente o Comitê Gestor do Sistema de Custos, previsto na minuta de Decreto anexa, avaliem a conveniência de fomentar projetos-piloto de sistemas de indicadores de custos que satisfaçam requisitos tais que o conhecimento acumulado em tais projetos possa ser posteriormente difundido por toda a Administração Pública Federal. Esse é o caso, em particular, dos sistemas de custeio baseados em atividades (método ABC de custeio).

Para tanto, seria essencial que fosse constituída uma fonte específica de financiamento para tais projetos-piloto.

VII – CONCLUSÕES

A principal conclusão da Comissão diz respeito ao caráter imprescindível da definição de uma Política de Custos para a Administração Pública Federal, dada a dimensão cultural do problema. Nesse sentido, a Política de Custos deve deixar claro quem deve fazer o quê e como deve ser feito. Embora o setor privado apure e gerencie custos há cerca de um século, apenas recentemente o serviço público começou a desenvolver experiências neste campo.

Como já foi explicitado no item referente aos pressupostos, a dificuldade começa na definição “do que fazer” e “de quem vai fazer”. Reconhecendo tais dificuldades, a Política de Custos responde com as diretrizes de gradualismo e de abrangência. Essas diretrizes estabelecem que as próprias organizações federais serão as responsáveis pela apuração de seus indicadores de custos num primeiro momento, bem como pelo desenvolvimento de seus sistemas de custos em momento subsequente. Por conseguinte, todas as organizações federais cumprirão as normas prescritas pela legislação. Porém, sugere-se que a mensuração de custos seja implementada de forma gradual. Este é o reconhecimento da Comissão de que a capacidade das organizações de construir sistemas de custos é bastante desigual.

Outra dificuldade existente para o cumprimento dos objetivos da Política de Custos refere-se à questão “como fazer”. Esta, aliás, não é apenas uma dificuldade típica do setor público, mas também do setor privado. Ao adotar a diretriz da flexibilidade, a Política de Custos abre um leque de possibilidades para a implementação de sistemas de custos, evitando limitar ainda mais o universo de soluções possíveis, além de fortalecer as iniciativas pioneiras.

Por fim, a Política de Custos proposta também reconhece explicitamente a dimensão cultural do problema. Por isso, não se limitou a orientar quem faz, o que faz, como faz. Não se trata

apenas de medir custos, de constatar o desempenho deficiente, mas de municiar a gestão de custos, em sintonia com a gestão do desempenho, na busca efetiva de mudança organizacional.

A Comissão Interministerial entende que, no curto prazo, os fatores críticos de sucesso para a implementação da Política de Custos ora proposta são:

1. a edição de uma legislação (especialmente um Decreto nos termos formulados em anexo);
2. a constituição de um órgão central de custos, que tenha a atribuição de comandar e coordenar o processo de implantação do sistema de custos do poder executivo federal; e
3. início do programa de capacitação dos servidores.

No médio prazo, entretanto, os fatores críticos de sucesso da Política de Custos são:

1. a criação, por lei, de cargos para compor a estrutura das unidades setoriais e seccionais do sistema (de gestão) de custos, com cargos providos preferencialmente por pessoal altamente qualificado pelo programa de capacitação já em execução, dado que serão os ocupantes destes cargos que terão a responsabilidade estratégica de modelar os sistemas de indicadores de custos, assim como promover a otimização do desempenho com base na gestão (estratégica e operacional) de custos;
2. a gestão do conhecimento em custos;
3. a continuidade do programa de capacitação (que deverá ter caráter permanente); e
4. a adoção de um sistema de incentivos associados a desempenho institucional (devidamente mensurado).

Os objetivos centrais da Política de Custos propostos constituem-se em desafios formidáveis. A consecução desses objetivos promoverá verdadeira revolução gerencial na APF.

ARIOSTO ANTUNES CULAU
Presidente da Comissão

BRUNO CÉSAR GROSSI

ALEXANDRE KALIL PIRES

MARTIN FRANCISCO DE A. FORTIS
Secretário da Comissão

DENIS SANT'ANNA BARROS

MARCOS ALONSO

LUCIANO OLIVA PATRÍCIO

HELOÍSA TEIXEIRA SAITO

JOSÉ ANTONIO M. P. JÚNIOR

PETRÔNIO D. CASTELO BRANCO

ISALTINO ALVES DA CRUZ

HAROLDO C. S. AREAL

ANEXO I

SUGESTÕES DE PADRÕES MÍNIMOS

(sugestões para a discussão no GTI-Normatização)

Os sistemas de custos da Administração Pública Federal devem observar padrões mínimos no que tange à sua especificação e operação. Tais padrões devem ser estabelecidos em legislação ou fixados pelo Órgão Central de Custos e referem-se à definição de:

1. objetos de custeio de caráter obrigatório, tais como:
 - a. custo da força de trabalho;
 - b. custo dos produtos das ações orçamentárias;
 - c. custo dos programas do PPA; e
 - d. custo das principais unidades de cada órgão e entidade.
2. prazos de apuração e divulgação do conjunto básico de indicadores de custos;
3. prazos para a formulação e implementação dos projetos de sistemas de custos; e
4. padrões operacionais para:
 - a. a geração dos indicadores de custos, incluídas as rotinas de alimentação de dados, documentação e armazenamento de informações, de modo a viabilizar procedimentos de auditoria operacional; e
 - b. a importação de dados dos Sistemas Estruturadores (SIAFI, SIAPE, SIDOR, SIASG, SIGPLAN e SIORG) e dos sistemas corporativos setoriais/seccionais (sistemas de almoxarifado, patrimônio, de gestão de contratos, de convênio *etc.*).

ANEXO II

PROGRAMA DE CAPACITAÇÃO

(sugestões para o GTI-Capacitação)

O Poder Executivo Federal promoverá amplo programa de capacitação em mensuração e gestão de custos, ficando sob a responsabilidade:

- do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: a formulação e avaliação do programa;

- da Fundação Escola Nacional de Administração Pública - ENAP: a execução do mesmo.

MÓDULOS (OU CONTEÚDOS)

I - Apresentação da Política de Custos: pressupostos, objetivos, diretrizes, recomendações;

II - Mensuração de Custos:

- conceitos básicos;
- padrões operacionais a serem observados; e
- procedimentos para a apuração do Conjunto Básico de Indicadores;

III - Orientação para o desenvolvimento de projetos de Sistemas de Custos

IV - Orientação sobre Gestão de Custos: gestão estratégica de custos (a dimensão custos na formulação dos programas - início do ciclo do PPA), ações de melhoria contínua ou reestruturação de resultem em redução de custos e otimização do desempenho organizacional tais como competição administrada, compartilhamento de recursos, mapeamento e redução de atividades que não adicionam valor, criação de incentivos para a redução de custos, gestão do conhecimento em custos (difusão das melhores práticas), etc.

PÚBLICO-ALVO

Definição de Público-alvo (turmas fechadas): a) Dirigentes; b) (potenciais) Gerentes de Custos; c) Técnicos que irão trabalhar com os Sistemas de Custos; d) Equipes de formulação e implantação dos projetos de sistemas de custos; e e) outros stakeholders (potenciais usuários de indicadores de custos).

QUANTITATIVO DE PESSOAS

Estimar quantitativos de pessoas a serem treinadas e de despesas com capacitação:

- 2 pessoas (1 coordenador e um técnico) da CoGPL, CoGOF, CoGLog e CoGRH, e pelo menos um Coordenador-Geral (ou equivalente DAS 101.4) da SPOA ou Secretaria Executiva; e
- mínimo de três (03) servidores de cada Secretaria do Ministério, sendo um ocupante de cargo DAS 4, para cada Secretaria.

Os mesmos quantitativos deverão ser observados nas Autarquias e Fundações Públicas para as correspondentes unidades da estrutura organizacional (Diretoria de

Administração e Finanças no lugar da SPOA e Diretorias no lugar das Secretarias Finalísticas).

FINANCIAMENTO

Será definida dotação orçamentária própria para este programa de capacitação junto à ENAP, de modo o programa de capacitação não dependa de recursos dos setoriais/seccionais. Isso não impede que os setoriais/seccionais utilizem recursos próprios para ampliar o quantitativo de pessoal a ser capacitado.

ATIVIDADES COMPLEMENTARES

- WORKSHOP - Realização de Workshop de alto nível sobre Gestão de Custos (palestrantes internacionais e/ou nacionais "de peso").
- DIVULGAÇÃO DOS SISTEMAS JÁ EXISTENTES;
- CURSO À DISTÂNCIA

Deverão ser incluídos ainda os itens:

- Jornadas sobre a Política de Custos do Governo Federal;
- Formação de Multiplicadores;
- Curso de Especialização em Gestão de Custos;
- Cursos presenciais: na ENAP e nos próprios órgãos setoriais e seccionais;
- Cursos à distância;
- Workshop "Experiências Internacionais em Custos no Setor Público"; e
- Estimativa de custos da "Capacitação em Custos".

